

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO

Felipe Cornely

PRINCÍPIO DO ESCLARECIMENTO SOBRE A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

Porto Alegre
2022

FELIPE CORNELY

PRINCÍPIO DO ESCLARECIMENTO SOBRE A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do grau de mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini
Coorientador: Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre
2022

CIP - Catalogação na Publicação

Cornely, Felipe

Princípio do Esclarecimento sobre a Repercussão
Tributária / Felipe Cornely. -- 2022.

179 f.

Orientador: Luiz Felipe Silveira Difini.

Coorientador: Andrei Pitten Velloso.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de
Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, BR-RS, 2022.

1. Dever de Esclarecimento. 2. Ilusão Fiscal. 3.
Consciência Fiscal. 4. Anestesia Fiscal. 5. Tributos
Ocultos. I. Difini, Luiz Felipe Silveira, orient. II.
Velloso, Andrei Pitten, coorient. III. Título.

FELIPE CORNELY

PRINCÍPIO DO ESCLARECIMENTO SOBRE A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada à Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovada em 28 de julho de 2022.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini - orientador

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso - coorientador

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

AGRADECIMENTOS

O árduo itinerário percorrido durante a pesquisa científica é menos fastidioso quando aquele que se aventura nessa jornada conta com a cooperação e a compreensão de outros indivíduos. Nomeá-los, no entanto, é tarefa inglória, diante da probabilidade, sempre existente, de que, por algum lapso de memória ou de atenção, alguém se sinta preterido. Agradeço, em especial, ao meu amado filho Ricardo, que apresentou um grau de tolerância e de serenidade fora do comum frente às indispensáveis e intercorrentes ausências do papai. Registro meu agradecimento, também, à minha esposa Thais, pela compreensão e pelo apoio durante esse período, que confirmou ainda mais sua condição de parceira de vida. Agradeço, ainda, ao Dr. Andrei Pitten Velloso, por ter confiado na minha capacidade técnica e colaborado com minha pesquisa, bem como ao Dr. Luiz Felipe Silveira Difini, por ter me acolhido como seu orientando durante esse percurso. Consigno meu agradecimento, ao final, aos meus parceiros nessa aventura (Victoria Nadal e Clairton Gama); ao Me. Samuel Santos e ao Dr. Pedro Julio Salles D'Araújo, pela interlocução acadêmica; ao Rafael Ferreira Diehl, ao Gilberto Cella Filho e ao Italo Reginatto pela confiança, pela complacência e pela flexibilidade durante estes últimos anos; ao Alexandre Eiras dos Santos e à Aline Nack, por dividirem e tolerarem minha jornada tripla (advocacia, pesquisa e paternidade). Ao final, agradeço aos meus pais, Jonas e Bernadete, por todo carinho que dedicaram a mim durante toda minha vida; e a todos os colegas da Diehl & Cella Advogados por, cada um da sua forma, terem colaborado para que eu estivesse passando por este momento.

Ao Ricardo, meu filho amado, por toda a ternura e a compreensão com o papai durante essa jornada.

“Entre as promessas mantidas pela democracia [...] a mais grave, e mais destruidora, e, ao que parece, também a mais irremediável, é precisamente aquela da transparência do poder”. (BOBBIO, 2000, p. 409).

RESUMO

A presente dissertação busca reconstruir os pressupostos de fato e os valores eleitos mediante posituação no ordenamento jurídico do enunciado normativo que impõe ao Estado o dever de esclarecimento ao contribuinte de fato (consumidor) acerca da repercussão dos tributos no preço de mercadorias e de serviços, a partir de abordagem dedutiva, tridimensional e, por conseguinte, interdisciplinar. Na primeira parte do trabalho, demonstra-se que a consciência fiscal e a repercussão da carga tributária podem ser objeto de estudo pela ciência do Direito e, ato contínuo, discorre-se acerca de estudos teóricos e empíricos que tratam acerca dessas temáticas. Na segunda parte, trata-se sobre os valores incorporados ao artigo 150, § 5º, da Constituição por meio de ato de poder e sobre a interpretação do referido enunciado no interior do ordenamento jurídico, dando enfoque especial às suas eficácias externas subjetivas de promoção e de proteção. A pesquisa, realizada por meio do método dedutivo, a partir de revisão bibliográfica em fontes diretas e indiretas, conclui que o princípio reconstruído a partir do referido dispositivo demanda o esclarecimento simples, integrado, ostensivo e franco dos consumidores acerca da carga tributária tendencialmente repercutida, mediante a combinação e fortalecimento de instrumentos destinados a esse fim, com o objetivo de que assimilem, com facilidade, o quanto contribuem, o quanto os demais indivíduos contribuem e para o que contribuem, viabilizando sua participação consciente na vida pública.

Palavras-chave: Dever de Esclarecimento; Ilusão Fiscal; Consciência Fiscal; Anestesia Fiscal; Tributos Ocultos.

ABSTRACT

The present thesis seeks to rebuild the fact assumptions and the positivized values of the normative statement that imposes on the State the duty of clarification to the consumer about the repercussion of taxes on the price of goods and services, from a deductive, three-dimensional and, therefore, interdisciplinary approach. In the first part of the work, it is demonstrated that the study of tax consciousness and the tax repercussion can be object of the Jurisprudence and, the next moment, it is discussed about theoretical and empirical studies that deal with these themes. In the second part, it deals with the values incorporated into article 150, § 5, of the Brazilian Constitution through an power act and on the interpretation of the aforementioned article within the legal system, giving special focus to its external subjective efficiencies of promotion and of protection. The research, carried out using the deductive method, based on a bibliographic review in direct and indirect sources, concludes that the principle reconstructed from the aforementioned article demands simple, integrated, ostensive and frank clarification from consumers about the tax burden that tends to be passed on through the combination and strengthening of instruments intended for this purpose, with the objective of which they easily assimilate how much they contribute, how much other individuals contribute and what they contribute to, enabling their conscious participation in public life.

Keywords: Clarification Duty; Fiscal Illusion; Tax Consciousness; Tax Anesthesia; Hidden Taxes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1.1 JUSTIFICATIVA	12
1.2 OBJETO	15
1.3 MÉTODO	16
1.4 PLANO DA DISSERTAÇÃO	18
2 CIÊNCIA DO DIREITO E REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA	19
2.1 CIÊNCIA DO DIREITO E TRIBUTAÇÃO	19
2.1.1 Papel da Ciência do Direito e limitações impostas pelo formalismo	19
2.1.2 Ciência do Direito (tributário) e corte metodológico	26
2.1.3 Ciência do Direito (tributário) e interdisciplinaridade	34
2.1.4 Direito como fato, valor e norma	43
2.2 OPACIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA SUPORTADA PELO CONSUMIDOR FINAL	51
2.2.1 Repercussão da carga tributária	51
2.2.2 Transparência da carga tributária repercutida	68
2.2.3 Comportamento do consumidor acerca da carga tributária repercutida	84
2.2.4 Conclusões parciais	90
3 CONTEÚDO JURÍDICO AXIOLÓGICO DO DEVER DE ESCLARECIMENTO	93
3.1 CONTEÚDO AXIOLÓGICO DO DEVER DE ESCLARECIMENTO	93
3.1.1 Ciência do Direito (tributário) e valores	93
3.1.2 Opção axiológica positivada na Constituição Federal	104
3.1.3 Implicação recíproca, referibilidade e transparência	113
3.1.4 Conclusões parciais	119
3.2 CONTEÚDO NORMATIVO DO DEVER DE ESCLARECIMENTO	121
3.2.1 Esclarecimento da carga tributária repercutida: texto, norma e dimensão normativa	121
3.2.2 Estado ideal de coisas: esclarecimento simples, integrado, ostensivo e franco	135
a) Elemento extrínseco: simplicidade do sistema tributário	136
b) Nível externo: esclarecimento simples	139
c) Níveis intermediários: esclarecimento integrado	142

d) Níveis intermediários: esclarecimento ostensivo	143
e) Nível limítrofe ao centro: esclarecimento franco	144
3.2.3 Eficácia externa subjetiva do princípio do esclarecimento sobre a repercussão da carga tributária	146
a) Informação sobre a carga tributária tendencialmente repercutida no momento da contratação: alternativas para o esclarecimento ostensivo	147
b) Informação sobre a carga tendencialmente repercutida em períodos e comparada: alternativas para um esclarecimento integrado	149
c) Informação sobre a carga tendencialmente repercutida no interior das finanças públicas: alternativas para um esclarecimento simples, integrado e franco	154
d) Impossibilidade do esclarecimento pleno	160
3.2.4 Desafios e perspectivas	160
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	164
REFERÊNCIAS	168

INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA

De acordo com Jean-Baptiste Colbert, ministro das finanças de Luiz XIV, “a arte da tributação consiste em depenar o ganso de modo a obter a maior quantidade de penas com a menor quantidade possível de grasnidos.” [tradução nossa].¹ A análise acerca da tributação escondida (*hidden taxes*) ou pouco ostensiva (*low salient taxes*) e da consciência fiscal (*tax consciouness*) são objetos de estudo pela Ciência Política, pela Ciência das Finanças e pela Ciência Econômica desde priscas eras, havendo remissões, diretas ou indiretas, a ela em obras de autores relevantes como, por exemplo, Adam Smith, John Stuart Mill, Amilcare Puviani, Fritz Neumark, Sainz de Bujanda, James M. Buchanan, Richard A. Musgrave e Joseph Stiglitz. A análise acerca da incidência da carga tributária (*tax burden*) também serviu de pano de fundo de inúmeros estudos importantes, como de Paul Samuelson, Richard A. Musgrave, Joseph Stiglitz, Benvenuto Griziotti, Cesare Cosciani, Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro e Luis Eduardo Schoeuri. Toda essa tradição do pensamento político-econômico-filosófico foi incorporada no artigo 150, § 5º, da Constituição Federal, o qual, todavia, ainda permanece esquecido pela ciência do Direito Tributário nacional, encontrando pouco interesse dos teóricos dedicados ao assunto.

Em forte crítica à chamada “ciência do Direito Tributário tradicional”, Marciano Seabra Godoi afirma que dominam o cenário nacional os estudos que elegem como objeto “um problema estritamente interpretativo-normativo”, sendo corriqueiros os voos filosóficos acerca da teoria dos princípios ou da filosofia da linguagem, que habitam a antessala que conduzirá a uma “já formada conclusão específica sobre teses concretas, em que grandes contribuintes questionam nos tribunais determinadas normas legais ou pontos de vista interpretativos da fiscalização tributária”.² A partir desse panorama, em que os “conflitos vivos pelos contribuintes anônimos” são ignorados, Godoi questiona:

Se um tema, ainda que importantíssimo sob o ponto de vista da justiça tributária não é judicializado, especialmente por grandes contribuintes, permanece à sombra dos interesses acadêmicos tradicionais: o chamado princípio da transparência tributária,

¹ “[...] the art of taxation consists in so plucking the goose as to obtain the largest amount of feathers with the least possible amount of hissing.” (*Apud* STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. **Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 522).

² GODOI, M. S. Os clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro e seu paulatino abandono pela Ciência do Direito Tributário produzida no Brasil. *In*: CAMPOS, C. A. de A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. **Leituras Clássicas do Direito Tributário**. Salvador: Juspodvm, 2018. p. 553-554.

contido no art. 150, § 5º, da Constituição, com sua tardia e canhestra regulamentação (Lei n. 12.741/12), é um exemplo disso.

De acordo com Hugo de Brito Machado, a norma reconstruída a partir do artigo 150, § 5º, representa a “mais importante das limitações do poder de tributar [...], porque é uma limitação substancial e, sendo, assim, sua remoção pelo governante é praticamente impossível.”³ Referido enunciado, interpretado que seja em conjugação com os artigos 1º, *caput*, II, p. único, 5º, IX, XIV, XXXII, XXXIII e LXXII, 37, 170, V, 163-A, 165, 206, 216, § 2º, da Constituição Federal e artigo 19 da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 da ONU; artigo 19 do Ato Internacional dos Direitos Cíveis e Políticos, adotado pela Assembleia-Geral da ONU de 1966; artigo 13 do Pacto de São José de Costa Rica, de 1969 demonstra a relevância e a fundamentalidade do tema. Assim, é inusitado o fato de que há poucas obras e pesquisas que se debrucem, especificamente, acerca da mencionada norma.

O diagnóstico para o relativo desinteresse aparenta indicar para algumas causas, sobre as quais se pretende discorrer no curso da presente dissertação. A primeira delas é *como* interpretar o dispositivo de forma científica dentro de dado recorte metodológico que prepondera na Ciência do Direito Tributário Nacional sem que seja imputada ao conhecimento produzido a pecha de “*conhecimento vulgar*”. A segunda delas é a *legitimidade* do cientista que labora com o Direito Tributário tratar a respeito dessa tão importante limitação constitucional ao poder de tributar, na medida em que se encontra em região de fronteira entre diferentes *ramos científicos* (Ciência das Finanças, Ciência Econômica, Ciência Política) e entre diversos *ramos do Direito* (Direito Tributário, Direito Financeiro, Direito Econômico, Direito Administrativo e Direito do Consumidor). A terceira é a *necessária interdisciplinaridade*, cuja incursão, mediante tradução de conceitos de diferentes ciências, pode, indubitavelmente, redundar em imprecisões, erro esse com o qual não lida bem a Ciência do Direito. A quarta é o *destemor em analisar o fenômeno tributário como um todo*, empenhando-se em evitar o ecletismo metodológico que é imputado, corriqueiramente, a Grizziotti e, no âmbito nacional, ao paradigma empírico-econômico.⁴

O relativo desinteresse, todavia, mostra-se ainda mais significativo caso constatemos que os tributos sobre bens e serviços – sobre os quais não se reside muita controvérsia sobre a tendência de repercussão para frente – são dominantes no cenário nacional quando analisados

³ MACHADO, H. de B. Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 207.

⁴ FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 204-207.

os dados acerca da arrecadação tributária por bases de incidência, disponibilizado pela Receita Federal do Brasil:

Figura 1: Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total (2011 a 2020)

Série Histórica - Evolução de Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2011 a 2019

Tipo de Base	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Renda	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,69%	21,70%	21,70%	22,49%	22,47%
Folha de Salários	27,11%	28%	27,39%	27,71%	27,70%	28,31%	28,18%	27,41%	27,58%	27,91%
Propriedade	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,54%	4,59%	4,68%	4,84%	4,96%
Bens e Serviços	45,16%	45,49%	45,98%	45,56%	44,98%	42,78%	43,80%	44,60%	43,38%	43,72%
Trans. Financeiras	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,67%	1,63%	1,60%	1,70%	0,93%
Outros Tributos	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0%	0%
Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Carga Tributária no Brasil de 2020 da Receita Federal - Julho 2021, p.13.⁵

Em relação a outros países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), os dados também impressionam, demonstrando que em diversos países desenvolvidos predominam os tributos incidentes sobre renda e folha de salários, mais afeitos a captar a capacidade contributiva dos indivíduos.⁶

No cenário atual, em que tramitam, em paralelo, projetos de reforma tributária cujo principal desiderato é a unificação e a simplificação dos tributos sobre bens e serviços a fim de que se caracterizem como legítimos Impostos sobre Valor Agregado (IVA), outros debates afins podem ser objeto de cogitação, notadamente a simplicidade e a transparência da arrecadação tributária. A atualidade do tema também fica evidenciada pela emersão contemporânea de estudos na área jurídica que abordam a transparência tributária, tais como aqueles desenvolvidos por Rejane Scholz (2005), Eulália Camurça (2012), Antônio Ricardo Schmitt (2019), Samuel Santo (2019), Pedro Julio Salles D'Araújo (2021), dentre outros.

Dentro desse panorama, a presente dissertação, que se pretende científica e que aborda a interpretação do artigo 150, § 5º, da Constituição, mostra-se relevante e atual, mesmo após a edição, no ano de 2012, da Lei n. 12.741/2012, instrumento reconhecido como seu principal instrumento regulamentador.

⁵ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2022.

⁶ Ibid., p. 13.

1.2 OBJETO

O estudo científico é aquele que busca responder um *problema de pesquisa* por meio de um *método*, cujas conclusões podem ser objeto de *falseamento*. Na presente dissertação, busca-se responder em que medida o destaque do valor aproximado dos tributos repercutidos (economicamente) em documentos fiscais, painéis afixados ou outros meios físicos ou magnéticos é apto a efetivar a limitação constitucional ao poder de tributar prevista no artigo 150, § 5º, da Constituição. Para se alcançar uma solução consistente a respeito da temática, foram necessárias algumas incursões preliminares que serviram de premissa para as conclusões finais do presente trabalho, dentre as quais *i. os limites entre conhecimento científico e conhecimento vulgar, ii. os limites do objeto da ciência jurídica tributária; iii. o conhecimento científico-tributário e a interdisciplinaridade, iv. a incidência e a repercussão jurídicas, v. a incidência e a repercussão econômicas, vi. os limites da racionalidade humana, vii. os valores consagrados pelo artigo 150, § 5º, da Constituição, viii. a interpretação normativa e ix. a eficácia normativa.*

Referidas incursões mostraram-se fundamentais para a busca de soluções consistentes e transparentes, viabilizando que o leitor consiga refazer o trajeto do raciocínio desenvolvido, seja para criticar ou para falsear suas premissas e suas conclusões, seja para questionar a coerência interna do presente trabalho. Deveras, conforme afirma Humberto Ávila, a ciência do Direito Tributário não deve resumir-se a tratar sobre os institutos e conceitos correlatos à relação jurídica tributária obrigacional, obrigação pecuniária compulsória em que partes fisco e contribuinte. Conforme afirma o autor gaúcho, as finalidades, os efeitos, os comportamentos ou os bens jurídicos devem compor o objeto da ciência jurídica tributária⁷, ainda que exija certa incursão em relações jurídicas de direito privado. Com efeito, ao tratar sobre a limitação constitucional ao poder de tributar prevista no artigo 150, § 5º, Ávila é categórico ao afirmar que

O repasse do custo econômico dos tributos para o consumidor final, a ausência de destaque nas notas fiscais do tributo anteriormente pago, a inexistência de apresentação de informações relativas a obrigações tributárias que afetem terceiros são exemplos de problemas particulares que podem ser protegidos por princípios tributários. O importante dessas considerações é demonstrar que as limitações não pressupõem apenas uma relação estática entre particular e Estado, mas várias relações recíprocas, ativas e passivas dos particulares entre si, deles frente ao Estado e frente a

⁷ ÁVILA, H. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 32, p. 160.

forças econômicas e sociais radicadas na própria sociedade. O conceito de limitações, com isso, vê-se ampliado e enriquecido substancialmente.⁸

O fato de o texto do dispositivo consignar o vocábulo “consumidor” (e não *cidadão* ou *contribuinte de fato*, todas elas igualmente válidas para o contexto em que inserido) levou, inclusive, a cientistas do Direito do maior prestígio acadêmico a questionar a legitimidade de pesquisas sobre o tema por parte daqueles que laboram no ramo tributário.⁹ Sem embargo, o conhecimento científico não pode ser fragmentado ao ponto em que são contestados recortes epistêmicos que permitem análises complementares por parte de pesquisadores de diferentes ramos da ciência tributária e, quiçá, transversais e interdisciplinares com pesquisadores de outras ciências humanas aplicadas.

Assim, fica claro que, pela pretensão de cientificidade do presente trabalho, é inerente o risco de incorrer-se no erro. E é justamente aí que reside o busílis: o erro é inerente à ciência. Aliás, apenas caracteriza-se como científico aquilo que se encontra *apto a ser falseado*. Destarte, com o propósito de contribuir com o debate acadêmico que se labora na presente pesquisa.

1.3 MÉTODO

No paradigma (ou núcleo duro) da ciência moderna e do positivismo lógico – na ciência do Direito, notadamente, do *positivismo normativista* –, o cientista é aquele seletor de problemas que podem ser respondidos dentro de determinado recorte epistêmico artificial, no qual constam premissas inquestionáveis no interior de determinada comunidade acadêmica. Tudo aquilo que se encontra na periferia da dimensão definida, *ex ante*, como científico, independentemente de sua relevância para a sociedade, fica alijado do conhecimento propriamente científico, na medida em que não pode ser respondido pelo inquestionável método científico.^{10,11}

⁸ ÁVILA, H. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2012c, posição 2284-2293.

⁹ Não se desconhece o entendimento de Cláudia Lima Marques, segundo a qual o problema de pesquisa abordado na presente dissertação seria objeto, exclusivamente, do ramo consumerista da Ciência do Direito. No entanto, conforme a posição sustentada neste estudo, a matéria pode ser objeto de estudo por mais de uma disciplina científica e, inclusive, por mais de um ramo da mesma ciência, sendo viável cogitar-se, inclusive, de análise interdisciplinares (ENTREVISTA Profª Cláudia Lima Marques: Impostos/dever informar consumidores (CRFB, 150,§5º). Coordenação de Igor Danilevich. Porto Alegre: Centro de Estudos Tributários, 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=D-u38VsR1fU&t=8s>. Acesso em: 21 jun. 2022).

¹⁰ ÁVILA, H. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a,p. 224.

¹¹ BARRETO, P. A. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008, p. 24-25.

Ocorre que referido *modo de pensar* vem apresentando fendas que permitem clareiras para um *repensar*, em que o método é definido *a partir do problema*, e não o contrário.¹² Assim, ao se reconstruir o artigo 150, § 5º, da Constituição em norma e se analisar seu grau eficácia a partir de sua regulamentação por meio da Lei n. 12.741/2012, a perspectiva estritamente positivista normativista não encontra resultados satisfatórios, na medida em que é incapaz de compreender o panorama cultural em que referido enunciado foi positivado no ordenamento jurídico e os valores e as finalidades que justificaram esse ato de poder para, aí sim, incursionar em sua interpretação, em conjunto com outros textos também incorporados à Constituição. Ademais, referida perspectiva não permite compreender, na concretude da vida, qual o sentido e o alcance da expressão “incidência” e como, na prática, uma informação tem potencial de ser assimilada por aqueles que, ao final do dia, tendencialmente suportam a carga tributária.

Vislumbra-se, assim, que o fenômeno jurídico e, por conseguinte, o fenômeno jurídico-tributário somente pode ser interpretado como *fato*, como *valor* e como *norma*, como já nos alertava Miguel Reale e Recaséns Siches e, na Ciência Jurídica tributária, Ruy Barbosa Nogueira, Ives Gandra Martins e Luis Eduardo Schoueri. A teoria tridimensional concreta possui vantagens em relação ao pensamento estritamente dogmático, porque permite a compreensão do Direito como objeto cultural no interior de determinada comunidade situada histórica e geograficamente, viabilizando diálogo com outras ciências humanas afins, oxigenando o hermetismo do modo tradicional de fazer ciência jurídica no Brasil. Apesar dessa maior abertura, referida teoria tem por propósito interpretar normas jurídicas a partir de trajeto similar ao percurso que culminou no ato de poder positivado no interior do ordenamento jurídico, adaptando-o às condições fático-axiológico-normativas atuais.

Assim, distancia-se do método dogmático hermético para teórico mais abrangente, afastando-se, de um lado, do normativismo cerrado para, de outro, consumir-se em ato interpretativo, mediante recortes epistêmicos alternativos àquele predominante na Ciência do Direito Tributário. Estes, todavia, não possuem a pretensão de inalcançável holismo, considerado o fato de que a verdade científica absoluta e inquestionável é uma quimera. É com esse espírito que se desenvolve a presente pesquisa.

¹² FERREIRA NETO, A. Por uma Ciência Prática do Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 283.

1.4 PLANO DA DISSERTAÇÃO

A presente pesquisa é desenvolvida em duas partes. A primeira delas busca tratar sobre a Ciência do Direito e sobre a repercussão tributária, buscando responder acerca do papel da Ciência do Direito e as limitações que lhe são impostas pelo paradigma (ou núcleo duro) hoje dominante, bem como sobre alternativas para superá-las. Nesse momento, busca-se justificar a interdisciplinaridade e o tridimensionalismo concreto como métodos adequados para a interpretação do artigo 150, § 5º, da Constituição de forma a aproximar-se das finalidades almejadas pelo ato de poder que culminou em sua positivação no ordenamento jurídico-constitucional.

Ainda na primeira parte do trabalho, procura-se especificar o elemento factual sobre o qual foram avaliadas, oportunamente, opções axiológicas que redundaram na incorporação do referido enunciado na Constituição. Para tanto, busca-se responder o que é incidência tributária e o que é repercussão tributária, cotejando o entendimento das ciências do *sein* com aquele alcançado pelas ciências do *sollen*; qual o panorama acerca da consciência fiscal por parte da sociedade brasileira, a partir de estudos empíricos; e como se molda o comportamento do consumidor a partir da informação recebida sobre a carga tributária repercutida.

Na segunda parte, discorre-se acerca do conteúdo jurídico-axiológico do dever de esclarecimento previsto no artigo 150, § 5º, da Constituição, iniciando por uma breve explanação acerca do que são valores para explicitar a opção axiológica positivada na Constituição Federal. Ato contínuo, busca-se tratar sobre outros valores implicados (como a democracia, a cidadania, a igualdade e a liberdade) e as finalidades inerentes ao valor “transparência” incorporado ao ordenamento jurídico.

Em momento posterior, disserta-se sobre o conteúdo normativo do dever de esclarecimento, tratando-se acerca da reconstrução do enunciado em norma e da prioridade, nesta dissertação, por sua dimensão principiológica; sobre o estado ideal de coisas almejado pelo referido princípio, incapaz de ser concretizado em sua plenitude; sobre a eficácia normativa do mencionado princípio e dos desafios e perspectivas, notadamente diante do panorama de incremento tecnológico e da tramitação de propostas de reformas tributárias, que prometem a transparência a partir da simplificação.

A pesquisa é desenvolvida com apoio em pesquisa bibliográfica em fontes primárias e secundárias, seguindo método dedutivo, partindo de premissas teóricas mais abrangentes para findar na interpretação normativa do artigo 150, § 5º, da Constituição, objeto, afinal, da presente pesquisa.

2 CIÊNCIA DO DIREITO E REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

2.1 CIÊNCIA DO DIREITO E TRIBUTAÇÃO

2.1.1 Papel da Ciência do Direito e limitações impostas pelo formalismo

A viabilidade do estudo científico do Direito¹³ e, se viável, seu *objeto*, *objetivo* e *método* são motivo de intermináveis disputas acadêmicas. Isso porque a delimitação do *objeto* de uma ciência, se excessivamente fragmentário (hiperespecialização), implica em inegáveis perdas que se encontram nas fronteiras entre os diferentes ramos.¹⁴ A trivialidade de seu *objetivo* também pode ensejar o esvaziamento do pretexto pelo qual se faz ciência.¹⁵ O *método*, se despreendido de seu *objeto* e *objetivo*, pode implicar em recortes arbitrários da realidade que se pretende estudar, com desprezo a aspectos claramente relacionados e intimamente imbricados, redundando em conjunto de proposições que, a despeito de seu rigor lógico, acabam por não resolver os problemas fundamentais sobre os quais deveria se debruçar o cientista.¹⁶

A hesitação dos estudiosos do Direito – como das demais ciências sociais em geral – em arrogar-se de *cientistas* deve-se à própria delimitação do conceito de ciência, que, ao reverso da antiguidade, em que diversos tipos de *saber* encontravam-se compreendidos nesta definição, passou a ser paulatinamente circunscrito na modernidade e por determinados movimentos contemporâneos, como o positivismo lógico.¹⁷ De outro lado, considerados os avanços proporcionados pela *ciência moderna*, a dignidade do saber passou a estar atrelada à sua

¹³ Destaque-se que, para fins desta dissertação, tratar-se-á indistintamente das expressões “Ciência do Direito” e “doutrina”, na medida em que este é seu uso corrente cotidiano.

¹⁴ FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, posição 2688.

¹⁵ FOLLONI fala do esvaziamento da responsabilidade social do cientista por meio do discurso reducionista. (Ibid., posição 8744).

¹⁶ “Se é possível dizer que a ciência, ou o conhecimento, ‘começa’ por algo, poder-se-ia dizer o seguinte: o conhecimento não começa de percepções ou observações ou de coleção de fatos ou números, porém, começa, mais propriamente, de problemas. Poder-se-ia dizer: não há nenhum conhecimento sem problemas; mas, também, não há nenhum problema sem conhecimento. Mas isto significa que o conhecimento começa pela tensão entre conhecimento e ignorância. Portanto, poderíamos dizer que não há nenhum problema sem conhecimento; mas, também, não há nenhum problema sem ignorância. Pois cada problema surge da descoberta de que algo não está em ordem com nosso suposto conhecimento [...]” (POPPER, K. **Lógica das Ciências Sociais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004, p. 14).

¹⁷ FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 77-83.

qualificação como *saber científico*, sendo relegada ao espaço do vulgar a sabedoria alijada dos estritos lindes de seu objeto, objetivo e método.¹⁸

Deveras, o paradigma científico¹⁹ (ou núcleo duro) da modernidade, que rompeu com a visão aristotélico-tomista²⁰, constitui-se “a partir da revolução científica²¹ do século XVI e foi desenvolvido nos séculos seguintes basicamente no domínio das ciências naturais”.²² Referido paradigma, estribado em fundamentalismo metodológico²³ que desmembra os instrumentos ao dispor do cientista no racionalismo dedutivista (de Descartes e Kant)²⁴ e no empirismo indutivista (de Hume e Bacon)²⁵, caracterizava o objetivo da ciência como a ordenação, com coerência e segurança, dos elementos postos na realidade, que seria, *de per se*, desordenada.²⁶

De acordo com esse paradigma (ou núcleo duro), conhecer significaria quantificar, sendo o rigor da descoberta avaliado pelo rigor das medições, pela irrelevância daquilo que não pode ser quantificável e pela redução de complexidades, na medida em que “mundo é complicado e a mente humana não pode compreender completamente”^{27, 28} De acordo com esse paradigma, a redução das complexidades e a fragmentação do conhecimento científico, tributárias de Descartes, ensejariam intencionalmente a hiperespecialização das ciências, que

¹⁸ FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, posição 1596-1621.

¹⁹ A concepção de paradigmas científicos é cunhada por Thomas Kuhn, para quem não seria possível vislumbrar o desenrolar da história da ciência como um acúmulo contínuo de novos conhecimentos, mas de sucessões de revoluções científicas, isso é, episódios extraordinários no qual ocorre a desintegração da tradição à qual a atividade da “ciência normal” está atrelada. Por outro lado, haveria uma competição entre diversas concepções de natureza distintas, cujas maneiras de ver o mundo e nele praticar ciência seriam incomensuráveis. Dessa forma, haveria esquemas conceituais (compromissos básicos) sobre os quais se desenvolve a “ciência normal”, a qual parte do pressuposto de que a comunidade científica sabe como é o mundo. (**A Estrutura das Revoluções Científicas**. 5. ed. São Paulo: Perspectivas, 1998, p. 21-25).

²⁰ FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 83.

²¹ O termo “revolução científica” é cunhado por Thomas Kuhn, a fim de abordar a passagem de um paradigma para outro, momento em que as matrizes teóricas sobre a qual se estribava a ciência do cotidiano (“ciência normal”) é superada. (Op. Cit., p. 25).

²² SANTOS, Boaventura de Sousa, **Um discurso sobre as ciências**, 5. ed. São Paulo: Cortez, 2008, p. 21-22.

²³ FERREIRA NETO, A. Op. Cit., p. 134.

²⁴ De acordo com referido paradigma, seria viável conjecturar os primeiros princípios inquestionáveis dos quais se deduziria o conhecimento científico ou, então, que a percepção do mundo dependeria de condições *a priori* do observador (Ibid., p. 134).

²⁵ Segundo o qual, a possibilidade de construção conceitual piramidal a partir da observação de eventos recorrentes ocorridos na realidade empírica (Ibid., p. 134).

²⁶ Ibid., p. 134.

²⁷ SANTOS, B. de S. **Um discurso sobre as ciências**. 5. ed. São Paulo: Cortez. p. 27-28.

²⁸ Nesse sentido, Souto Maior Borges afirma que “todo o conhecimento científico é reduzido à sua calculabilidade (mensurabilidade). E o real só é cognoscível ‘à medida’ da sua mensurabilidade mesma. Só o que é calculável pode então ser corroborado ou informado pela ciência. [...] A ciência movida pelo pensamento calculante, dirige as suas investidas contra o real, como alvo preconcebido. Pelo conceito, o real é aprisionado nas garras do pensamento calculante, como se este fora uma ave de rapina.” (**Ciência Feliz**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 46).

deveria “despedaçar e fragmentar o tecido complexo das realidades, e fazer crer que o corte arbitrário operado no real era o próprio real”.²⁹

O impasse posto ao teórico do Direito – e das ciências sociais em geral – sob tal esquema conceitual consistia em, de um lado, suportar o desprezo acadêmico a que relegado o conhecimento vulgar ou, por outro lado, jungir-se a ele para granjear o único conhecimento chancelado pela comunidade científica preponderante da época, em que pese as deformações e as limitações que censuravelmente sofreria.³⁰ Bobbio (2006) afirma que a opção adotada foi a segunda via, subjugando-se o estudo do Direito à epistemologia moderna das ciências da natureza.^{31,32} Assim, os jusnaturalistas modernos passaram a crer que as velhas leis deveriam ser reduzidas a “um direito simples e unitário, que seria ditado pela ciência da legislação, uma nova ciência que, interrogando a natureza do homem, estabeleceria quais eram as leis universais e imutáveis que deveriam regular a conduta do homem”.³³ Perfilhado a essa posição, entendiam que, partindo da natureza das coisas cognoscíveis pela razão humana, haveria o verdadeiro Direito, em que as leis seriam simples, harmônicas e unitariamente coligadas³⁴, o que lhe permitia ser a-histórico e universal.

Em paralelo, os positivistas passaram a esforçar-se em transformar o estudo do direito numa verdadeira e adequada ciência que tivesse as mesmas características das ciências físico-

²⁹ MORIN, E. **Introdução ao pensamento complexo**. Porto Alegre: Sulista, 2011. p. 12.

³⁰ Reale é enfático em refutar a possibilidade de submeter-se às ciências da natureza, “[n]ão concordamos, por conseguinte, com aqueles que, embevecidos com as conquistas das ciências naturais, pretendem reduzir o Direito a esquemas ou modelos físicos, sem levar em conta a distinção lógica (e não ontológica, ou metafísica, entendamos) entre ser e dever ser. A alegação de que tudo é Ser (partindo-se da abstração máxima de que Ser é o que é) não inquina a distinção entre ‘ser’ e ‘dever ser’, que é de ordem lógica, perceptível na estrutura elementar do juízo, que é o ato de atributividade necessária de uma qualidade a um ente [...]” (**Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 87).

³¹ No mesmo sentido, FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 35-36.

³² Aqui reside a crítica, também, de Recanses Siches, segundo o qual: “Con respecto al conocimiento de estos objetos, hemos de notar que constituye un tipo de ciencias completamente diverso del tipo de las ciencias naturales. Las ciencias de la naturaleza explican sus objetos. los fenómenos naturales, descubriendo sus causas y registrando los ulteriores efectos a que dan lugar, y nada más. Por el contrario, tal método de explicación causal no les sirve a las ciencias que se ocupan de objetos humanos, es decir, a las llamadas dísciplinas de objetos culturales o históricos. Esos objetos humanos, la vida objetivada, escapan a una mera y exclusiva explicación causal; sólo son aprehendidos en su ser peculiar en la medida en que además son entendidos, comprendidos, en cuanto a su sentido. Por tanto, el método empleado por las ciencias de lo humano (ciencia del lenguaje, ciencia del derecho, ciencia de la economía, etc.) no puede ser sólo explicativo, como el método de las ciencias naturales, sino que además tiene que ser interpretativo de sentidos. Un fenómeno de la naturaleza (por ejemplo, la lluvia, o el rayo, o la caída de los cuerpos) queda explicado plenaria y exhaustivamente en la medida en que determinamos sus causas y registramos sus efectos. Pero, en cambio, una cerámica, o el saludono se aprehenden en lo que son, mediante la representación de los movimientos que los produjeron, sino solamente en tanto en tanto entendamos su peculiar sentido - es decir, en cuanto entendamos las finalidades humanas que laten en el cacharro o en una forma de salud. Y lo mismo ocurre con todos los hechos y resultados de la actividad del hombre.” (**Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 100).

³³ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do Direito**. São Paulo: Ícone, 2006, p. 65.

³⁴ *Ibid.* p. 65

matemáticas e naturais. Ora, a característica fundamental da ciência consiste em sua avaloratividade, isso é, “na distinção entre juízos de fato e juízos de valor e na rigorosa exclusão destes últimos do campo científico [...]”.³⁵ A mudança de paradigma (núcleo duro) presente no mundo moderno é exatamente esta: não mais tentar compreender a realidade de modo moralista ou metafísico, mas, sim, tentar compreendê-la como ela de fato é, por meio de uma atitude experimental. E a distinção entre o jusnaturalismo e o positivismo também reside justamente nesse aspecto, na medida em o primeiro busca comparar o direito real com um modelo de direito ideal e especulativo, analisando não apenas o Direito como é, mas como deveria ser, ao passo que o segundo resigna-se apenas com a primeira perspectiva.³⁶

No período contemporâneo, o núcleo duro da ciência foi caracterizado por manifestações contraditórias ou por posturas de continuísmo.³⁷ Dentre essas posturas, por seu impacto no estudo do Direito, destaca-se o positivismo lógico (ou neopositivismo), que redundou no movimento científico denominado “Círculo de Viena”. De acordo com o entendimento de seus adeptos, “a verdadeira ciência deveria abandonar toda e qualquer pretensão metafísica”³⁸, o que justificaria a postura de que “somente serão ciência as constatações que podem ser observáveis”.³⁹ Assim, “o máximo que tal versão de ciência pode pretender buscar seria uma verdade provável”.⁴⁰ Das premissas teóricas do neopositivismo destacam-se *i.* a submissão de todo o conhecimento possível a um método único “empirista e positivista”; *ii.* a concepção de ciência como “um sistema de fórmulas neutras de um simbolismo livre das impurezas, das linguagens históricas”, na medida em que, “na ‘ciência, nada é ‘profundo’, tudo é superfície”” *iii.* a conclusão de que “todos os ‘problemas filosóficos tradicionais’ devem ser livrados de suas considerações ‘metafísicas’”, caracterizados como “‘pseudoproblemas’ ou transformadas ‘em questões empíricas, sobre as quais cabe um juízo por parte das ciências da experiência’”.⁴¹

O núcleo duro da modernidade e do positivismo lógico exerceram influência inegável na Ciência do Direito.⁴² Nesse sentido, Hans Kelsen afirmava que sua teoria pura teria o objetivo de “aproximar tanto quanto possível os seus resultados do ideal de toda a ciência: objetividade

³⁵ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do Direito**. São Paulo: Ícone, 2006., p. 136

³⁶ *Ibid.* p 136

³⁷ FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 94.

³⁸ *Ibid.*, p. 97.

³⁹ *Ibid.*, p. 97.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 97

⁴¹ *Ibid.*, p. 98-99.

⁴² Especificamente em relação ao Direito Tributário, trata André Folloni (**Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, Posição 2684).

e exatidão”.⁴³ Com esse propósito, evitando o “sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui[ria] os limites que lhe são impostos pela natureza de seu objeto”⁴⁴, qual seja, uma determinada ordem jurídica *hic et nunc*, caracterizada pela coercibilidade e monopólio estatal, a ciência jurídica teria “por missão conhecer – de fora, por assim dizer – o Direito e descrevê-lo com base no seu conhecimento”⁴⁵, sem buscar compará-lo com alguma ordem jurídica ideal ou justa, sendo, por conseguinte, uma teoria anti-idelológica.⁴⁶ Ademais, ao indagar-se sobre a possibilidade de a ciência do Direito responder acerca de problemas da justiça absoluta, assim se manifesta:

Não se deve negar que existe o problema da justiça absoluta no sentido de que os homens têm e provavelmente sempre terão a necessidade de justificar a sua conduta como absolutamente boa, absolutamente justa; e, também, não se recusará que o positivismo jurídico relativista não pode fornecer esta justificação. Porém, do fato de que uma necessidade existe não se pode concluir que tal necessidade possa ser satisfeita pela via do conhecimento racional – que o problema possa ser resolvido por esta via. Antes, a ciência pode mostrar que ele não pode ser resolvido desse modo porque não há nem pode haver justiça absoluta para um conhecimento racional, que se trata de um problema insolúvel para o conhecimento humano – problema esse que, portanto, deve ser eliminado do domínio deste conhecimento. A tarefa do conhecimento científico não consiste apenas em responder às perguntas que lhe dirigimos, mas também em ensinar-nos quais as perguntas que lhe podemos dirigir com sentido.⁴⁷

Vislumbra-se, portanto, que os núcleos duros da ciência moderna e do positivismo lógico – e, na ciência do Direito, do *positivismo normativista* – implicaram na fragmentação do conhecimento e na seleção de problemas passíveis de solução dentro de determinadas premissas inquestionáveis no interior dessa comunidade acadêmica. Os problemas – relevantes ou não – que estiverem alijados do espectro do *corde metodológico* levado a efeito passam a ser irrelevantes, porquanto a-científicos.⁴⁸ Ocorre que, com suporte nessas constatações, é possível diagnosticar que indagações da mais alta relevância podem encontrar-se sem solução, seja

⁴³ KELSEN, Hans, **Teoria Pura do Direito**, 8. ed. São Paulo: WMF Martins, 2009, p. XI (prefácio da primeira edição).

⁴⁴ Ibid. p. 02

⁴⁵ Ibid. p. 81.

⁴⁶ Ibid. p. 118.

⁴⁷ KELSEN, H. **O Problema da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 114-115.

⁴⁸ FERREIRA NETO, A. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática do direito tributário. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, 2017, p. 59.

porque se localizam nas fendas entre diversos ramos do conhecimento científico^{49, 50, 51}, seja porque são submetidas a alcunha de conhecimento vulgar e, por conseguinte, desprezível.^{52, 53}

Nesse sentido, a ciência do Direito – e, em especial, do Direito Tributário – passa a resumir-se ao descritivismo acrítico das normas jurídicas, restando burilada de qualquer aspecto contingente⁵⁴, que impeça o teste de verificabilidade entre *enunciado descritivo* sobre *enunciados normativos*.^{55,56} Aqui reside o cerne da crítica de Humberto Ávila, que, ao desincumbir-se a ciência do Direito da solução dos problemas acidentais e das questões de maior indagação⁵⁷, esta perdeu sua relevância social, passando a ser desprezada no cotidiano da realidade jurídica:

⁴⁹ FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, posição 9219 (edição Kindle).

⁵⁰ MORIN, E. **Introdução ao pensamento complexo**. Porto Alegre: Sulista, 2011.. p. 05

⁵¹ BORGES, J. S. M. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, São Paulo, v. 211, abr./2013, p. 115.

⁵² FERREIRA NETO, A. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática do direito tributário. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, 2017, p. 60-61.

⁵³ ÁVILA, H. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a, p. 234.

⁵⁴“Há, pois, na experiência jurídica uma permanente tensão dialética, que pode deixar atônitos os que dela se achegam levados por antigos ensinamentos sobre o ideal do direito como uma ordem imutável e formalmente certa, quando, na realidade, a vida jurídica, sendo uma renovada sucessão de estimativas e de opções, às vezes dramáticas, é, ao mesmo tempo, estrutura e evento, estabilidade e movimento; é adequação ao fato particular, segundo motivos renovados de equidade e, concomitantemente, exigência universal de certeza, através da previsão garantida de classes de ações possíveis, capazes de assegurar planos de ação à liberdade de iniciativa; é problemática, como tudo que se liga às alternativas da liberdade e da justiça, mas necessariamente se inclina a compor e ordenar em sínteses unitárias, ou em sistema o mais possível predeterminado, os conflitos de interesse.” (REALE, M. **O Direito como Experiência** (Introdução à Epistemologia Jurídica). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 35).

⁵⁵ ÁVILA, H. A Op. Cit., p. 224.

⁵⁶ “Dentro desse quadro geral, prevalece a convicção de que a Jurisprudência deve manter-se alheia a qualquer tipo de investigação de caráter axiológico, a fim de não ver comprometida sua autonomia ou neutralidade científica, por não se perceber que uma coisa é, penso eu, compreender uma realidade social ‘sob prisma de valor’ (o que corresponde ao verbo valorar), isto é, segundo suas objetivas conexões do sentido, e outra coisa é pretender subordinar a realidade social a uma prévia tomada de posição axiológica. Foi o temor dessa infiltração de ‘critérios subjetivos’ no domínio da Ciência do Direito que levou os técnico-jurídicos a uma extremada e rígida atitude metodológica, cega para o mundo dos valores, ´referindo que o Direito se estendesse, em sua rigorosa objetividade lógico-racional, como um sistema de regras ordenadas segundo um encadeamento de competências suscetíveis de precisa determinação conceitual. Não perceberam, todavia, que, com a pretendida eliminação dos elementos axiológicos e fáticos, estavam se contentando com uma ilusória pseudo-objetividade, pois o sistema normativo fica reduzido, na prática, a um instrumental técnico suscetível de servir a funções operacionais variáveis, segundo o requerido ou o imposto por aqueles fatores mesmos que eles haviam querido excluir do campo do Direito, à medida que novas circunstâncias fáticas ou novas exigências éticas vinham dar sentido atual ao corpo ‘autônomo das normas’.” (REALE, M. **O Direito como Experiência - Introdução à Epistemologia Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 96).

⁵⁷“Na realidade, a experiência jurídica pré-categorial e a experiência jurídica científica coexistem e se correlacionam, mais do que o pensamento mágico com o científico, pois é no mundo da vida que está imersa a atividade do legislador e a do jurista, e é dela que ambas recebem valor e s significado. De nada valeria, em verdade, uma Jurisprudência esplendente na harmonia de seus institutos e figuras, de seus esquemas e modelos, se em conflito com ela fluísse a vida cotidiana, e a máquina da Justiça resolvesse, impassível e friamente, os seus problemas do procedimento, por motivos de pura economia operacional, deixando sem respostas as perguntas do homem comum, quanto ao conteúdo e a substância de seus interesses vitais. [...] Até que ponto, aliás, - vem-me à

Se a doutrina, anteriormente centrava sua atividade na resolução do problema da realidade, investigando o sentido e natureza do Direito, ou se preocupava com a verdade do seu sistema apenas para aproximá-lo da realidade, pela sistematização, interpretação e integração das fontes, passou a preocupar-se – às vezes, obsessivamente, às vezes exclusivamente – com o problema da verdade dos seus enunciados; não bastava atribuir sentido ao Direito ou explicar a sua natureza, era preciso que isso fosse feito com cientificidade.

[...] Ocorre que nem todo o fenômeno jurídico poderia ser objeto desse tratamento: como o paradigma era o da objetividade, entendida como descrição objetiva e imparcial do conteúdo das normas jurídicas, os problemas que não podiam ser objeto de descrição objetiva e imparcial não eram problemas da doutrina, mas apenas do aplicador, que deveria resolvê-los, sem o auxílio da doutrina. Finalidades, efeitos, comportamentos ou bens jurídicos, porque incapazes de uma mera descrição material antecipada e porque pertencem ao mundo do ser ou pelo menos por ele afetados, foram colocados à margem da atividade doutrinária.⁵⁸

Ao contrário, segundo Ávila, compete à Ciência do Direito Tributário “as atividades de descrição, reconstrução, decisão e criação de significados”, não se limitando apenas a descrever enunciados normativos, possuindo por objeto não apenas os “elementos textuais, mas também extratextuais, como atos, fatos, costumes, finalidades e efeitos [...], sendo insuficiente interpretá-los por meio da mera identificação da função gramatical e lógica dos vocábulos ou das estruturas sintáticas das disposições legais.”⁵⁹

Assim, o mero formalismo normativista⁶⁰ fruto do positivismo, destinado à descritividade e à verificabilidade empírica de enunciados normativos, impossibilita a solução de problemas⁶¹, o que redundava, justamente, em sua inaptidão para a prática cotidiana. Ávila

mente indagá-lo –, já não construímos uma portentosa maquinaria jurídica, cujas necessidades de funcionamento se sobrepõem às necessidades existenciais do homem para que foram concebidas? Até que ponto o amor das fórmulas e dos mitos especialmente em assuntos de processo, não se resolve apenas na solução de problemas do aparelho da máquina, deixando em suspenso, ou truncando-os irremediavelmente, o plano dos valores éticos e materiais objeto das lides? Quantas demandas, resolvidas sumária e preliminarmente, por motivos formais de procedimento, não alienam da Justiça o problema do homem?” (REALE, M. **O Direito como Experiência - Introdução à Epistemologia Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 47-48).

⁵⁸ ÁVILA, H. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a, p. 224.

⁵⁹ ÁVILA, H. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 32,, 2014, p. 160.

⁶⁰ Ao reportar-se ao formalismo normativista recorre-se aos modelos empirista-descritivista e idealista-formalista, segundo a doutrina de Arthur Ferreira Neto (FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 182-183). Sem embargo às distinções das matrizes teóricas de cada qual, é inquestionável que os manuais de Direito contemporâneo se valem de modelo teórico sincrético, jungindo ao descritivismo mecanicista a institutos ideais derivados da teoria geral do Direito.

⁶¹ “Em nosso entendimento, a visão kelseniana promove exagerado esvaziamento do mister doutrinário. A pureza da proposta kelseniana enfrenta desafios sérios. Nada impede, por exemplo, que o cientista do Direito, ao elencar as várias possibilidades de aplicação do Direito, identificando a moldura de significação dos textos do direito positivo, possa intencionalmente afastar uma ou mais possibilidades de aplicação do direito que, política e ideologicamente, não lhe convenham. Kelsen provavelmente diria que esse não seria um verdadeiro cientista do Direito. No entanto, o que procuramos demonstrar com esse exemplo é que a purificação extrema do processo interpretativo promove, a um só tempo uma significativa redução de sua relevância para o direito, bem assim uma sensível perda de interesse doutrinário na busca do convencimento da comunidade jurídica sobre o verdadeiro

propõe, então, que *i.* alguma medida de realidade deve ser incluída na atividade científica, sob pena de se construir uma doutrina ideal, mas totalmente irreal^{62,63}; *ii.* a demarcação do objeto da Ciência do Direito deve decorrer (*ex post*) da identificação do fenômeno que ela visa orientar, e não de um paradigma (ou, núcleo duro) previamente escolhido para sua investigação, na medida em que “o tipo de ciência, tal como uma ferramenta, não pode ser escolhido antes do conhecimento do problema a resolver”.⁶⁴ Afinal, “cabe à doutrina resolver os problemas jurídicos, não os suprimir.”⁶⁵

Destarte, o *método* decorre do *objeto* e do *objetivo* da ciência, e não o inverso. Conforme sustenta Ferreira Neto (2016), “uma metodologia jamais é, categoricamente, excludente de outras metodologias rivais, já que podem ser utilizadas de modo sucessivo, inclusive para testar qual manifesta superioridade em relação a outra.”⁶⁶ O papel do cientista do Direito destina-se a resolver os problemas que lhe são afetos, não se resumindo à descrição mecanicista das normas positivadas em determinado ordenamento jurídico, mas compreendendo o *fenômeno jurídico* em toda sua complexidade, independentemente do inevitável risco do insucesso nessa jornada.

2.1.2 Ciência do Direito (tributário) e corte metodológico

À medida em que os núcleos duros da modernidade e do positivismo lógico influenciaram na formação do *positivismo normativista* de matriz kelseniana⁶⁷, passou a ser lugar-comum a constrição de seu objeto ao mero descritivismo. Como visto, Kelsen (2020) relegava incursões sobre problemas atrelados à justiça absoluta ao estudo de outras ciências ou, inclusive, do conhecimento vulgar, na medida em que se encontravam fora do escopo do cientista do Direito. Herbert Hart (1958) afirmava, também, que ao jurista não incumbiria analisar como seu objeto de estudo – as normas postas – deveriam ser, mas, apenas, como, de

conteúdo e alcance da lei.” (BARRETO, P. A. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008, p. 24-25).

⁶² BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 20-22.

⁶³ ÁVILA, H. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a, 232.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 234.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 234.

⁶⁶ FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 283.

⁶⁷ ÁVILA, H. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 32,, 2014, p. 178.

fato, eram, sendo irrelevante sua justeza.⁶⁸ Esse movimento influenciou a virada paradigmática (ou do núcleo duro) no estudo do Direito Tributário nacional, inaugurado por Alfredo Augusto Becker (2002) que, em seu diagnóstico das patologias a que submissa a ciência do Direito Tributário, distinguia o momento pré-jurídico dos momentos jurídico e pós-jurídico.⁶⁹

A revolução científica promovida pela obra de Becker⁷⁰ justificava-se pelas insuficiências do núcleo duro cujas estruturas regiam a ciência normal⁷¹ do Direito Tributário da época⁷² que, de acordo com o autor, tornavam-no invertebrado, porquanto confundiam conceitos e institutos jurídicos daqueles extrajurídicos, notadamente com aqueles derivados das Ciências das Finanças. O objeto da Ciência do Direito Tributário seria a norma positivada que rege a relação jurídica tributária. A tenacidade beckeriana foi acompanhada e aprimorada por Geraldo Ataliba (2009), segundo o qual seria um “terrível engano que a economia e o direito [pudessem] estudar um mesmo objeto, o tributo por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico.”⁷³ Em momento seguinte, sucedeu-se aprofundamento teórico, redundando, com arrimo na doutrina de Lourival Vilanova^{74,75}, no autodenominado construtivismo-lógico semântico de Paulo de Barros Carvalho.⁷⁶

O núcleo duro do modelo de Carvalho delimita a função da Ciência do Direito⁷⁷ como a descrição do conteúdo do Direito (objetivo, pré-constituído e suscetível de conhecimento do cientista)⁷⁸ que não interfere no seu desenvolvimento.⁷⁹ De acordo com os teóricos alinhados a

⁶⁸ HART, H. Positivism and the Separation of Law and Morals. **Harvard Law Review**, Cambridge, v. 71, n. 4, p. 593-629, 1958.

⁶⁹ BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 20-22.

⁷⁰ FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, posição 1073.

⁷¹ Thomas Kuhn cunha este termo para afirmar a ciência do cotidiano, elaborada sob um determinado paradigma científico (**A Estrutura das Revoluções Científicas**. 5. ed. São Paulo: Perspectivas, 1998, p. 26).

⁷² Arthur Ferreira Neto denomina o paradigma como “empírico econômico”. (**Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 296).

⁷³ ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 24.

⁷⁴ Lourival via a Ciência do Direito como metalinguagem do Direito positivo, único objeto da primeira. A primeira seria linguagem descritiva em relação a segunda linguagem, de cunho prescritivista. Lourival expressamente reconhecia a norma fundamental kelseniana como fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico (**As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 164-165).

⁷⁵ ÁVILA, H. Função do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 29, 2013, p. 182-183.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 183

⁷⁷ Para uma apreciação analítica e aprofundada do tema: FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 251-296.

⁷⁸ “Vale para a Ciência do Direito, exclusivamente, a ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo considerado do hic et nunc.”. (CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 45).

⁷⁹ ÁVILA, H. Função do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 29., p. 183.

essa postura, *i.* o real não possuiria uma existência por si só, mas, ao contrário, seria constituído pela linguagem;⁸⁰ *ii.* não seria possível cogitar-se de valores verdadeiros e objetivos, pois estes seriam, necessariamente, subjetivos, emotivos ou ideológicos;⁸¹ *iii.* o “conhecimento de determinado objeto [exigiria] que este [fosse] submetido a um prévio processo de formalização, de modo a aplicar a ele uma metodologia que [seria] redutora de suas complexidades”⁸². Sobre este objeto deveria ser promovido, portanto, o denominado corte metodológico.^{83,84,85} É ilustrativo, nesse sentido, o seguinte trecho da autoria de Carvalho:

Não acredito ser possível, por isso mesmo, isolar-se, dentro do social, o fato jurídico, sem uma série de cortes e recortes, que apresentem, numa ascese temporária, o despojamento daquele fato cultural maior de suas colorações políticas, econômicas, éticas, históricas etc., bem como dos resquícios de envolvimento do observador, no fluxo inquieto de sua estrutura emocional.⁸⁶

E, posteriormente, o mesmo autor arremata:

Com tais considerações, cabe relembrar que todo conhecimento do objeto requer cortes e mais recortes científicos, que cumprem a função de simplificar a complexa realidade existencial, delimitando o campo da análise. Não nos esqueçamos de que a camada linguística do direito está imersa na complexidade do tecido social, cortada apenas para o efeito de aproximação cognoscitiva. O direito positivo é objeto do mundo da cultura e, como tal, torna árdua a tarefa do exegeta em construir a plenitude de seus conteúdos de significação, obrigando-o a reduzir a complexidade empírica, ora isolando, ora selecionando caracteres do dinâmico mundo do existencial.⁸⁷

Vislumbra-se, assim, que o Direito seria autorreferencial, devendo ser desinfectado de impurezas que tornavam seu estudo sincrético e, por consequência, invertebrado. Todo e qualquer problema, independentemente de sua alta relevância, como, por exemplo, a justiça

⁸⁰ FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 252.

⁸¹ Ibid. p. 260-261.

⁸² Ibid., p. 265.

⁸³ Ibid. p. 278-279.

⁸⁴ Partindo dessas proposições, aquele que pretende estudar o Direito pela óptica do construtivismo lógico-semântico deve, necessariamente, “desprezar tudo que não se configura como norma jurídica na abrangência do conceito de direito positivo [...] Nada além, nem antes e nem depois delas” (CARVALHO, A. T. de. *Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico*. 2009. Tese (doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Pós Graduação em Direito, São Paulo, 2009, p. 76).

⁸⁵ Até Paulo Ayres Barreto, defensor do estudo interdisciplinar no campo do Direito Tributário, recai na premissa da necessária redução de complexidades via corte metodológico, como se vê do seguinte excerto: “impõe-se o reconhecimento de um espaço para investigações de caráter interdisciplinar, objetivando uma adequada valoração do fato jurídico, que haverá de ser colhido após os cortes que se façam necessários, em processo redutor de complexidades, no bojo e sob os influxos do próprio sistema normativo.” (**Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008, p. 43).

⁸⁶ CARVALHO, P. de B. O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’ – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 102, São Paulo, 2007. [s.p.]

⁸⁷ Ibid.[s.p.]

tributária⁸⁸, a extrafiscalidade, o direito de esclarecimento acerca da carga tributária suportada, deveria ser relegado a outros campos do conhecimento, ainda que os advogados, juízes, legisladores e os cidadãos em geral lidem com contingências práticas de seu cotidiano que dependam de seu enfrentamento.⁸⁹

Aqui residem as críticas de Arthur Ferreira Neto⁹⁰, André Folloni⁹¹, Humberto Ávila⁹², Souto Maior Borges⁹³, Ives Gandra da Silva Martins⁹⁴, dentre tantos outros autores⁹⁵, na medida em que a demarcação restrita acerca do que é e do que não é objeto da ciência do Direito – no caso, do Direito Tributário –, bem como do que é relevante ao jurista e do que deve relegar aos economistas, financistas, filósofos, políticos e sociológicos, deixa grandes lacunas que, apesar de intimamente ligadas ao mais profundo sentido de Direito (e da justiça que lhe é imanente),

⁸⁸ Conforme Klaus Tipke, “da Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes ocuparam-se filósofos e economistas, até teólogos, e só em tempos mais recentes juntaram-se também os juristas. Isso leva a questionar, qual ramo do conhecimento é precisamente competente.” (**Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 09). E prossegue: “O Direito Tributário não pode prescindir da Ética e da Moral, mas até agora lamentavelmente precisou desabrochar sem os filósofos estabelecidos da Moral. O empenho especialmente de economistas, principalmente cientistas das finanças, em torno do objeto ‘tributos justos’ ou ‘tributos racionais’ pode também explicar o abandono dessa matéria pelos filósofos e juristas. A objeção, de que Justiça não é nenhuma categoria econômica, que as Ciências Econômicas são ciências do ser, não do dever ser ou do que devia ser, por isso os economistas não são competentes para as questões de Justiça, é meramente formal. Se filósofos e juristas se limitam preponderantemente a reprovar aos economistas a transgressão de fronteiras, mas eles mesmos nada ou pouco fazem, é isto de todo insuficiente.” (Ibid., p. 12).

⁸⁹ Nesse sentido, Pedro Julio Sales D’Araújo afirma que: “[...] como o direito tributário, enquanto ramo do saber, estruturava-se por meio de conceitos técnicos e linguagem hermético que, a pretexto de construir um senso comum teórico da comunidade jurídica, acabava por afastar o cidadão da compreensão em torno de como se dá a arrecadação e o gasto público entre as diversas camadas de nossa sociedade” (**Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 22).

⁹⁰ FERREIRA NETO, A. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática do direito tributário. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, 2017, p. 59.

⁹¹ FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 839

⁹² ÁVILA, H. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a, p. 234.

⁹³ BORGES, J. S. M. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo**, São Paulo, v. 211, p. 114.

⁹⁴ Como afirma Ives Gandra da Silva Martins, “A busca de um objeto limpo de influências próprias de ciências outras que não as diretamente vinculadas ao campo juris levou ponderável parcela de estudiosos a escoimá-lo das interpenetrações pertinentes aos demais segmentos do conhecimento humano, não sem a consciência de sua desuniversalização.” (**Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 31).

⁹⁵ Nesse sentido, Miguel Reale afirmava que “[o] delicado e fundamental problema epistemológico com que se defronta o estudioso das ciências sociais consiste exatamente em não mutilar a realidade humana, seduzido pela ilusória construção de explicações de tipo quantitativo ou causal e, ao mesmo tempo, não se perder no mare Magnum de intuições particulares fragmentárias e heterogêneas, tentado pelo desejo de imergir-se no concreto, mas com olvido dos valores do rigor e da objetividade. É antes o sentido objetivo e crítico da realidade, acompanhado do propósito de sua compreensão inteira e integral, pela recepção e a percepção de cada um e de todos os seus elementos, à luz do respectivo significado singular, originário e próprio, que deve caracterizar a tarefa da Sociologia e da Jurisprudência.” (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 40).

ficam alijadas de estudo jurídico, porquanto não podem ser objeto de indagação sob pena de serem consideradas como a-científicas.^{96,97} Nesse sentido, o diagnóstico de Folloni é preciso:

Essa forma de proceder enraíza-se no pensamento científico simplificador. Um pensamento que mutila a realidade em partes estanques, a serem estudadas cada uma, em isolamento, perante as demais. Seguindo essa tendência, a Ciência do Direito Tributário, antes de mais nada, separou a norma posta de seu contexto social. Parcelas desse contexto estudadas por outros saberes, como a Economia, a Sociologia, a Ciência Política, o Constitucionalismo Contemporâneo e a Ética, ficaram excluídas do estudo científico do Direito. E, mesmo dentro das normas postas, a Ciência tributarista opera um novo corte, voltando sua atenção apenas às normas que dispõem sobre a instituição, a fiscalização e a arrecadação dos tributos. Até mesmo as normas que tratam do contencioso tributário administrativo ou judicial, foram entregues a outra Ciência, o Direito Processual Tributário, seguindo-se o labor separatista. O pensamento voltado exclusivamente às normas postas optou, inclusive, por negar pertinência, em sua ciência, a preocupações com efeitos que tais normas geram na vida social e no ambiente no qual o próprio sistema está inserido. A eficácia social da norma tributária foi tema também excluído pelo corte metodológico. Tal estudo estaria reservado para a Sociologia do Direito. Como nenhum sociólogo do Direito, no Brasil, optou por dedicar-se a construir uma Sociologia do Direito Tributário, nada sabemos nesse campo. Ao cortar-se o estudo das interações sistema-meio no Direito Tributário, também se deixou de lado o estudo das influências que o meio exerce nas normas tributárias.

O resultado desse esforço simplificador foi a incompreensão do todo no qual o Direito Tributário está imerso e das permanentes alterações de sentido que as interações entre o sistema e seu meio provocam.⁹⁸

Na mesma linha, Ives Gandra da Silva Martins afirmava que a investigação do fenômeno tributário implicava na “necessidade de conhecimento amplo de todos os elementos influenciadores dessa busca de recursos”.⁹⁹ Em razão disso, implicava em “exame de maior abrangência da verdadeira concepção jurídica aplicável, pois, de resto, com insuficiência notória o estudo da imposição tributária, suas funções e disfunções, em perspectiva meramente

⁹⁶ FERREIRA NETO, A. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática do direito tributário. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, 2017, p. 59.

⁹⁷ Nesse sentido, Folloni critica a incapacidade do direito de solver questões como o sentido e o alcance da norma que proíbe o confisco: “Não se avança no estudo da proibição da instituição de tributos com efeito de confisco, para além de considerá-lo uma mera advertência ao Poder Legislativo. Por ser um problema complexo, afasta-se a possibilidade de uma delimitação pela racionalidade científica. Realmente: por ser complexo, o tema precisa ser enfrentado em complexidade, e a racionalidade científica tradicional não encontra perspectivas para seu estudo adequado. Não se sabe até que ponto a consideração de teorias econômicas a respeito do confisco de propriedade seria útil para a clarificação do ponto, porque elas estão a priori vedadas pela metodologia dominante. O efeito de confisco é atingido quando o tributo abala a existência econômica do cidadão, sendo necessário verificar até que ponto o tributo se tornou insuportável economicamente. O problema é pragmático: a preocupação constitucional é com o efeito. Se é assim, então a cogitação econômica é necessária, como o é a consideração concreta dos efeitos da norma sobre o sujeito, algo interdito à ciência do direito tributário pela metodologia que professa. (**Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, posição 9261-9270, edição Kindle).

⁹⁸ FOLLONI, A. Reflexões sobre Complexity Science no Direito Tributário. In: **Direito Tributário e Filosofia**. Curitiba: Memória, 2014. p. 24–25.

⁹⁹ MARTINS, I. G. da S. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 34.

formal, pela lição genial, mas carente, da teoria da norma pura.”¹⁰⁰ Como menciona o doutrinador,

[...] é evidente que o estudo da técnica tributária, da função tributária, das metas e objetivos tributários, das distorções tributárias apenas é possível a partir de um ponto de vista manifestamente abrangente da mais variada gama de fatos econômicos, políticos e sociais, sendo o formalismo jurídico, por decorrente, insuficiente e incapaz, em sua conformação reduzida, de implementá-los.

Se o estudo da Ciência Jurídica tem de ser, fundamentalmente, dilatado, o fenômeno é mais abrangente na perspectiva do direito econômico, financeiro e tributário, pois somente o conhecimento profundo da realidade social, da fenomenologia econômica, da convivência internacional, da potencialidade desenvolvimentista, das soluções de combate aos males próprios do fluir das relações de mercancia nacional e internacional, pode permitir ao legislador e ao intérprete dos três direitos, a adoção da norma adequada, capaz de, sensibilizada pela conjuntura, expor o encaminhar fiscal ou extrafiscal pertinente.¹⁰¹

De fato, a fragmentação do conhecimento acerca do objeto (Direito) entre diversos ramos científicos desemboca em uma profunda ignorância das complexas relações entre os conhecimentos alcançados por meio dessa metodologia. Contemporaneamente, tem-se tratado acerca da necessidade de uma crítica epistemológica à demarcação arbitrária dos objetos das ciências e, além disso, do próprio recorte, também arbitrário, daquilo que é cientificamente relevante e daquilo que não o é. O germe da insurreição contra a hiperespecialização do saber e contra a submissão das ciências a um método unívoco – muito mais ajustado às ciências da natureza – não se restringe apenas à ciência do Direito. Em verdade, origina-se das reflexões de grandes epistemólogos – ou filósofos da ciência, a depender da classificação adotada –, tais como Karl Popper¹⁰², Edgar Morin¹⁰³, Boaventura de Souza Santos¹⁰⁴ e Imre Lakatos.¹⁰⁵

¹⁰⁰ MARTINS, I. G. da S. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 34.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 49.

¹⁰² Aqui reporta-se à posição contrária de Popper à tentativa de impor às ciências sociais os métodos das ciências da natureza, que seria, em si mesmo, um equívoco (**Lógica das Ciências Sociais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004, p. 17-25).

¹⁰³ Um dos principais expoentes do pensamento complexo, Edgar Morin afirma que “[...] os modos simplificadores de conhecimento mutilam mais do que exprimem as realidades ou os fenômenos de que tratam, torna-se evidente que eles produzem mais cegueira do que elucidação” (**Introdução ao pensamento complexo**. Porto Alegre: Sulista, 2011, p. 05). No entender de Morin, a “inteligência cega destrói os conjuntos e as totalidades, isola todos os seus objetos do seu meio ambiente. Ela não pode conceber o elo inseparável entre o observador e a coisa observada. As realidades-chave são desintegradas. Elas passam por entre as fendas que separam as disciplinas.” (*Ibid.*, p. 13).

¹⁰⁴ Boaventura afirma que “se é verdade que o conhecimento só sabe avançar pela via da progressiva parcelização do objecto, bem representada nas crescentes especializações da ciência, é exatamente por essa via que melhor se confirma a irredutibilidade das totalidades orgânicas ou inorgânicas às partes que as constituem e, portanto, o carácter distorcivo do conhecimento centrado na observação estas últimas.” (SANTOS, B. de S. **Um discurso sobre as ciências**. 5. ed. São Paulo: Cortez, p. 54). E prossegue ao afirmar que: “o rigor científico, porque fundado no rigor matemático, é um rigor que quantifica e que, ao quantificar, desqualifica, um rigor que, ao objectivar os fenómenos, os objectualiza e os degrada, que, ao caracterizar os fenómenos, os caricaturiza.” (*Ibid.* p.54).

¹⁰⁵ LAKATOS, I. **The Methodology of Scientific Research Programmes**. Cambridge: Cambridge University Press, 1989, p. 47-49.

Outrossim, acomete à ciência do Direito a hiperespecialização *exógena* – depuração de conceitos e institutos de outros ramos do conhecimento – e *endógena* – autonomização de seu estudo em distintos ramos, tais como Direito Civil, Direito do Consumidor, Direito Penal, Direito Processual, Direito Administrativo, Direito Financeiro, Direito Tributário –, o que atinge sobremaneira ao cientista do Direito dedicado à investigação do fenômeno da tributação. Nesse sentido, aliás, Marco Aurelio Greco leciona que

[...] o Direito Tributário começa a ganhar corpo exatamente no momento histórico em que a ideia de ‘cientificidade’ e de fazer ciência objetiva era predominante. Era um momento em que o grande objetivo de todo aquele que pretendia estudar um determinado setor do Direito positivo era defender a autonomia daquele ‘ramo’ (Direito Administrativo em relação ao Constitucional; do Direito Financeiro em relação ao Administrativo, Direito do Consumidor em relação ao Comercial). Esta preocupação com a autonomia tinha a ver com a ideia de ciência vigente naquela época, porque somente seria ciência o conhecimento que tivesse objeto e métodos próprios; portanto, para ‘fazer ciência’, era preciso destacar determinado objeto e submetê-lo a uma análise segundo método específico.¹⁰⁶

Nesse mesmo sentido, Paulo Caliendo afirma:

A doutrina tributária assumirá cegamente o normativismo mais puro. Esse fenômeno singular na experiência internacional decorre da profunda desconfiança com os modelos legais no país, mas também da ausência de uma verdadeira teoria jurídica sobre o direito tributário. A necessidade de afirmação do direito tributário perante a ciência das finanças públicas e da economia política teve como efeito a radicalização da especificidade dessa disciplina jurídica nascente.

O contexto original foi superado. O direito tributário garantiu a dignidade de disciplina autônoma. Cabe agora o seu estudo despido de radicalismos pseudocientíficos. O estudo do problema da justiça e a questão dos valores, das consequências, da eficácia, da função do Direito estão no centro do debate doutrinário. Os casos levados a juízo exigem argumentação, ponderação, determinação da eficácia dos princípios, entre tantos outros problemas a serem resolvidos. Somente uma teoria jurídico-sistemática poderá auxiliar na resolução desses dilemas.¹⁰⁷

Deveras, as normas tributárias apenas de forma relativamente recente passaram a ser estudadas pela Ciência do Direito, antes resumindo-se a meros capítulos da Economia Política, originalmente, e, após, da Ciência das Finanças.¹⁰⁸ Outrossim, a sistematização das normas tributárias teve seu marco fundante na Código Tributário Alemão de 1919, momento este, aliás,

¹⁰⁶ GRECO, M. A. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 50.

¹⁰⁷ CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 170.

¹⁰⁸ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo, A Relevância dos Clássicos. In: CAMPOS, C. A. de A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. (Org.), **Leituras Clássicas do Direito Tributário**, Salvador: Juspodvm, 2018, p. 27.

considerado por alguns autores como marco inicial do Direito Tributário.^{109,110} Como disciplina universitária no Brasil, o Direito Tributário só passou a ser ministrado após a Segunda Guerra Mundial.^{111, 112}

Para que a autonomia (científica ou didática) da ciência do Direito Tributário fosse operada, o núcleo duro inaugurado por Alfredo Augusto Becker promoveu, a pretexto de remediar o paciente enfermo, mutilação em seu objeto¹¹³, intervenção essa conhecida como corte metodológico. Segundo Ferreira Neto, referido corte metodológico origina-se de uma decisão arbitrária, que se submete às seguintes premissas: *i.* abstração da realidade prática, “por meio da lógica ou por meio da filosofia da linguagem, em que se atentaria à decomposição dos elementos formais que estruturam a regra tributária”, desconsiderando fatores fundamentais para a compreensão do fenômeno tributário porquanto desatrelados dos elementos internos da norma jurídica positiva; *ii.* arbitrariedade e artificialidade na escolha do que é digno de ser entendido como ciência; *iii.* adoção de raciocínio analítico e discurso descritivo, segundo o qual a atividade do jurista “envolveria apenas a atividade de detalhar, analiticamente, determinados elementos empíricos verificados na realidade, de modo a descrevê-los com a maior precisão formal possível”; *iv.* premissa hipotética como fundamentação permanente da ciência, que, diferentemente das ciências empíricas, na qual a premissa pode ser comprovada, vale-se da norma fundamental kelseniana, que deve ser aceita de forma permanente pelo jurista, evidenciando a arbitrariedade do ponto-de-partida.¹¹⁴

Diante desse panorama, verifica-se que o *busílis* reside justamente na reconstrução da ciência do Direito Tributário de forma a permitir, com clareza metodológica, a solução dos problemas reais e/ou fundamentais com que se depara o cidadão, o advogado, o juiz, o auditor-fiscal, enfim, os atores reais que lidam com o fenômeno jurídico tributário, sem a hostilidade à toda indagação que exija a atração de conhecimentos afins, sob pena de esvaziar-se a relevância do estudo do Direito, resumido a um conjunto de enunciados descritivos sobre enunciados

¹⁰⁹ FOLLONI, A.; SIMM, C. B. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito UFSM**, Santa Maria, v. 11, n. 1, p. 49–70, 2016, p. 51.

¹¹⁰ FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 989-994.

¹¹¹ FOLLONI, A.; SIMM, C. B. Op. Cit., p. 51.

¹¹² NOGUEIRA, R. B., **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 1995. p. 17-22.

¹¹³ Nesse sentido, Miguel Reale afirma a existência de dois tipos de mutilação na análise do Direito: duas hipóteses de mutilação da análise jurídica: aquelas que apenas apreciam os fatos (e que se descuram em demonstrar como do *normal* decorre a *norma* – a obrigatoriedade não tem sua razão de ser no fato do assentimento ou na repetição dos atos) e os positivistas com seu rigorismo lógico (**Fundamentos do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 292).

¹¹⁴ FERREIRA NETO, A. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática do direito tributário. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, 2017. p. 77-80.

normativos. Deveras, a compreensão do ônus tributário repercutido no preço de mercadorias e serviços permite estimar, aproximadamente, o quanto o indivíduo contribui em favor do Estado, viabilizando que exija o redimensionamento da carga tributária – seja para redistribuí-la entre diferentes bases de incidência, seja para reduzir seu tamanho –, que cobre por serviços públicos equivalentes ao custo do Estado e que fiscalize o contribuinte de direito para que efetue o pagamento do ônus que repassa. Para que o itinerário proposto na presente dissertação alcance seus objetivos, o corte metodológico a que está acorrentada a ciência do Direito Tributário necessita ser desfeito.

2.1.3 Ciência do Direito (tributário) e interdisciplinaridade

Uma das aporias elementares no estudo da Ciência do Direito e, ao que interessa à presente investigação, do Direito Tributário diz com a possibilidade de seu diálogo com *saberes* correlatos a outras ciências¹¹⁵, uma vez que, em relação ao estudo integrado com outros ramos jurídicos, a controvérsia é sobremodo reduzida.¹¹⁶ Isso porque, como referido nos itens anteriores, a Ciência do Direito Tributário origina-se como capítulo em obras de Economia Política e, posteriormente, de Ciência das Finanças, para, só então, gozar de (questionável) autonomia.¹¹⁷ Em sua fase embrionária, autores da envergadura de Albert Hensel, Benvenuto Grizziotti e Dino Jarach julgavam a interdisciplinaridade como instrumento indissociável da interpretação do fenômeno da tributação e, por conseguinte, da norma tributária, em contraposição a outros tantos, notadamente, Achille Donato Gianini.

Albert Hensel afirmava que:

Al diritto finanziario corrisponde il campo materiale della scienza delle finanze. Questi due rami della scienza pubblicistica, che si intersecano moltepliciemente, si distinguono soprattutto per il fine scientifico loro posto e per i metodi, coi quali essi cercano di raggiungerlo. Il diritto finanziario, e soprattutto il diritto tributario, ha essenzialmente il compito di interpretare la materia giuridica positiva, e di ridurla

¹¹⁵ “O cabimento de uma análise do Direito, a partir de uma visão interdisciplinar, suscita diferentes reações na comunidade científica. Há os que trilham esse caminho, vendo-o como uma condição mesma para alcançar o conhecimento; há os que refutam peremptoriamente essa possibilidade; e, há, por fim, aqueles que procuram gizar os limites e as condições para que se considere a interdisciplinaridade, em face da autonomia de que gozam os diversos campos do saber científico.” (BARRETO, P. A. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008, p. 39-40).

¹¹⁶ Ibid. p. 39-40.

¹¹⁷ CAMPOS, C. A. de A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. A. Relevância dos Clássicos. In: CAMPOS, C. A. de A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. (org.). **Leituras Clássicas do Direito Tributário**. Salvador: Juspodvm, 2018. p. 23-46.

*in un sistema scientifico unitario. La critica dei motivi economico-politici che il legislatore seguiva dettando le norme di diritto tributario, non è, di regola, oggetto di trattazione giuridica. La teoria dell'imposta, come ramo della scienza delle finanze, rivolge invece il suo interesse soprattutto alla pressione economica provocata da una singola legge tributaria o dal loro complesso. Per la scienza delle finanze avrà non di rado occasione di rivolgere critiche, de lege ferenda, al diritto positivo. Anche la scienza delle finanze deve fin dal principio crearsi criteri appropriati, che difficilmente acquisterà senza penetrare nelle disposizioni del diritto positivo, mentre la scienza giuridica, per la giusta interpretazione della materia che le si presenta, non di rado dovrà rifarsi ai motivi economico-politici del legislatore. Se il compito della scienza del diritto tributario fosse quello di formare esperti funzionari della finanza, lo scopo pratico della finanza sarebbe la preparazione di politici della finanza istruiti scientificamente. Questa formula indica dunque le discipline, nonostante la loro netta separazione nella teoria e nello studio scientifico, sono in sostanza assai affini. **Il diritto tributario senza la fecondazione della scienza delle finanze rimane un semplice lavoro tecnico, la scienza delle finanze senza il controllo del diritto positivo non esce dalla speculazione astratta.**¹¹⁸*

Para o autor, a norma jurídica deve ser interpretada pelo método que “*tiene conto dello scopo delle leggi d'imposta del loro significato economico e dello sviluppo delle circostanze, como recita il § 9 (prima 4) dello AO*”¹¹⁹. Isso porque uma interpretação “*che tenga conto dello scopo della legge (§ 9º, AO) ha, no di rado, necessità di riferirsi all'idea o alla motivazione politico-finanziaria che sta a base del concetto giuridico*”.¹²⁰

Benvenuto Griziotti, principal expoente da Escola de Pávia, afirmava que na atividade financeira seriam “*inseparables, aun cuando netamente distintos y distinguibles, los elementos*

¹¹⁸ “O campo material da ciência financeira corresponde ao direito financeiro. Esses dois ramos da ciência publicística, que muitas vezes se cruzam, distinguem-se sobretudo por seu objetivo científico e pelos métodos com que tentam alcançá-lo. O direito financeiro, e especialmente o direito tributário, tem essencialmente a tarefa de interpretar a matéria jurídica positiva e reduzi-la a um sistema científico unitário. A crítica às razões político-econômicas que o legislador seguiu ao ditar as regras do direito tributário, não é, via de regra, objeto de tratamento jurídico. A teoria tributária, como ramo da ciência financeira, volta seu interesse sobretudo para a pressão econômica causada por uma única lei tributária ou seu complexo. Para a ciência das finanças, não raramente terá ocasião de criticar, de lege ferenda, o direito positivo. Mesmo a ciência das finanças deve desde o início criar critérios adequados, que dificilmente adquirirá sem penetrar nas disposições do direito positivo, enquanto a ciência do direito, para a correta interpretação do assunto que lhe é apresentado, muitas vezes terá que se referir à economia – razões políticas do legislador. Se a tarefa da ciência do direito tributário fosse treinar funcionários especializados em finanças, o propósito prático das finanças seria o treinamento de políticos financeiros cientificamente educados. Esta fórmula indica, portanto, que as disciplinas, apesar de sua clara separação entre a teoria e o estudo científico, são essencialmente muito semelhantes. O direito tributário sem a fertilização da ciência das finanças permanece um simples trabalho técnico, a ciência das finanças sem o controle do direito positivo não emerge da especulação abstrata” [tradução nossa]. (HENSEL, A. **Direito Tributario**. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 04-05).

¹¹⁹ “[...] leva em consideração a finalidade das leis tributárias, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias, conforme estabelecido no § 9 (anteriormente 4) do Código Tributário Alemão de 1919 [...]” [tradução nossa]. (Ibid. p. 63).

¹²⁰ “[...] que leva em conta a finalidade da lei (§ 9º, Código Tributário Alemão de 1919) não tem, de forma alguma, a necessidade de se referir à ideia ou à motivação político-financeira subjacente ao conceito jurídico [...]” [tradução nossa]. (Ibid. p. 104).

*políticos, jurídicos y económicos*¹²¹, sendo insuficiente e indeterminado “*un estudio sobre la Hacienda pública que no considere simultáneamente la orientación política, el fundamento jurídico, el contenido económico y la ordenación científica de los institutos financieros*”.¹²² A Ciência da Fazenda, portanto, seria considerada uma “ciência de conjunto”¹²³, uma doutrina de um “*modo orgánico y sistemático elabora, bajo el aspecto político, jurídico y económico, los principios informadores de los sistemas de los ingresos públicos.*”^{124, 125}

Dino Jarach, na mesma linha de Griziotti, defendia “*la influencia, o mejor dicho, la mutua inteligencia de los enfoques económico y jurídico del fenómeno financiero.*”¹²⁶ Deveras, para o autor, seria “*indiscutible la necesidad de múltiples enfoques del fenómeno financiero y que sólo así se obtendrá el pleno conocimiento de las instituciones e instrumentos de las finanzas*”.¹²⁷ Para tanto, “*cada enfoque debe ser realizado teniendo como base los principios fundamentales de la ciencia respectiva y con metodología que le es propia*”.¹²⁸ Por outro lado, seria infactível uma atividade de síntese entre essas perspectivas, uma vez que “*los resultados científicos logrados con los distintos enfoques deben reunirse, sumarse, yuxtaponerse y colejarse, pero no entiendo cómo se pueden combinar los resultados resultados de los análisis en una síntesis diferente de sus componentes*”.¹²⁹

¹²¹ “[...] inseparáveis, mesmo quando claramente distintos e distinguíveis, os elementos políticos, jurídicos e econômicos [...]” [tradução nossa]. (GRIZIOTTI, B. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 01).

¹²² “[...] um estudo sobre as finanças públicas que não considere simultaneamente a orientação política, o fundamento jurídico, o conteúdo econômico e a ordenação científica dos institutos financeiros [...]” [tradução nossa]. (Ibid. p. 01).

¹²³ Ibid. p. 01.

¹²⁴ “[...] orgânico e sistemático elabora, sob os aspectos político, jurídico e econômico, os princípios informativos dos sistemas de receitas públicas.” [tradução nossa]. (Ibid. p. 01).

¹²⁵ Nesse sentido, aliás, o próprio Griziotti afirma que a interpretação econômica do fato gerador propugnada por Hensel se aproximaria de sua proposta: “*Questi concetti corrispondono a criteri della scienza del diritto tributario e finanziario che sono comuni alle nostre dottrine anche se la nostra legislazione è rimasta immobile e insensibile ai progressi del sapere finanziario e vincolata al più gretto formalismo giuridico.*” (Prefazione. In: HENSEL, A. **Diritto Tributario**. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1956. p. XIV). Em português: “Esses conceitos correspondem a critérios da ciência do direito tributário e financeiro que são comuns às nossas doutrinas mesmo que nossa legislação tenha permanecido imóvel e insensível ao progresso do conhecimento financeiro e vinculada ao mais estreito formalismo jurídico.” [tradução nossa].

¹²⁶ “[...] à influência, ou melhor, ao entendimento mútuo das abordagens econômicas e jurídicas do fenômeno financeiro.” [tradução nossa]. (JARACH, D. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996. p. XIV).

¹²⁷ “[...] indiscutível a necessidade de múltiplas abordagens ao fenômeno financeiro e que somente assim se obterá o pleno conhecimento das instituições e instrumentos financeiros [...]” [tradução nossa]. (Ibid. p. XIV).

¹²⁸ “[...] cada abordagem deve ser realizada com base nos princípios fundamentais da respectiva ciência e com uma metodologia própria [...]” [tradução nossa]. (Ibid. p. XIV).

¹²⁹ “[...] os resultados científicos alcançados com as diferentes abordagens devem ser reunidos, somados, justapostos e cotejados, mas não entendo como os resultados das análises podem ser combinados em uma síntese diferente de seus componentes [...]” [tradução nossa]. (Ibid. p. XIV).

Os reflexos destes e de tantos outros autores clássicos foi sentido pela incipiente doutrina tributária nacional. Nesse sentido, Ruy Barbosa Nogueira afirmava que não existem “compartimentos estanque no saber humano”¹³⁰, razão pela qual os estudos de ciências afins acabavam deparando-se com as ciências vizinhas.¹³¹ Para o doutrinador, as relações do Direito Tributário com as Ciências das Finanças – que analisaria a tributação pela perspectiva pública – e com a Economia Política – que, por sua vez, partiria da perspectiva dos agentes privados – seriam muito estreitas.¹³² A primeira delas estudaria “os fenômenos financeiros especulativamente do ponto de vista econômico, político e jurídico, porque os meios de que se serve o Estado para manter suas atividades financeiras são econômicos”.¹³³ É nela que “o Direito Tributário vai buscar muitos princípios econômico-financeiros para base da elaboração de seus institutos.”¹³⁴ Em relação à segunda, também haveria íntima relação com a ciência do Direito Tributário, uma vez que “os tributos incidem sobre as relações econômico-privadas, isto é, que ocorrem entre os indivíduos.”¹³⁵ Assim, são essas relações que servem de “fato gerador do tributo” e todas elas são de conteúdo econômico (patrimônio – renda – serviço – transferência). Constitui também um princípio basilar do conceito moderno de tributação, o da capacidade econômica do contribuinte que é, afinal, uma categoria da Ciência Econômica.”¹³⁶

Rubens Gomes de Sousa, por sua vez, sustentava que o Direito Financeiro seria “a disciplina que atribui obrigatoriedade às conclusões especulativas da economia financeira que tenham sido adotadas, em cada caso particular, pela política financeira, e que legaliza as práticas administrativas aconselhadas pela técnica financeira para o assunto de que se trate.”¹³⁷ O Direito Tributário, por sua vez, seria o “ramo especializado do direito financeiro que se ocupa da atuação, isto é, do funcionamento dos institutos jurídicos financeiros relativos à receita pública”¹³⁸, mais precisamente a receita pública advinda de tributos.

Aliomar Baleeiro, ao tratar sobre o objeto do fenômeno financeiro, afirmava que este seria complexo porquanto “amalgamado com elementos econômicos, jurídicos, políticos e sociais”.¹³⁹ Defendia, outrossim, que a “vinculação da Ciência das Finanças ao Direito Financeiro assume feição umbilical, desde que uma e outra cuidem dos mesmos fenômenos,

¹³⁰ NOGUEIRA, R. Ba., 1995., p. 63.

¹³¹ Ibid. p. 63.

¹³² Ibid. p. 64-65.

¹³³ Ibid., p. 64.

¹³⁴ Ibid., p. 64.

¹³⁵ Ibid., p. 64.

¹³⁶ Ibid., p. 64.

¹³⁷ SOUSA, R. G. de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 33.

¹³⁸ Ibid., p. 35.

¹³⁹ BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 24.

embora os contemplem de ângulos diferentes”.¹⁴⁰ Nesse sentido, inclusive, as limitações constitucionais ao poder de tributar constitucionalizadas representariam “os princípios que as ciências das finanças apuraram em sua compósita formação política, moral, econômica ou técnica [...] integrados em regras estáveis e eficazes.”¹⁴¹ Por isso mesmo, “a interpretação e a aplicação daqueles dispositivos não podem dispensar as elaborações das Ciências das Finanças, velha fonte de onde afinal promanam”.¹⁴² Reconhece, todavia, que a visão interdisciplinar nem sempre encontrou endosso unânime, cabendo aqui transcrever breves linhas da obra do autor:

Gianini falou da ‘deletéria fusão e confusão do Direito com a Ciência das Finanças, ou da ‘estrutura jurídica com a essência econômica’. Nem fusão, nem confusão, por certo, mas vinculação íntima e originária, como Gangemi acentuou em réplica à afirmativa do Prof. Romanelli, em 1959, de que ‘Ciência das Finanças e Direito Financeiro, têm por objeto ordens de fatos completamente distintos’.¹⁴³

Nesse sentido, também, Ives Gandra da Silva Martins defende a impossibilidade de entender-se o fenômeno da imposição fiscal desprezando o conhecimento de outras ciências afins. Assim, afirmava ter vencido “os preconceitos que, nos últimos tempos, no Brasil, levaram muitos juristas a não enfrentarem tal problemática, com o que, por não desejarem invadir áreas que consideravam próprias de outros cientistas, terminaram por deixar que esses outros cientistas invadissem aquela área mais diretamente ligada à sua própria função”.¹⁴⁴ De acordo com Martins, a perspectiva tridimensional do fenômeno jurídico permitiria integrar os saberes de ciências afins.¹⁴⁵

Em razão das tenazes críticas de Alfredo Augusto Becker referidas alhures, mormente pela ausência de metodologia clara que permitisse solucionar dissídios interpretativos quando conflitantes os fatores que deveriam ser considerados na análise do fenômeno tributário¹⁴⁶ e pela suposta conspurcação do objeto e da metodologia da ciência do Direito ao permitir-se a interpretação econômica do fato gerador, instaurou-se paradigma (núcleo duro) que almejava o estrito isolamento do Direito Tributário, o que recebeu endosso, notadamente, de Geraldo

¹⁴⁰ BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 49.

¹⁴¹ BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 02.

¹⁴² Ibid. p. 02.

¹⁴³ BALEEIRO, A Op. Cit., p. 49-50.

¹⁴⁴ MARTINS, I. G. da S. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998. p. 25-26.

¹⁴⁵ Ibid. p. 44-46.

¹⁴⁶ FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 205.

Ataliba¹⁴⁷ e de Paulo de Barros Carvalho.¹⁴⁸ Carvalho, na mesma toada de Paulo Ayres Barreto, todavia, defendia possível a interdisciplinaridade como comutação ou tradução da linguagem de outras ciências para o interior da linguagem jurídica, o que, todavia, geraria prováveis imprecisões.^{149,150}

A interdisciplinaridade no Direito Tributário, todavia, recobra prestígio na ciência contemporânea. Mizabel Derzi, por exemplo, afirma, em relação às limitações previstas no texto constitucional, que a normatividade dos princípios elencados na Constituição “obedece a razões técnicas, morais, econômicas, éticas e políticas, de que a Ciência das Finanças dá notícia”.¹⁵¹ Isso porque, não obstante a profusão de escolas econômicas, de ideologias sociais e de princípios que as orientam, existem determinadas “regras econômicas que atravessaram a prova dos séculos, incorporando-se às experiências jurídicas dos povos e foram, não raramente, erigidas em normas constitucionais de contenção do poder tributário estatal”¹⁵², o que teria ocorrido pela proximidade dessas regras, oriundas da Ciência das Finanças, e por conta das necessidades técnicas ou universais de justiça e igualdade “que o Direito busca realizar, mas que não são domínio exclusivo dessa ou daquela ciência, porém fundamento ético comum a todas as demais.”¹⁵³ Derzi, todavia, adverte que estudar as “causas, funções e origens históricas [derivadas das Ciências das Finanças] somente pode ser enriquecedor para o intérprete, mas não se deve descuidar de que o fio condutor é o valor jurídico, a diretriz posta pelo Direito.”¹⁵⁴

Ricardo Lobo Torres chega a afirmar que a posição mais coerente para o cientista do fenômeno tributário é a interdisciplinaridade, diante do coeficiente de normatividade que informa a Economia, as Finanças e a Política, uma vez que todas “contêm elementos para a

¹⁴⁷ “Tudo que está na lei é jurídico. O que pode não ser jurídico, que é o conceito da lei, já foi resolvido pelo legislador. Ou temos um conceito jurídico, ou não é possível trabalharmos.” (*Apud* NOGUEIRA, J. B. **A interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 104-106).

¹⁴⁸ Ives Gandra da Silva Martins é certeiro na crítica a essa corrente de pensamento: “Acrescente-se a este aspecto a tendência verificada em algumas escolas de prestígio, brilhante e exaustivamente defendida por mestres de renome, de reduzir a pesquisa tributária ao estudo apenas de seu aspecto formal, com o abandono da compreensão das ciências pré-jurídicas e a condução dos estudos sobre a imposição fiscal para uma perfeição cada vez maior de um campo cada vez menor de sua ‘realidade real’, com o que, por ser manuseada por cientistas de diferentes formações, metodologicamente desconjugados do exame de suas facetas variadas, passou a ser examinada de maneira pouco uniforme, quando não manifestamente desconexa.” (**Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 25).

¹⁴⁹ CARVALHO, P. de B., O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’ – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 102, São Paulo, 2007..

¹⁵⁰ BARRETO, P. A. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008., p. 42.

¹⁵¹ DERZI, M. Notas de Atualização. *In*: **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 03.

¹⁵² *Ibid.* p. 03

¹⁵³ *Ibid.* p. 03

¹⁵⁴ *Ibid.* p. 05.

programação da vida social e para o estabelecimento de regras do dever-ser, o que se traduz em interdisciplinaridade.”¹⁵⁵ Outrossim, o autor entende que

a separação entre Ciência do Direito Financeiro e Ciência e Política Financeiras, que esvaziou o pensamento jurídico das considerações valorativas, traduz, no plano metodológico, a separação que, no plano fático, os positivistas estabeleceram entre direito, economia e política, o que transforma o direito em mero subsistema, superestrutura ou projeção do econômico ou do político, independentemente do valor ou desvalor desses sistemas econômicos ou políticos.

Mas, pouco e pouco, com a paulatina superação das posições positivistas, o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças retornam, de modo integrado, ao estudo dos grandes temas da tributação, pelo coeficiente axiológico de que são dotados. Assuntos como o da redistribuição de rendas pela via de imposto ou o da tributação ótima reingressam nas cogitações, posto que não se prendem exclusivamente à abordagem empírica ou científica, transitando pelo campo da ética e da filosofia social. Também são objeto da pesquisa interdisciplinar os sistemas de tributação e de discriminação de rendas, bem como os princípios gerais decorrentes da ideia de justiça, segurança ou utilidade.¹⁵⁶

Luís Eduardo Schoueri assevera que o “fenômeno jurídico – especialmente a tributação – é fruto da experiência humana”¹⁵⁷, razão pela qual seria inadequada a “pretensão de laborar em campo infenso a influências externas”.¹⁵⁸ Nesse sentido, a lei tributária seria radicada em um “fenômeno político, inspirado por questões econômicas e sociais”, cuja compreensão seria “fundamental para a boa análise jurídica”.¹⁵⁹ E arremata:

Afinal, como já dizia Miguel Reale em suas Lições preliminares de Direito, o fenômeno jurídico é tridimensional. A norma não é, portanto, o único aspecto do direito, já que ao lado convivem fato e valor. A compreensão destes permitirá a extração do sentido da primeira. Assim é que ao jurista cabe estudar e refletir sobre as conclusões a que chegam os economistas, os historiadores, os sociólogos, os filósofos e todos os outros pensadores, que, com metodologias próprias, contribuem para a correta compreensão dos fatos e dos valores que formam, ao lado da norma propriamente dita, o direito.¹⁶⁰

Em linha similar, André Folloni afirma que “se o ordenamento, dentro de seus cancelos, não resolve um problema jurídico, não é admissível que o jurista se abstenha de resolvê-lo, considerando-o um falso problema.”¹⁶¹ Com efeito, “às vezes, o problema [...] determina a abertura de pensamento do jurista para a produção teórica de outras ciências.

¹⁵⁵ TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 15.

¹⁵⁶ *Ibid.* p. 29-30.

¹⁵⁷ SCHOEURI, L. E. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48-49.

¹⁵⁸ *Ibid.* p. 48-49.

¹⁵⁹ *Ibid.* p. 48-49.

¹⁶⁰ *Ibid.* p. 48-49.

¹⁶¹ FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013. Posição 9219.

Ciências diferentes, então, podem cooperar e dialogar, em vez de isolar-se, em consonância com um mundo globalizado, no qual a necessidade de diálogo tem superado a possibilidade de isolamento”.¹⁶² Afirma que, com isso, não se “almeja que todo jurista seja também economista, sociólogo, contabilista, cientista político, psicólogo etc. Apenas assume que, a priori, é incorreto descartar a eventual fecundidade – ou necessidade – de conversa entre o direito tributário e outras ciências, jurídicas ou não, sociais ou não.”¹⁶³

Humberto Ávila chega à conclusão de que a “Ciência do Direito exerce várias atividades distintas”, o que comprova que “numerosos temas, em vez de fazer parte de outra Ciência, como Economia ou as Finanças Públicas, ou de outro ramo da Ciência do Direito, como o Direito Financeiro, compõem o objeto da própria Ciência do Direito, em geral, e da Ciência do Direito Tributário, em particular. Ademais, a importância dessa conclusão residiria na “elucidação de que esses temas, longe de ser deixados à vontade e à ideologia do intérprete, podem e devem ser examinados de modo objetivo”.¹⁶⁴

Diante da relevância de Klaus Tipke e de Joachim Lang na doutrina tributária nacional contemporânea, é importante anotar a visão dos autores segundo a qual “a cooperação interdisciplinar da ciência tributária serve à meta de aperfeiçoar a racionalidade econômica do Direito Tributário”. Diante disso, “devem economistas e juristas em suas metas plasmar um ‘bom’ sistema tributário, não divergir e construir hipotéticas antíteses, e sim esforçar-se para clarificar equívocos sistemáticos da discussão interdisciplinar.”¹⁶⁵

Da descrição do panorama acima, é possível vislumbrar que a temática da interdisciplinaridade se mimetizou no interior dos diferentes paradigmas (ou núcleos duros) da Ciência do Direito Tributário nacional ao traduzir-se como instrumento indispensável à interpretação do fenômeno jurídico da tributação¹⁶⁶. Analiticamente, poder-se-ia identificar as diferentes posturas acerca da interdisciplinaridade¹⁶⁷, desde a **interdição à**

¹⁶² FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, Posição 9219.

¹⁶³ Ibid. Posição 9282.

¹⁶⁴ ÁVILA, H. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 32., 2014, p. 160-161.

¹⁶⁵ TIPKE, K.; LANG, J. **Direito Tributário: Volume I**. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 75.

¹⁶⁶ Nesse sentido, Reale afirma que a interdição à interdisciplinaridade representa um equívoco radicado na ausência de percepção de que não é o objeto que impede o diálogo entre diferentes perspectivas do conhecimento humano, mas o intérprete (sujeito). O sujeito é quem (re)constrói a realidade a partir de sua observação e, ao mesmo tempo, é por ela condicionado, na medida em que se encontra imerso em um determinado contexto cultural (**Cinco Temas do Culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000, posição 704-717, edição Kindle). No sentido de que inclusive o cientista das ciências da natureza encontra-se imerso em uma realidade cultural e, por conseguinte, condicionados, vide POPPER, K. **Lógica das Ciências Sociais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004, p. 25.

¹⁶⁷ Apesar de se adotar outra classificação nessa dissertação, entendemos bastante pertinente àquela disposta por

interdisciplinaridade, que inviabiliza a solução de problemas jurídicos fundamentais, até a **sobreposição de conhecimentos** sem a identificação metodológica clara acerca de quais seriam os instrumentos na solução de conflitos interpretativos. Dentre esses extremos, vislumbra-se posições intermediárias, não necessariamente excludentes, que compreendem a interdisciplinaridade como **comutação (tradução) de enunciados linguísticos entre as ciências**¹⁶⁸, como **interpretação econômica do fato gerador**, como **instrumento de interpretação do fato e do valor integrantes do fenômeno jurídico tributário (tridimensionalidade)**, como **instrumento destinado a arrostar as limitações impostas ao conhecimento científico**, seja a partir do ingresso de elementos axiológicos que possuem coeficiente comum em outras ciências, seja a partir da teoria da complexidade, seja a partir do conceito de ciência prática aristotélico-tomista, seja, ainda, a partir do estruturalismo argumentativo introduzido no campo tributário notadamente por Humberto Ávila.

Para os fins da presente dissertação, entende-se que as posturas extremadas incorrem na falha de alijar do estudo jurídico-científico indagações fundamentais, atreladas aos fins, efeitos, bens jurídicos, valores intimamente atrelados ao fenômeno jurídico-tributário, ou de fazê-lo sem o devido rigor metodológico¹⁶⁹. As posturas intermediárias, por outro lado, embora radicadas em premissas teóricas distintas, repercutem em conclusões símeles, que justificam a

Marcelo Neves (Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, Porto Alegre, v. 1, n. 3, 2005) e acolhida por Paulo de Barros Carvalho (O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’ – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 102, São Paulo, 2007) e Paulo Ayres Barreto (**Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008, p. 42), que a distingue em *i.* o enciclopedismo jurídico *ii.* o imperialismo disciplinar; *iii.* a metadisciplinariedade; e, por fim, *iv.* Comutação discursiva.

¹⁶⁸ Em sentido similar, afirma Miguel Reale que “[a] experiência do direito, em suma, nunca se amolda e se reduz às diversas experiências sociais, pois, delas extrai o ‘sentido normativo do fato’, e não o conteúdo do fato em sua especificidade, como realidade econômica, psicológica, artística, etc.; a sua natureza tipológica e normativa, ou, se quiserem, a sua ‘tipicidade normativa’ converte em jurídico tudo o que se insere em seu processo. É a razão pela qual, como foi observado por Soler, quando o direito parece aproveitar conceitos psicológicos ou econômicos, ele os assimila e os torna próprios, inserindo-os no sistema normativo, com uma acepção e um alcance de ordem jurídica, irredutível às ciências que os inspiram.” (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 33).

¹⁶⁹ Nesse sentido, com muito acerto Paulo Ayres Barreto, que afirma: “Como já tivemos oportunidade de afirmar, aspectos econômicos e financeiros que foram efetivamente positivados, continuam sendo tratados como se não pertencessem ao mundo do direito, como se não exercessem, por vezes, papel decisivo na demarcação de uma entidade jurídica. Fomos de um extremo ao outro. Partimos de uma situação na qual conceitos jurídicos e de Ciência das Finanças eram tratados sem o necessário corte metodológico, como se permanecessem a uma mesma Ciência, e chegamos ao estágio em que prescrições normativas de Direito Financeiro não são consideradas como juridicamente relevantes. E ambas as posições são equivocadas. É preciso dar consequência ao dado jurídico, independentemente de sua origem, e sem perder de vista a unidade do sistema jurídico. [...] Esse fenômeno também se operou em relação a aspectos econômicos. Da mesma forma, o dado econômico, regrado pelo direito, é desconsiderado sob o equivocado argumento de se tratar de matéria alheia às preocupações do cientista do Direito. Ambas as posturas estão equivocadas. A parcela do dado econômico ou financeiro que ingressa no mundo jurídico, no bojo de regras dessa natureza, passa a ter natureza jurídica, não podendo ser desconsiderada por preconceitos descompassados com o próprio ordenamento jurídico.” (Op. Cit., p. 45-46).

necessidade de diálogo entre as ciências afins ao fenômeno tributário.¹⁷⁰ Nesse sentido, com acerto Ruy Barbosa Nogueira, Ives Gandra da Silva Martins e Luís Eduardo Schoueri que, valendo-se da teoria tridimensional do Direito, buscam um saber integrado do fenômeno jurídico, porém asseverando, com clareza, que a confluência dos saberes influencia na compreensão do fato¹⁷¹ e do valor¹⁷² e, assim, repercutem na interpretação da norma, método, aliás, que permitirá solucionar o problema de pesquisa proposto na presente dissertação de forma mais consistente, viabilizando a compreensão do fato (a repercussão e a incidência da carga tributária e a consciência fiscal), o valor (notadamente, a transparência pública) e a norma reconstruída a partir do artigo 150, § 5º, da Constituição.

2.1.4 Direito como fato, valor e norma

Como visto nos capítulos anteriores, *i.* a hiperespecialização das ciências e a submissão das ciências sociais à metodologia das ciências da natureza (radicadas no núcleo duro da ciência

¹⁷⁰ Destaque-se, aqui, que a interpretação econômica do fato gerador sofre severas críticas na medida em que recorre, exclusivamente, a elementos exógenos ao Direito com o intuito de compreender o antecedente da norma de incidência tributária. Deveras, uma coisa é compreender o panorama histórico com o intuito de assimilar a nomogênese do enunciado que se pretende interpretar e, além disso, incorporar análises empíricas a fim de especular sobre sua efetividade. Outra coisa, bastante distinta, é despojar a interpretação do enunciado de sua juridicidade, desdenhando das formas, conceitos e institutos jurídicos, ainda que estipulados por outros ramos do Direito, o que é proscrito, aliás, pelo Código Tributário Nacional no artigo 109. Não obstante, entende-se que a interpretação econômica, de forma um tanto quanto inexata, abre janelas – na expressão de Clovis do Couto e Silva – para a interdisciplinaridade, o que justifica sua referência entre as correntes intermediárias que viabilizam o diálogo entre distintos saberes.

¹⁷¹ “A matéria tributária também se atém a fenômenos de caráter econômico-financeiro. O critério político – que é a base do imposto – como já vimos – é o da capacidade contributiva, que representa uma apreciação político-social de fenômenos ou manifestações de riqueza. Como característica uniforme de todos os impostos, vemos esta manifestação de riqueza valorada com critérios políticos pelo legislador. A consequência lógica é a de que a aplicação do imposto, de acordo com os fins e as funções das instituições fixadas pelo legislador, não pode ser outra senão a de interpretar fatos segundo sua natureza econômica, porque só ela é capaz de indicar-nos qual é a realidade que o legislador quis apreciar e o valor para efeitos tributários.” (DINO JARACH apud NOGUEIRA, J. B. **A interpretação econômica no Direito Tributário, Resenha Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 105-106).

¹⁷² Também aqui reside o acerto de Marcelo Neves ao afirmar que “a interdisciplinaridade como transformador entre diversos discursos sobre o direito, as diferentes esferas do saber enriquecem-se conceitualmente e tendem a ganhar uma maior capacidade na solução dos problemas que se lhes apresentam. Uma dogmática jurídica disposta a abrir-se interdisciplinarmente aos influxos e às pressões advindas da análise econômica, política ou sociológica do direito, e mesmo àquelas decorrentes da reflexão filosófica do direito serão tanto mais ricas conceitualmente e mais influentes a prática jurídica, quanto mais elas forem capazes de traduzir ou comutar nas suas linguagens, mediante o transformador da interdisciplinaridade, a linguagem da dogmática jurídica. Em suma, a interdisciplinaridade permite que a linguagem de um campo de saber seja traduzida e, portanto, compreendida em outro campo de saber, tornando-a praticamente relevante neste campo. Em todo caso, cabe considerar que as fronteiras dos diversos domínios do saber devem estar definidas. Não há interdisciplinaridade sem autonomia disciplinar, mas, sim, a miscelânea resultante de um ecletismo estéril.” (NEVES, M. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, Porto Alegre, v. 1, n. 3, 2005, p. 212).

moderna e do positivismo lógico) implicaram na mutilação do conhecimento e, em relação ao Direito, no alijamento de questões fundamentais e de questões práticas (contingentes), interditas ao investigador interessado ao fenômeno jurídico-tributário; *ii.* o positivismo normativista, fruto do núcleo duro da ciência moderna e do positivismo lógico, reduziu o objeto da ciência do Direito ao mero descritivismo a partir de uma base empírica (os enunciados normativos *hic et nunc*), desprezando tudo aquilo que pudesse conspurcar seu objeto (como cogitações contingentes acerca de valores e de fatos); *iii.* o estudo sobre o Direito Tributário, originalmente mero capítulo de obras de Economia Política e de Ciência das Finanças, incorria, em sua gênese, em disfunções metodológicas pela falta de clareza na identificação da hierarquia entre os critérios destinados à interpretação do fenômeno financeiro (dentre os quais o fenômeno tributário); *iv.* após exercer importante influência na embrionária doutrina justrIBUTÁRIA brasileira, a postura interdisciplinar sofreu severas críticas de Alfredo Augusto Becker que, estribado nas premissas mencionadas nos itens i e ii acima, revolucionou a análise do fenômeno tributário. Entretanto, a pretexto de solver as moléstias que lhe acometiam, receitou-lhe posologia excessiva, ao ponto de esvaziá-lo dos problemas fundamentais ou práticos (contingentes) intimamente atrelados à Ciência do Direito; *v.* diante desse diagnóstico, recomenda-se o retorno à interdisciplinaridade, contato que dentro de lindes metodológicos mais precisos, a fim de autorizar ao cientista do Direito não apenas o descritivismo estéril, mas para, além deste, contemplar a busca de soluções (ainda que provisórias) para problemas fundamentais e práticos (contingentes). Diante dessas premissas, entende-se que a matriz teórica acerca do objeto, dos objetivos e da metodologia da ciência do Direito Tributário que viabiliza a reconstrução satisfatória do enunciado contido no artigo 150, § 5º, da Constituição Federal, objeto, afinal, de cogitação da presente dissertação, é o tridimensionalismo.

De acordo com a perspectiva adotada pela presente dissertação, o Direito (ou fenômeno jurídico ou, ainda, experiência jurídica¹⁷³) – **objeto** de investigação da ciência do

¹⁷³ Nesse sentido, Reale afirma que, além de Kant, que sustentava a existência de condições *a priori* transcendentais que limitam a própria possibilidade de conhecimento pelo sujeito, haveria condições *a priori* culturais e objetivas ao Direito. Assim, o direito seria como deve ser diante da cultura de uma dada comunidade e a partir da inserção do intérprete dentro desta mesma comunidade e, por conseguinte, influenciado por esses valores (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 13). No mesmo sentido, ainda, REALE, M. **Cinco Temas do Culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000, posição 479, 544, 619, 623, 669, 694, 696 e 709 (edição Kindle) e REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 369-370.

Direito – é produto da cultura^{174,175,176} e, por conseguinte, situado histórica e geograficamente¹⁷⁷, caracterizando-se como normas feitas por homens (e destinadas também a eles) com a finalidade de concretizar valores.¹⁷⁸ Como afirma Recanses Siches, “*Derecho es una obra humana social (hecho) de forma normativa encaminada a la realización de unos valores*”.¹⁷⁹ Ou, como propõe Reale, “o direito é uma integração normativa de fatos segundo valores”.¹⁸⁰

A partir desse **objeto**, vislumbra-se que a ciência do Direito não pode resumir-se à mera descrição formal das normas, mas deve reconstruí-las¹⁸¹ a partir dos valores objetivados

¹⁷⁴ O conceito de cultura é muito bem desenvolvido em Reale e em Siches. Apenas para fins de delimitação esboçada do termo, o segundo autor define que cultura seria a *vida humana objetivada*. Isso é: o conjunto de vivências humanas que, pela sua permanência em determinada comunidade, acabam deixando de ser meras ações subjetivas/individuais para tornarem-se práticas objetivas/coletivas (SICHES, L. R. **Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 99-100 e 106). Aí que reside o conceito de *ontognoseologia* de Miguel Reale, segundo o qual o sujeito funde-se ao objeto. O Direito seria, justamente, o instrumento que *objetiva* os valores *subjetivos* mediante escolha política do legislador. Nesse sentido, Reale afirma que: “No fundo, ‘direito como experiência’ ou ‘experiência jurídica’ significa ‘concretidade de valoração do direito’, o qual não pode ser concebido ou construído como um objeto de contemplação, ou uma pura sequência de esquemas lógicos através dos quais se percebe fluir, à distância, a corrente da experiência social, com todos os problemas a que com tais esquemas se pretendia dar resposta: as normas são deontologicamente inseparáveis do solo da experiência humana.” E prossegue: “compreensão do ‘direito in acto’, como efetividade de participação e de comportamentos, sendo, pois, essencial ao seu conceito a vivência atual do direito, a concreta correspondência das formas da juridicidade ao sentir e querer, ou às valorações da comunidade: trata-se, por conseguinte, de uma compreensão necessária do direito, enquanto este não pode ser reduzido à simples vigência normativa ou a mero juízo lógico preceptivo – que o mutilaria em sua essência –, mas deve ser interpretado como real processo de aferição dos fatos em suas conexões objetivas de sentido.” (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 31).

¹⁷⁵ “Miguel Reale foi genial ao compreender esta limitação fundamental do objeto e método da ciência jurídica de matriz positivista. O normativismo abstrato deveria ser substituído por um normativismo concreto. A experiência jurídica deveria estar no centro do estudo do Direito. Os fatos, os valores e as normas compunham o quadro completo da realidade normativa. Esses estudos iniciais são um caminho promissor para avançar rumo a uma nova metodologia jurídica.” (CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, p. 170).

¹⁷⁶ “[...] a cultura — abrangendo tudo o que o homem sente, pensa e quer — no fundo não é senão a unidade sintética de todos os objetos do conhecimento e das criações da espécie humana.” (REALE, M. **Cinco Temas do Culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 301-303).

¹⁷⁷ “A Ciência do Direito estuda o fenômeno jurídico tal como ele se concretiza no espaço e no tempo [...] A Ciência do Direito é sempre ciência de um Direito positivo, isto é, positivado no tempo e no espaço, como experiência efetiva passada ou atual.” (REALE, M. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 17). No mesmo sentido, SICHES, L. R. Op. Cit., p. 109-111.

¹⁷⁸ “[...] podemos dizer que, ao contrário das leis físico-matemáticas, as leis culturais caracterizam-se por sua reversibilidade a valores, ou, mais especificamente, por adequarem meios a fins. Daí a sua natureza axiológica ou teleológica [...]” (REALE, M. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, p. 29).

¹⁷⁹ “[...] o Direito é uma obra humana social (feito) de forma normativa visando a realização de determinados valores [...]” [tradução nossa]. SICHES, L. Op. Cit., p. 159.

¹⁸⁰ REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 97-98.

¹⁸¹ “A esse respeito, convém recordar que, além desses paradigmas, existem outros, talvez mais adequados ao tratamento do fenômeno jurídico, como da verdade por verossimilhança e o da objetividade discursiva, centrados não na capacidade de antecipar com certeza o Direito como se ele fora um mero objeto prévia e inteiramente dado, mas não pode revelar, com a maior consistência possível, os critérios de realização do Direito como um processo discursivo, a ser continuamente construído, inclusive com auxílio da doutrina. O jurista, como demonstra Reale, não recebe a ‘norma feita’ como se fora ‘algo se stante’, mas como algo a ser reconstruído por meio da própria colaboração. Assim, a doutrina não deve apenas descrever quais são as alternativas interpretativas possíveis, mas recomendar qual delas é a mais fortemente suportada pelo ordenamento jurídico. Isso porque toda interpretação é

no interior de uma dada comunidade. Assim, o **objetivo** da ciência do Direito é reconstruir o significado dos textos a partir de uma “integração racional de fatos e valores, tal como se aperfeiçoa graças à mediação do poder, o qual lhe assegura vigência nas conjunturas espaço-temporais”.¹⁸² Destarte, “a norma não é, assim, um ‘objeto ideal’, mas uma realidade cultural, inseparável das circunstâncias de fato e do complexo de estimativas que condicionam o seu surgir e o seu desenvolvimento, a sua vigência e, à luz desta, a sua eficácia”.^{183, 184} A norma jurídica, por outro lado, não pode ser vista, apenas, como um “inventário de atos passados”, na medida em que seu destino é reger atos futuros, o que demonstra não poder ser estudada segundo os padrões das ciências naturais.¹⁸⁵ “Não disciplina, de outro lado, os fatos futuros como esquema estático: ela não pode deixar de sofrer o impacto de novos e imprevistos eventos e valores, cuja superveniência implica uma nova compreensão normativa, liberta do formalismo que caracterizou a Jurisprudência conceitual.”¹⁸⁶

Assim, para Recanses Siches:

*[...] puesto que se trata no de normas puramente ideales, ni de normas utópicas ni ucrónicas, sino que, por el contrario, se trata de normas que fueron elaboradas en una determinada circunstancia histórica, bajo el estímulo de las necesidades de esa situación y con él propósito de producir determinados efectos precisamente en esa realidad social, la Ciencia Técnica o Dogmática del Derecho vigente, para entender correctamente el sentido y el alcance de esas normas, deberá tomar en consideración la realidad social en la que ellas emergieron y también, y todavía más, la realidad social sobre la cual van a aplicarse. Además, por otra parte, la Ciencia Dogmática o Técnica del Derecho positivo debe ineludiblemente tomar en consideración y acatar las valoraciones que inspiran el ordenamiento vigente, para entender correctamente el sentido y el alcance de los preceptos; e incluso debe acudir a criterios transcendentales o filosóficos para colmar los vacíos del ordenamiento formulado, cuando no han podido ser rellenados valiéndose de ningún otro método.*¹⁸⁷

de natureza axiológica.” (ÁVILA, H. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a., p. 234).

¹⁸² REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva., p. 60-61.

¹⁸³ Ibid., p. 60-61.

¹⁸⁴ “[...] los artículos de la ley o del reglamento pretenden constituir pautas para la acción, pautas, desde luego inspiradas en valores, que yo, por mi parte, considero ideales. Pero los artículos de la ley o del reglamento no son expresión pura de esos valores ideales; constituyen una obra del hombre, en un determinado momento de la historia, en una certa circunstancia social, obra con la cual se pretende producir prácticamente en la existencia colectiva unos ciertos efectos”. (SICHES, L. R. **Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 643).

¹⁸⁵ Nesse sentido, Reale chega a afirmar que a forma de interpretação seria refazer o caminho do legislador, indo “da norma ao fato, mas tendo presentes os fatos e valores que condicionam o aparecimento desta”; porém, logo após, afirma que o intérprete deve ter presentes, também, “fatos e valores supervenientes.” (**Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 113).

¹⁸⁶ REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva., p. 60-61.

¹⁸⁷ “[...] pois não se trata de normas puramente ideais, nem de normas utópicas nem atemporais, mas, ao contrário, trata-se de normas que foram elaboradas em determinada circunstância histórica, sob o estímulo das necessidades dessa situação e com a finalidade de produzir determinados efeitos justamente naquela realidade social, a Ciência

E, novamente, impõe-se transcrever outra passagem da obra de Miguel Reale, que sintetiza os pontos destacados acima:

O Direito, como fenômeno, em verdade, só pode ser compreendido como síntese de ser e de dever ser. É uma realidade bidimensional de *substratum* sociológico e de forma técnico-jurídica. Não é, pois, puro fato, nem pura norma, mas é fato social na forma que lhe dá uma norma racionalmente promulgada por uma autoridade competente segundo uma ordem de valores.

A regra do Direito, por conseguinte, não é criação arbitrária do espírito, nem fruto de um capricho de déspota, porquanto, para ser tal, deve necessariamente pressupor um valor a realizar, a análise das condições culturais, a apreciação racional das soluções que os diferentes casos comportam, para que o valor ético do preceito emanado de uma autoridade competente possua real eficácia no seio do grupo.¹⁸⁸

Vislumbra-se, portanto, que, na perspectiva adotada para a presente dissertação, o Direito (objeto) é formado pela união entre *fato, valor e norma*, fenômeno cultural que corporifica determinados valores com o intuito de alcançar determinados fins. Não há, portanto, como se investigar acerca do fenômeno jurídico dissociando-se, de forma estanque, os fatos (destinados aos sociólogos), os valores (estudados pelos políticos e filósofos) e as normas (estas sim únicas passíveis de estudo pelo cientista do Direito).¹⁸⁹ Como afirma André Folloni, “não basta contextualizar o texto normativo no conjunto de textos, mas é preciso contextualizar os textos no conjunto social dos quais é elemento constitutivo.”¹⁹⁰ A investigação da ciência do Direito, por esse prisma, distingue-se daquela levada a efeito pelo sociólogo ou pelo cientista político pelo sentido vetorial que conduz suas investigações: ao jurista importa apreciar os fatos para compreender os valores corporificados no ordenamento.¹⁹¹ Nesse sentido, afirma Miguel Reale que a investigação jurídica caracteriza-se como

Técnica ou Dogmática do Direito vigente, para compreender corretamente o sentido e o alcance dessas normas, deverá levar em consideração a realidade social em que surgiram e também, e, mais ainda, a realidade social sobre a qual serão aplicadas. Além disso, por outro lado, a Ciência Dogmática ou a Técnica do Direito Positivo devem inevitavelmente levar em conta e acatar as avaliações que inspiram o ordenamento vigente, para compreender corretamente o sentido e o alcance dos preceitos; e deve mesmo recorrer a critérios transcendentais ou filosóficos para preencher as lacunas do ordenamento formulado, quando não puderam ser preenchidas por nenhum outro método.” [tradução nossa]. (SICHES, L. R. **Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 162-163).

¹⁸⁸ REALE, M. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 302-303.

¹⁸⁹ “Em suma, a minha tese é a de que fato, valor e norma são dimensões essenciais do direito, o qual é, desse modo, insuscetível de ser partido em fatias, sob pena de comprometer-se a natureza especificamente jurídica da pesquisa.” (REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 59).

¹⁹⁰ FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013 posição 8651.

¹⁹¹ REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 59-60.

uma unidade de processo, podendo e devendo cada um dos momentos da experiência jurídica ser objeto de estudo, em correlação ou implicação com os demais, já que nenhum deles poderia ter ‘qualificação jurídica’ erradicado ou abstraído que fosse daquela totalidade a que pertence.¹⁹²

É justamente este o itinerário – *método* – que esta dissertação pretende perseguir.¹⁹³

¹⁹⁴ De fato, como afirma Schoueri, não seria possível compreender o Direito e, mais especificamente, o Direito Tributário, sem compreender-se o suporte fático sobre os quais incidem as normas, no mais das vezes realidades econômicas ou financeiras. Da mesma forma, não há como conceber-se a reconstrução do enunciado textual em norma sem a compreensão dos valores que justificaram que a regra ou o princípio fosse positivado¹⁹⁵ e que, dessa forma, foram internalizados, em detrimento de diversos outros valores que, em seu lugar, poderiam ter sido internalizados no ordenamento jurídico.¹⁹⁶ A integração entre diferentes ciências, torna-se, portanto, essencial, inclusive diante dos coeficientes normativo e valorativo que compartilham, como afirma Ricardo Lobo Torres, e para que plasmem um bom sistema tributário, evitando

¹⁹² REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 59.

¹⁹³ Como muito bem afirma Ávila, “diante de qualquer dispositivo e frente a qualquer caso, será sempre necessária a escolha de um significado por meio da utilização de métodos, de argumentos e de doutrinas. Isso significa que o intérprete não apenas tem de escolher um significado, mas que ele também não tem como deixar de escolher um método, um argumento e uma doutrina que irão condicionar a opção por esse significado.” (Função do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 29, 2013, p. 195).

¹⁹⁴ Reale, após afirmar que o debate entre indutivistas e dedutivistas não faria mais sentido, “pois a nossa época se caracteriza pelo pluralismo metodológico, não só porque indução e dedução se completam na tarefa científica, como também por se reconhecer que cada setor ou camada do real exige o seu próprio e adequado instrumento de pesquisa”, sustenta que, a depender do momento de análise na positivação de uma norma, serão diferentes os métodos a serem empregados. Na análise nomogenética, a indução representa um papel relevante, mas não exclusivo. De fato, o trabalho do legislador se valeria de indução e dedução, em movimento de sístoles e diástoles. Na análise da norma positivada, a dedução exerce papel importante, mas tampouco é isolado, na medida em que o raciocínio lógico subsuntivo não é o único empregado no momento da prolação de uma decisão. A própria analogia seria instrumento corriqueiramente utilizado pelo jurista. “Não são, porém, somente a indução, a dedução e a analogia os processos de conhecimento que o jurista emprega em seus domínios. A todo instante ele ordena normativamente fatos segundo valores, ou correlaciona valores a fatos segundo normas, o que significa que não pode dispensar o prisma do valor, na apreciação dos fatos sociais abrangidos por normas jurídicas.” (**Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 84-85).

¹⁹⁵ Deve-se destacar aqui que, a despeito de Reale crer na existência de valores objetivos a fim de não recair em um relativismo ético, é claro em sustentar que não há como deduzir-se todas as normas do ordenamento jurídico de poucos valores fundamentais, uma vez que isso representaria desconsiderar os elementos condicionantes e contingentes da realidade histórica e cultural. (**Fundamentos do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 293). Em sentido contrário, afirmando que os valores do tridimensionalismo, necessariamente, deveriam encontrar fundamento em valores naturais objetivos e universalmente aceitos, sob pena de incorrer em “raqutismo”. (MARTINS, I. G. da S. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 44).

¹⁹⁶ Nesse sentido, a doutrina tridimensional pode-se encontrar alguma convergência com o entendimento de Karl Larenz, para quem a norma jurídica pode ser criticada, desde que com base nos valores também internalizados no ordenamento jurídico (LARENZ, K. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ªed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 263-264). Aqui também reside a interpretação de Recanses Siches, segundo o qual o jurista não pode desprezar os valores positivados no ordenamento jurídico em prol de um conceito de justiça próprio (SICHES, L. R. **Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 05).

divergências e a construção de hipóteses antitéticas, mas, sim, esforçando-se para clarificar equívocos sistemáticos da discussão interdisciplinar.¹⁹⁷

E aqui com absoluto acerto Ruy Barbosa Nogueira afirma que

o jurídico se compõe de fato-norma-valor, indissociavelmente: valor corresponde à demonstração da ligação, vínculo, ‘tensão’ ou subjunção da norma ao fato ou subsunção do fato à norma. A adequação recíproca tem de ser exata, sem o que não pode haver efeito ou consequência jurídica.¹⁹⁸

Nessa mesma linha, ainda, Ives Gandra da Silva Martins, que afirma que “a tripartição do direito, em que o aspecto formal constitui apenas um dos elementos (norma), tendo igual peso a matéria regulada (fato) e o fator axiológico (valor), é ainda concepção mais abrangente que o mero formalismo kelseniano, de insuficiência manifesta para a apreensão de todo o fenômeno.”^{199,200}

Vislumbra-se, a partir disso, que a investigação acerca do fenômeno tributário – espécie do gênero fenômeno financeiro – por meio da teoria tridimensional do Direito permite *i.* a interdisciplinaridade entre ciências afins, viabilizando o estudo do *fato* e do *valor* a partir de aportes da Ciência das Finanças, Economia Política (e Econômica em sentido *lato*), Filosofia, Sociologia, Psicologia, Ciência Política, dentre outras; e *ii.* a solução de indagações que envolvem o momento nomogenético, bem como os efeitos, fins e valores das normas jurídicas. Assim, entende-se que para a investigação do problema de pesquisa da presente dissertação, o tridimensionalismo é o *método* adequado, na medida em que permite a comunicação com ciências afins, indispensável para que se compreenda seu antecedente (incidência econômica e jurídica dos tributos sobre mercadorias e serviços) e seu consequente (dever de esclarecimento ao consumidor, que, tendencialmente, suportaria o ônus econômico

¹⁹⁷ TIPKE, K.; LANG, J. **Direito Tributário: Volume I**. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 75.

¹⁹⁸ NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 45.

¹⁹⁹ MARTINS, I. G. da S. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 44.

²⁰⁰ Em sentido similar, “[e]nquanto perdurar a concepção de que direito é norma e de que só é possível uma Ciência do Direito purificada dos aspectos valorativos e fáticos da experiência jurídica, teremos o mesmo embate em volta da doutrina da interpretação econômica. Esta polêmica só poderá ser superada, quando os juristas entenderem construir a Teoria Geral do Direito a partir de uma fundamentação ontológica, reconhecendo no direito um objeto cultural e vendo no método empírico-dialético o caminho para conhecer o fenômeno jurídico em sua integralidade. No entanto, a maioria normativista dos nossos juristas continua fechando os olhos ao aspecto valorativo, com medo de estar incidindo em acientífico jusnaturalismo. A evidência da atividade valorativa do intérprete continua sendo mimetizada por indefinidos conceitos, insuficientes e inadequados, para conterem a realidade estimativa do direito. Dentro desta perplexidade, a doutrina da interpretação econômica perdurará, atendendo a uma exigência da experiência jurídica, à medida que se volta para os fatos.” (NOGUEIRA, J. B. **A interpretação econômica no Direito Tributário, Resenha Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 129-130).

dos tributos, o que implica compreender, também, a opacidade dos tributos e formas de superá-la).

Assim, com o intuito de interpretar-se os fatos, buscar-se-á compreender, a partir de disciplinas mais afeitas ao *ser*, quais elementos empíricos que justificaram a edição do artigo 150, § 5º, da Constituição, o que nos compele a analisar, na Economia Política, nas Ciência das Finanças, na Microeconomia e na Psicologia, o que distingue as incidências jurídica e econômica; o que são tributos ocultos ou de baixa ostensividade; qual a repercussão (existente ou não) do destaque dos tributos compreendidos no preço de mercadorias e serviços em cupons fiscais, painéis, dentre outros meios visuais; o porquê de o constituinte ter imposto ao legislador a edição de norma que informe acerca do quanto o consumidor final suporta a título de tributos incidentes sobre mercadorias e serviços.

Ato contínuo, aferir os valores mediados por ato de poder e internalizados no ordenamento jurídico por meio de opção legislativa, notadamente a transparência. Ao final, buscar-se-á reconstruir o enunciado contido no artigo 150, § 5º, da Constituição de forma sistemática, em conjugação com outros enunciados constitucionais e com os dispositivos infraconstitucionais que se destinam à sua regulamentação, afora outros textos normativos correlatos.

2.2 OPACIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA SUPORTADA PELO CONSUMIDOR FINAL

2.2.1 Repercussão da carga tributária²⁰¹

A análise do fenômeno jurídico tributário (espécie do fenômeno jurídico financeiro) demanda a superação da rígida demarcação entre os ramos das disciplinas científicas afins, viabilizando a integração de *fato, valor e norma*, seja em uma perspectiva estática no momento da nomogênese²⁰², seja noutra perspectiva dinâmica, em que se reconstrói o sentido e o alcance

²⁰¹ Diante da complexidade da matéria e com o intuito de outorgar clareza à exposição deste capítulo, dispõe-se, abaixo, glossário – similar em muitos aspectos ao de Cesare Cosciani (COSCIANI, C. **Princípios de Ciência de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967, p. 306-307) – sobre algumas expressões utilizadas: *i. carga tributária (tax burden)* – ônus da tributação, que poderá ser repercutido ou não sobre terceiros; *ii. consumidor* – indivíduo que, tendencialmente, pode suportar o ônus da tributação repercutido (para frente). Está contemplado no interior da categoria “indivíduo” e representa parcela daqueles que a doutrina jurídica costuma denominar como “contribuinte de fato”; *iii. contribuinte* – contribuinte de direito, conforme o artigo 121 do Código Tributário Nacional; *iv. ilusão fiscal ou financeira* – meios enganosos à disposição dos agentes públicos aptos a modificar a percepção do indivíduo que suporta a carga tributária; *v. incidência econômica* – trata-se do impacto econômico gerado sobre aquele indivíduo que suporta a carga tributária; *vi. incidência jurídica* – ocorrência, na realidade factual, do evento descrito no antecedente da norma jurídica, o que ativa a consequência prevista na norma. No campo tributário, a economia denomina a incidência jurídica como “percussão” ou “impacto”; *vii. indivíduo* – qualquer pessoa que, tendencialmente, pode sofrer o ônus da tributação, seja na condição de “contribuinte de direito”, seja como “contribuinte de fato”; *viii. repercussão econômica* – trata-se do repasse (translação) da carga tributária para outros indivíduos, alheios à relação jurídica tributária. É fenômeno *factual*, sobre o qual pode incidir uma norma jurídica; *ix. repercussão jurídica* – há algumas definições para a repercussão jurídica: *ix.a.* casos de repercussão econômica supostamente positivada, o que, de acordo com parte da doutrina, estaria pressuposto na autorização legal para repercussão, na não cumulatividade e na seletividade; *ix.b.* casos de substituição tributária para frente em que ocorre a retenção e de previsão de direito subjetivo do contribuinte repassar o tributo a terceiros (como, por exemplo, no caso de concessionárias de energia elétrica); *ix.c.* casos em que o contribuinte direto de direito é apenas um agente de retenção da carga tributária que, ao cabo, é devida pelo contribuinte de direito indireto; *x. ostensividade* – trata-se do *design* da informação franqueada, considerada a racionalidade limitada dos indivíduos; *xi. transparência* – trata-se da outorga de informações simples, integradas, ostensivas e francas, conforme trataremos nos próximos capítulos com maior aprofundamento; *xii. tributo* – objeto da relação jurídica tributária, definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional; *xiii. tributo direto e tributo indireto* – apesar da longa tradição histórica da distinção e de seu uso corrente por diversas áreas do conhecimento, parece-nos que, além de sua ambiguidade e equivocidade, referidos conceitos não auxiliam na definição de quais tributos têm seu ônus tendencialmente repercutido (para frente) contra o consumidor. Pela definição tradicional, tributos diretos seriam aqueles que percutem e repercutem (economicamente) sobre o mesmo indivíduo, ao passo que os tributos indiretos seriam aqueles que são repercutidos sobre outros indivíduos (dentre os quais, consumidores).

²⁰² Reale crítica a perda, pela ciência do Direito, do sentido criador de seu objeto. “Ora, foi o positivismo jurídico, com o seu desmedido apego à letra da lei e a sua acanhada compreensão da *mens legis*, identificada com a presumida ‘intenção do legislador’, – tudo como decorrência de seu paradoxal e mutilado conceito de ‘realidade’ –, que contribuiu decisivamente para confinar a Jurisprudência entre os muros da Hermenêutica jurídica, e de uma Hermenêutica subordinada a cânones de exegese verbal estrita, rompidos os laços com os conteúdos vitais da experiência humana.” (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 81).

do texto no momento histórico em que se promove o ato de interpretação.²⁰³ O objetivo precípua da presente dissertação é a reconstrução do enunciado contido no artigo 150, § 5º, da Constituição Federal²⁰⁴, inserto dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, que impõe ao Estado brasileiro o esclarecimento, ao consumidor, acerca dos tributos incidentes sobre as mercadorias e serviços, com o propósito de contribuir ao debate atual acerca da divisão da carga tributária por meio da transparência simples, integrada, ostensiva e franca sobre o ônus repercutido para frente, o que se mostra sobremaneira relevante no momento em que tramitam, paralelamente, algumas propostas de reforma dos tributos ditos “indireto” para moldá-los ao ideal de um imposto sobre o valor agregado (IVA).

Aludido enunciado normativo foi incluído no texto constitucional por meio de emenda do Senador Constituinte Afif Domingos, sob a justificação de que os impostos (das mais variadas formas) incidentes na cadeia econômica do produto ou do serviço seriam suportados pelo consumidor final e de que este não seria suficientemente esclarecido a esse propósito²⁰⁵, mesmo motivo de que se valeram os Legisladores no momento da edição da Lei n. 12.741/2012, conhecida como principal instrumento de regulamentação infraconstitucional da matéria²⁰⁶. Além disso, vislumbra-se dos anais da Constituinte²⁰⁷ e da tramitação legislativa²⁰⁸ que o objetivo no momento da edição dos referidos instrumentos normativos foi viabilizar o exercício da cidadania, seja por meio do controle social do Estado, seja pela fiscalização dos contribuintes (de direito). Porém, em que pese enraizadas no pensamento acadêmico e popular, reputa-se essencial problematizar as premissas de que se valeram a Assembleia Constituinte e o Poder Legislativo. Assim, *i.* é correto afirmar, taxativamente, que o ônus de todos os tributos incidentes na cadeia econômica repercute sobre o consumidor final? *ii.* O consumidor efetivamente desconhece a carga tributária que repercute no preço de mercadorias e de

²⁰³ Conforme Reale, “a natureza unitária do processo hermenêutico [...] deve levar em conta tanto a ‘intencionalidade’ inicial da lei como as mutações operadas em virtude de supervenientes fatos e valorações” (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 232).

²⁰⁴ Dispositivo sem precedente em Constituições anteriores, conforme Regina Helena Costa. COSTA, R. H. A Tributação e o consumidor. **Revista CEJ**, São Paulo, v. 1(2), p. 113–118, 1997..

²⁰⁵ BRASIL. **Projeto de Constituição: emendas oferecidas em Plenário ao substituto do Relator. Vol. III**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1987, p. 2712. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-238.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2021.

²⁰⁶ BRASIL. **Projeto de Lei do Senado Federal n. 174, de 2006**. Brasília: Secretaria Especial de Editoração e Publicações do Senado Federal, 2006, p. 04. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4338382&ts=1594022709908&disposition=inlinep>>. Acesso em: 20 set. 2021.

²⁰⁷ BRASIL. **Anais da Comissão de Sistematização (atas)**. Brasília: [s. n.], 1987a, p. 841 e 1986. Disponível em: <<https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituante/sistema.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2021.

²⁰⁸ BRASIL. **Diário do Senado Federal de 12 jun. 2007**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 2007, p. 18.958. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/483?pagina=18957>>. Acesso em: 20 set. 2021.

serviços? *iii*. O destaque dos valores aproximados nos documentos fiscais ou equivalentes e a afixação de painéis e/ou outros meios físicos ou magnéticos são ferramentas aptas a esclarecê-lo?

O primeiro problema diz respeito à interpretação a ser dada ao termo “incidência” que consta do artigo 150, § 5º, da Constituição. Incidência jurídica, como tradicionalmente reconhecida, não se confunde com incidência econômica, sendo a primeira delas tradicionalmente caracterizada como fenômeno resultante da adequação entre um fato (ou evento) social e o antecedente de uma norma. Dessa forma, o contribuinte (de direito) é aquele que realiza o fato gerador (art. 121 do CTN), dando ensejo ao surgimento da relação jurídica tributária, que o obriga ao recolhimento do tributo (art. 3º do CTN) em favor do ente público²⁰⁹. A incidência econômica, por outro lado, é resultante do fenômeno da repercussão (econômica) ou translação dos tributos.²¹⁰ Assim, para um economista ou financista, a incidência jurídica é denominada “percução” ou “impacto”, ao passo que a incidência (econômica) propriamente dita é aquela que recai sobre quem, ao final do dia, suporta o ônus da tributação (*tax burden*).²¹¹

Malgrado opiniões de que a repercussão econômica seria *irrelevante* ao cientista do Direito²¹² ou, inclusive, *saber vulgar*²¹³, infere-se da interpretação de diversas normas do

²⁰⁹ BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 533.

²¹⁰ SOUSA, R. G. de. Idéias Gerais sobre Imposto de Consumo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, 1947. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10168/9164>>. Acesso em: 21 set. 2021, p. 59-60.

²¹¹ De acordo com Richard A. Musgrave e Peggy B. Musgrave, a repercussão econômica possui as seguintes premissas: “1. *Revenue yield should be adequate*. 2. *The distribution of the tax burden should be equitable. Everyone should be made to pay his or her fair share [...]*. 3. *What matters in this context is not only the impact point at which the tax is imposed but its final resting place.*” (**Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Singapura: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 216). Em português: ““1. A receita gerada deveria ser adequada. 2. A distribuição da carga tributária deveria ser equitativa. Todos deveriam ser obrigados a pagar sua justa parcela [...]. 3. O que importa neste contexto não é apenas o ponto de impacto em que o tributo é imposto, mas o local em que recai ao final” [tradução nossa]. É importante compreender que, para esses autores, a única base efetivamente impositiva é a renda, entendimento compartilhado com Rubens Gomes de Sousa (Idéias Gerais sobre Imposto de Consumo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, 1947, p. 54-59). Tratando, também, acerca da repercussão econômica, vide Paulo Caliendo (**Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 552).

²¹² Nesse sentido, manifestava-se, dentre tantos outros, Geraldo Ataliba “[...] a classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos.” (**Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009., p. 143). Além dele, BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 532.

²¹³ *Ibid.*, p. 538. Com o máximo respeito, aqui residem equívocos na compreensão de quais conhecimentos podem ser classificados como ciência. Conforme se discorreu no capítulo anterior, Kuhn, Popper e Lakatos demonstram que, ao contrário do conhecimento dogmático, o conhecimento científico é provisório e dotado de uma verdade precária, passível de ser refutada (FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 134). Nessa mesma linha, Tipke, referido por Yamashita, sustenta que ““parece que afirmações generalizadas não são possíveis, pois a repercussão pode até ser tentada, mas, conforme o setor econômico e o caso concreto, depende da situação concorrencial, da elasticidade de oferta e demanda.”” (**Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002 p. 104-105). Pode-se entender que a falta de cientificidade *jurídica* apontada decorre pela falta de certeza e segurança que a repercussão econômica

Sistema Tributário Nacional – *além do artigo 150, § 5º, da Constituição* – e dos valores subjacentes que mencionado fenômeno lhes serviu de pressuposto teórico.^{214, 215} A técnica da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I, CF), do IPI (art. 153, § 3º, II, CF) e do PIS e da Cofins (art. 195, § 12, da CF) presumem que a carga tributária repercutirá sobre o consumidor final.²¹⁶ A seletividade das alíquotas do IPI e do ICMS (arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF)

gera, consoante refere Yamashita (TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 105).

²¹⁴ Conforme aponta Caliendo, a repercussão econômica caracteriza-se como “elemento esclarecedor do regime tributário” na análise da não cumulatividade e da repetição de indébito. O melindre em ingressar nos domínios de outras ciências, todavia, gerou prejuízos ao estudo da matéria. “No nosso entender, contudo, a sua recusa enérgica de importância impediu a correta discussão da questão no Direito nacional.” (**Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 560).

²¹⁵ Outro aspecto relevante diz respeito à distinção entre tributos diretos e indiretos, de longa tradição histórica na ciência política, na ciência das finanças e na economia. Apesar da relutância – encabeçada, dentre outros, por Alfredo Augusto Becker (BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 536-538) –, a distinção foi recepcionada pela ciência do Direito mediante *tradução da linguagem das outras ciências*, expressão esta utilizada por Ayres F. Barreto (**Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008, p. 42), Paulo de Barros Carvalho (O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’ – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 102, São Paulo, 2007) e Marcelo Neves (Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, Porto Alegre, v. 1, n. 3, 2005, p. 212). Considerada a incerteza do fenômeno, o Direito passou a estipular, com base em ficção ou presunção jurídica (conforme KOURY, P. A. C. A criminalização do não recolhimento do ICMS próprio e a ficção de repercussão jurídica dos tributos. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 42, 2019.), que a repercussão (jurídica) ocorre quando existe autorização legal (como direito subjetivo do contribuinte *de jure* – MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 218/219 – ou contribuinte jurídico *direto* – TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 107 – a de transladar o ônus a terceiro – ou no caso de retenção na fonte, de acordo com alguns autores –, mormente ao consumidor final (contribuinte *de facto* ou, contribuinte jurídico *indireto*, nas palavras de YAMASHITA – *Ibid.*, p. 107. Apesar de esse não ser o único critério para a compreensão do fenômeno da repercussão jurídica, conforme nos alerta SCHOEURI (A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 27, 1987, p. 39), é o mais utilizado (MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 182-183). Assim, diversos autores destacam a diferença entre as repercussões jurídicas e econômicas, na medida em que ambas podem ocorrer de forma sobreposta ou não. Nesse sentido, Misabel Derzi, (Notas de Atualização. In: BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.); Rubens Gomes de Sousa (**Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 170); Ruy Barbosa Nogueira (**Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 149); e Yamashita (TIPKE; YAMASHITA, Op. Cit., p. 104-105).

²¹⁶ Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho: “os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços).” (**Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 498). Apesar disso, o contribuinte de fato permanece em um limbo nos estudos jurídicos (Tributação Indireta e Regressividade. In: MACHADO, H. de B. Op. Cit., p. 397-398). Misabel Derzi afirma, a partir da não cumulatividade e da seletividade, que a Constituição estipulou que o ICMS e o IPI seriam tributos indiretos por presunção legal. Isso porque somente poderiam ser compreendidos “pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos [...], se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo de preços.” Ademais, como buscam ser neutros, “não podem onerar o agente econômico que atua sujeito às leis de mercado, ou seja, o contribuinte” de direito, razão pela qual o Direito estabelece “um comando de autorização e até de determinação da transferência.” (BALEEIRO, A.; DERZI, M. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, nota de atualização, p. 1296). No sentido de que tributos cumulativos podem ser classificados como indiretos: Hugo de Brito Machado (Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. Op. Cit., p. 187); Hugo de Brito Machado Segundo (Op. Cit. p. p. 214-215) e KOURY (Op. Cit.).

também perquirirem sua capacidade contributiva, e não do contribuinte (de direito).²¹⁷ A repetição de indébito de tributos que comportem “por sua natureza” a transferência do respectivo encargo (art. 166) somente é permitida caso comprovada pelo contribuinte (de direito) a incorrência da repercussão (econômica) ou a autorização do adquirente, superando a antiga do súmula n. 71 do Supremo Tribunal Federal (“*embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.*”) e consagrando o enunciado n. 546 do mesmo pretório (“*Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo.*”).

Igualmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal denota que a repercussão (econômica) é pressuposta, como no julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706, no qual se assentou que o montante de ICMS destacado nas notas fiscais não se caracteriza como receita do contribuinte (de direito), colocando-o em posição de mero intermediário ou arrecadador de tributos que seriam devidos pelo adquirente.²¹⁸ No julgamento do Recurso em Habeas Corpus n. 163.334, o STF definiu que a inadimplência de ICMS pode representar crime de apropriação indébita, partindo da mesma suposição.²¹⁹ No Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Especial

²¹⁷ Nesse sentido, Misabel Derzi, consoante mencionado acima (BALEEIRO, A.; DERZI, M. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, nota de atualização da p. 1296), Roque Antonio Carrazza (**Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 96-100). Yamashita afirma que a única capacidade contributiva a ser perquirida é a do contribuinte jurídico *indireto* (nomenclatura utilizada pelos autores para o *contribuinte de fato* referido pela doutrina tradicional) (TIPKE; YAMASHITA, **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 110-111). Na mesma linha, Andrei Pitten Velloso afirma que “para a realização da isonomia tributária, há de se reconhecer a importância da repercussão do gravame de certos tributos considerando-se sempre que possível a carga impositiva suportada pelo adquirente final.” (**O Princípio da Isonomia Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 208-209). Paul Kirchhof, em linha similar, afirma que, no caso dos tributos indiretos, somente haveria de cogitar-se da capacidade contributiva presumida, e não a real capacidade contributiva individual (poder de compra presumido da respectiva demanda). (**Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 35). Por isso afirma que “a tributação predominantemente por meio de tributos indiretos somente será admissível caso ela não coloque em risco a garantia da existência individual.” (Ibid., p. 36) Fritz Neumark, aliás, afirmava que, na estruturação de um sistema tributário ideal, seria necessário compensar tributos que, em razão da translação, poderiam não respeitar a capacidade contributiva com outros que a atendessem (**Principios de La Imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, p. 143-145). Com posição diferente, Humberto Ávila, que, embora concorde com a afirmação de que a seletividade se destinaria a influenciar o comportamento do consumidor final, refuta a afirmação de que a seletividade decorreria da capacidade contributiva do consumidor (**Sistema Constitucional Tributário**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2012b, posição 8132-8133).

²¹⁸ Esse é o entendimento, também, de Humberto Ávila (O ICMS na Base do PIS e da Cofins: Incompetência, Iniquidade e Desigualdade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo., v. 195, Dez. 2011, p. 72).

²¹⁹ Referida interpretação parece encontrar eco na doutrina de Yamashita, segundo o qual o contribuinte jurídico *direto* seria apenas o arrecadador de tributos, ao passo que o contribuinte jurídico *indireto* seria, efetivamente, aquele que os suporta (TIPKE, K.; YAMASHITA, D. Op. Cit., p. 104-105). Sousa também chega a afirmar “o contribuinte legal é um agente arrecadador. [...] Por definição, portanto, os impostos de consumo são arrecadados por um contribuinte, expressamente, designado pela lei que funciona como agente arrecadador, e que em seguida recupera o imposto do comprador, e este, por sua vez, do comprador seguinte, e, assim, sucessivamente, até o contribuinte final, em regra, o consumidor.” (Idéias Gerais sobre Imposto de Consumo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, 1947, p. 61). Esse entendimento também parece encontrar respaldo em Musgrave e Musgrave: “*When imposing a manufacturer's tax on automobiles, they [the legislators] do not intend*

n. 903.394, julgado pelo rito dos recursos repetitivos (arts. 1.036 a 1.041 do CPC), estabeleceu que os consumidores possuem legitimidade para questionar judicialmente o ICMS compreendido na fatura da energia elétrica, muito embora sofram apenas a repercussão (econômica) desses tributos. Também é importante destacar o Recurso Especial n. 1.131.476, no qual a Primeira Seção do STJ julgou necessária a análise da operação concreta do contribuinte de direito a fim de averiguar se o ISS pode, ou não, ser caracterizado como tributo indireto.

Outrossim, a repercussão (econômica) dos tributos está intimamente relacionada aos valores da justiça²²⁰ e de isonomia da tributação,^{221- 222} da moral tributária,²²³ da transparência²²⁴

this burden to fall on the manufacturer. If they wished it to do so, they would impose a tax on the manufacturer's profits. Manufacturers merely serve as convenient collection points and are meant to pass the tax forward to the consumer in the form of higher automobile prices. [...]” (**Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Singapura: McGraw-Hill Book Company, 1989., p. 238). Em português: “Ao impor o imposto do fabricante sobre automóveis, eles [os legisladores] não pretendem que esse ônus recaia sobre o fabricante. Se assim o desejassem, imporiam um imposto sobre os lucros do fabricante. Os fabricantes servem apenas como pontos de coleta convenientes e destinam-se a repassar o imposto ao consumidor na forma de preços mais altos de automóveis. [...]” [tradução nossa]

²²⁰ Nesse sentido, STIGLITZ e ROSENGARD: “The study of tax incidence is one of the most important and difficult topics in the economics of the public sector. In the preceding chapter, we saw that one of the principles of a desirable tax system is that it should be fair. Fairness, however, depends not on whom the tax is imposed, but on who actually pays the tax – on the incidence of the tax. [...]” (**Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 539). Em português: “O estudo da incidência tributária é um dos temas mais importantes e difíceis da economia do setor público. No capítulo anterior, vimos que um dos princípios de um sistema tributário desejável é que ele seja justo. A justiça, no entanto, não depende de quem o tributo é cobrado, mas de quem realmente paga o tributo – da incidência do tributo. [...]” [tradução nossa].

²²¹ VELLOSO, A. P. **O Princípio da Isonomia Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 208-209.

²²² Um dos fenômenos atrelados à isonomia e à justiça da tributação é a progressividade da tributação (VELLOSO, A. P. *Justiça Tributária*. In: ÁVILA, H. *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 40), a qual somente pode ser entendida a partir da premissa de que os tributos tendem a repercutir para frente, conforme afirma, claramente, Sousa (Idéias Gerais sobre Imposto de Consumo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, p. 52–73, 1947, p. 64). Acerca da progressividade da tributação e a tendência de regressividade gerada pelos tributos ditos indiretos Kirchoff (**Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 37), Neumark (**Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economia y Hacienda, 1994., p. 191-193), Machado (Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 201), Machado Segundo (Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. (org.). **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 235), Saldanha Sanches (**Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016., capítulo II, p. 37). Grizziotti e Sousa, por outro lado, afirmam que, apesar de a regressividade ser inevitável, deve-se ponderar que os tributos ditos indiretos possuem a vantagem de serem universais, cuja criação deriva da tentativa de tributar-se membros da nobreza e do clero (**Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus p. 144-145; SOUSA, R. G. de. Idéias Gerais sobre Imposto de Consumo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, 1947, p. 68). Sousa, aliás, apresenta relevantes contrapontos à tese de que os tributos sobre o consumo seriam técnicas tributárias *piores* e que estariam atreladas a países atrasados (Ibid., p. 71-73).

²²³ SCHMÖLDERS, G. **The Psychology of Money and Public Finance**. Nova York: PALGRAVE MACMILLAN, 2006, p. 164-178; SCHOLZ, R. T. **O princípio da informação no direito tributário**. 2005. - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005, p. 139.

²²⁴ Nesse sentido, STIGLITZ e ROSENGARD: “[...] we saw that another principle of a desirable tax system, besides fairness, is transparency. This has two implications. First, it is preferable to impose taxes whose incidence is clear. Second, because most individuals do not understand incidence analysis, it is preferable to impose taxes in a manner that makes the apparent incidence of a tax correspond to the actual incidence.” (Op. Cit., p. 539). Em

e da cidadania,²²⁵ todos eles intimamente relacionados ao fenômeno jurídico tributário. Assim, a partir da perspectiva de Direito adotada na presente dissertação e dos elementos normativos, jurisprudenciais e axiológicos aludidos, a *relevância da repercussão (econômica)* para a ciência do Direito resta demonstrada. Cumpre, agora, tratar sobre a *cientificidade* ou da *vulgaridade* do conhecimento desenvolvido no campo das Ciências das Finanças acerca do fenômeno.

A perquirição sobre quem suporta o ônus tributário é complexa²²⁶. O fenômeno da repercussão (econômica) dos tributos²²⁷ – e seu consectário, a incidência econômica – foi investigado ao longo da história por diversas teorias²²⁸, muitas delas superadas por sua imprecisão ou impropriedade, dentre as quais as famigeradas *teoria fisiocrata*, segundo a qual todo a carga tributária repercutiria para trás sobre a riqueza gerada da terra; *teorias da difusão*

português: “[...] vimos que outro princípio de um sistema tributário desejável, além da equidade, é a transparência. Isso tem duas implicações. Em primeiro lugar, é preferível impor tributos cuja incidência seja clara. Segundo, porque a maioria dos indivíduos não entende a análise de incidência, é preferível cobrar tributos de uma forma que faça com que a incidência aparente de um tributo corresponda à incidência real.” [tradução nossa].

²²⁵ SCHOLZ, R. T. **O princípio da informação no direito tributário**. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005, p. 171; CAVALCANTE, D. L.; CAMURÇA, E. Cidadania Fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 103, Mai./Jun., 2012, p. 36; MACHADO SEGUNDO, H. de B. Op. Cit., p. 241; DIFINI, L. F. S.; SANTO, S. Transparência na Tributação do Consumo: Evidências e Perspectivas. *Revista de Direito do Consumidor*, v. 127, ano 29, São Paulo, Revista dos Tribunais, jan./fev. 2020.

²²⁶ SELIEGMAN, E. R. A. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899, p. 01.

²²⁷ A repercussão econômica dos tributos está intimamente relacionada com o fenômeno da formação dos preços (MUSGRAVE, R. A.; PEGGY B. MUSGRAVE. **Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Singapura: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 236-237). Nesse sentido, afirma Seligman: “When we consider, for instance, the shifting of a tax as between buyer and seller, or between producer and consumer, the question that concerns us is: Will the price of the article be raised by the imposition of the tax? If the price is raised, we say that the tax is to that extent shifted. But even a complete shifting of the tax does not necessarily mean an entire absence of loss to the seller. Thus, it usually happens that an increase of the price of a commodity leads to a decrease in sales; and it may happen that these decreased sales, even at higher prices, may yield less total profits than before. In such a case, not only does the buyer pay the tax, but the seller also suffers a loss, even though the tax has been shifted completely. The study of shifting, it is evident, concerns itself primarily with the extent to which a given tax, received by the government, is divided between the parties in question.” (SELIEGMAN, E. R. A. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899, p. 03) Em português: “Quando consideramos, por exemplo, a repercussão de um tributo entre comprador e vendedor, ou entre produtor e consumidor, a questão que nos preocupa é: o preço do artigo aumentará com a imposição do tributo? Se o preço é aumentado, dizemos que o tributo é repercutido nessa medida. Mas mesmo uma repercussão completa do tributo não significa necessariamente uma total ausência de perda para o vendedor. Assim, geralmente acontece que um aumento do preço de uma mercadoria leva a uma diminuição nas vendas; e pode acontecer que essas vendas reduzidas, mesmo a preços mais altos, possam render menos lucros totais do que antes. Nesse caso, não apenas o comprador paga o tributo, mas o vendedor também sofre uma perda, mesmo que o tributo tenha sido transferido completamente. O estudo do deslocamento, é evidente, preocupa-se principalmente com a medida em que determinado tributo, recebido pelo governo, é dividido entre as partes em questão.” [tradução nossa]. Na mesma toada, Alfredo Augusto Becker: “O problema da repercussão – mostra Seligman – é, antes de tudo, uma questão de preço. A solução é descobrir se e em que medida, a percepção de um tributo prova modificações nas rendas e nas despesas dos indivíduos. Noutros termos, é determinar qual das duas partes, por ocasião de cada relação econômica suportará o ônus econômico do tributo.” (**Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 546).

²²⁸ Além de Seligman, outros autores abordam o assunto, como Aliomar Baleeiro (**Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1978, 166-175).

otimista, segundo a qual toda carga tributária, independentemente qual seja, difundir-se-ia ao longo do tempo por toda a comunidade, tornando-a devida igualmente por todos e, ao mesmo tempo, por ninguém²²⁹, e *pessimista*, conforme a qual toda a carga tributária seria suportada, ao final, pelos mais pobres – de forma similar à *teoria socialista*²³⁰; e *teoria da capitalização* (amortização e absorção), que buscava demonstrar que o aumento de determinados tributos repercutiria integralmente contra o primeiro proprietário ou, no caso de concessão de incentivos, seria por ele absorvido.

A repercussão (econômica) pode ocorrer em uma única ou em várias etapas (*simples ou por estágios*)²³¹, nessa segunda hipótese podendo caracterizar-se como *repercussão em superfície*, “quando a carga é suportada parcialmente pelo contribuinte de direito, pelo de fato e por cada um dos intermediários [...]”²³². É possível, ainda, submeter-se a distintas direções vetoriais²³³: *i. repercussão para frente* (ônus do tributo é repassado para o próximo elo da cadeia econômica)²³⁴; *ii. repercussão para trás* (ônus do tributo é repassado para o elo anterior da cadeia econômica ou, noutras palavras, sobre custos de produção);²³⁵ *iii. capitalização* (benefício fiscal é capitalizado pelo titular do patrimônio, não sendo repassado a terceiros);²³⁶

²²⁹ Acerca das teorias da difusão, Benuto Grizziotti trata de forma profunda: “De hecho, el peso del impuesto acaba por desaparecer y, en definitiva, el impuesto no recae sobre nadie. La vena de que ha extraído la sangre el cirujano no es más pobre que cualquier otra del cuerpo humano después de la operación.” (**Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958., p. 225) É a partir dessa teoria que deriva a famosa afirmação de CANARD, segundo a qual: “todo impuesto nuevo es malo’. Un gobierno que no posea un sistema fijo e invariable de imposición es como un cultivador que varie constantemente los metodos de cultivo; la tierra, entre tanto, llegará a no producir y él a arruinarse.” (Ibid., p. 226) É importante destacar que Grizziotti critica de forma enfática as teorias da difusão (Ibid., p. 226-227). Seligman refuta a teoria da difusão otimista da seguinte forma: “The theory that ‘all taxes fall on everybody’ and are therefore just, is incorrect because it assumes that all taxes are a part of the cost of production. This assumption is untrue, because some taxes are levied on persons, or property, or revenue, where there is no further relation of producer and consumer. Even if all taxes were to be regarded as additions to the cost of production, it would not follow that the taxes would be shifted to the consumers in any definite proportion to their faculty or ability to pay, which is the only test of justice in taxation.” (**The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899., p. 310-311). Em português: “A teoria de que ‘todos os tributos recaem sobre todos’ e, portanto, são justos, é incorreta porque pressupõe que todos os tributos fazem parte do custo de produção. Essa suposição é falsa, porque alguns tributos são cobrados de pessoas, ou propriedades, ou receitas, onde não há mais relação de produtor e consumidor. Mesmo que todos os tributos fossem considerados como acréscimos ao custo de produção, não se seguiria que os tributos seriam transferidos para os consumidores em qualquer proporção definida de sua faculdade ou capacidade de pagar, que é o único teste de justiça na tributação.” [tradução nossa].

²³⁰ SELIEGMAN, **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899, p. 95-165. Apesar de o aclamado autor referir também outras teorias, parece-nos que as mais relevantes para o propósito da presente dissertação são aquelas elencadas acima.

²³¹ BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 544.

²³² BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 167.

²³³ COSCIANI, C. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967, p. 308.

²³⁴ BECKER, Op. Cit., p. 544; BALEEIRO, Op. Cit., p. 166-168.

²³⁵ BECKER, Op. Cit., p. 544; BALEEIRO, Op. Cit., p.172 e 174-175.; SELIEGMAN, Op. Cit, p. 184-185; STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. **Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 538-539.

²³⁶ BECKER, Op. Cit., p. 545; BALEEIRO, Op. Cit., p. 172-173; SELIEGMAN, Op. Cit., p. 137-145.

iv. repercussão lateral ou oblíqua (ônus do tributo é repassado para indivíduos que não possuem ligação com a incidência jurídica – percussão econômica –, seja por meio da venda de produtos distintos daqueles cuja operação é tributada, seja por meio de custos de produção diferentes daqueles sobre os quais recai o tributo)²³⁷; e *v. difusão* (segundo a qual a repercussão econômica dá-se de forma sucessiva, para frente, para trás, de forma oblíqua e por estágios, de forma que, ao cabo, toda a carga tributária recai sobre todos de forma indistinta).^{238, 239} Além disso, para alguns financistas e economistas, não seria correto afirmar que tributos incidem (economicamente) sobre instituições (pessoas jurídicas), na medida em que, necessariamente, repercutiriam sobre pessoas físicas (sócios/acionistas, empregados ou consumidores).²⁴⁰

²³⁷ GRIZIOTTI, B. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus p. 206; COSCIANI, Op. Cit., 308. Cosciani, aliás, refere a chamada translação acumulada e a translação alternada. A primeira, seria quando o repasse de toda a carga tributária recai apenas sobre determinado grupo de consumidores, ao passo que a segunda seria na hipótese de repercussão parcial para grupos diversos (Ibid. p. 309).

²³⁸ GRIZIOTTI, B. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, p. 223-235; SELIEGMAN, E. R. A. Op. Cit., p. 122-137.

²³⁹ Nesse sentido, Paulo Caliendo afirma que: “O fenômeno da repercussão, repasse ou transferência é o fenômeno translativo do encargo financeiro do tributo entre sujeitos de direitos. [...] De um lado, o contribuinte de direito do imposto possui a obrigação legal de recolhimento do imposto, em função da incidência do tributo, de outro lado, teremos o contribuinte de fato, ou seja, aquele que suporta a incidência financeira do tributo. [...] Cabe ressaltar que o fenômeno do repasse surge logicamente na tributação sobre o consumo, visto que o custo fiscal da operação é transferido ao consumidor juntamente ao preço, de tal modo que este será considerado efetivamente como aquele que suporta o ônus tributário. A repercussão econômica irá se caracterizar como uma redução da esfera patrimonial do contribuinte de facto, que suportará o peso da tributação [...]” (CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019., p. 563-564). Como afirma Amilcare Puviani, a repercussão do tributo é apenas uma possibilidade, na medida em que, por vezes, não ocorrerá (**Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976. p. 67).

²⁴⁰ Além disso, para Musgrave e Musgrave, a tributação sempre recairá (incidirá economicamente) sobre pessoas físicas: “Taxes, according to Justice Holmes, are the price of civilization, but the question is, who pays? As we saw earlier, taxes are not voluntary purchase payments but mandatory impositions, payable in line with whatever tax statute has been legislated. Although these statutes in the end are a reflection (more or less imperfect) of voters' preferences, once legislated they become mandatory levies, imposing burdens which the individual taxpayer will try to avoid or to pass on to others. To determine who pays, we must thus look beyond the tax statutes and the pattern of statutory incidence, i.e., beyond those on whom the legal liability for -payment rests. This involves two considerations. First, it must be recognized that in the end, the entire tax burden must be borne by individuals. Though taxes may be collected from business firms, their ultimate burden must be traced to individual households in their capacity as owners of the firms, as employees, or as consumers of their products. [...]” (**Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Singapura: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 236-237) Em português: “Os tributos, segundo o juiz Holmes, são o preço da civilização, mas a questão é: quem paga? Como vimos anteriormente, os tributos não são pagamentos de compra voluntária, mas imposições obrigatórias, pagáveis de acordo com qualquer lei fiscal que tenha sido legislada. Embora essas leis sejam um reflexo (mais ou menos imperfeito) das preferências dos eleitores, uma vez legisladas tornam tributos obrigatórios, impondo ônus que o contribuinte individual tentará evitar ou repassar a outros. Para determinar quem paga, devemos, portanto, olhar para além das leis tributárias e do padrão de incidência legal, ou seja, para além daqueles sobre os quais recai a responsabilidade legal pelo pagamento. Isso envolve duas considerações. Em primeiro lugar, deve-se reconhecer que, ao final, toda a carga tributária deve ser suportada por pessoas físicas. Embora os tributos possam ser cobrados de empresas comerciais, seu ônus final deve ser atribuído às famílias individuais na qualidade de proprietários das empresas, empregados ou consumidores de seus produtos.” [tradução nossa]. Na mesma linha, Stiglitz e Rosengard: “Taxes are paid by people, not by institutions: it is the shareholders, workers, and customers who ultimately bear the burden of the tax.” (**Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 522). Em português: “Os tributos são pagos por pessoas, não por instituições: são os acionistas, trabalhadores e clientes que, em última análise, arcam com o ônus do tributo.” [tradução nossa].

A repercussão econômica, outrossim, ocorre em maior ou menor medida a depender de condições factuais,²⁴¹ como a concorrência do mercado²⁴²; a elasticidade da demanda e da oferta; a perecibilidade e sazonalidade do produto; o “peso” do tributo; as características do tributo (geral ou especial, extraordinário ou contínuo; progressivo ou proporcional; cobertura total ou parcial de contribuintes); a produção (pelo contribuinte de direito) a custo constante, crescente ou decrescente; as condições jurídicas e políticas; a existência de mobilidade do capital; a etapa da cadeia econômica sobre a qual incide (juridicamente), o fator tempo (*long run and short run*)²⁴³, dentre outras. Assim, “é possível que a transferência do ônus econômico ocorra, mas esta é apenas uma possibilidade diante das diversas que poderiam ocorrer.”^{244,245} Ou, mais precisamente, “às vezes, a repercussão é parcial. Outras vezes, nenhuma, porque, em certas condições, ela se realiza para trás, isto é, do comprador para o vendedor, que, então, suporta, no todo ou em parte, o tributo.”²⁴⁶

É nesse sentido que Alfredo Augusto Becker desdenha daqueles que afirmam que os tributos, necessariamente, repercutem para frente ou, ainda, que seria possível classificar os tributos como diretos e indiretos, cujos erros se caracterizariam, nos dizeres do tributarista

²⁴¹ São diversas as condições referidas na doutrina. Destacam-se aquelas apontadas por BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 163-170; GRIZIOTTI, B. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, p. 205-213; SELIEGMAN, E. R. A. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899, p. 181; MUSGRAVE; MUSGRAVE, R. A.; PEGGY B. MUSGRAVE. Op. Cit., p. 248-249 e 253; STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. Op. Cit., 2015, p. 540 e 570; e COSCIANI, C. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967, 310-312. Rubens Gomes de Sousa, aliás, afirmava que, independentemente da intenção da norma, o que comanda a translação do ônus é o mercado (Idéias Gerais sobre Imposto de Consumo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, p. 52-73, 1947, p. 61-62).

²⁴² Cosciani trata, com profundidade, os efeitos econômicos de três cenários: concorrência perfeita (Op. Cit., p. 323-373); monopólio (Ibid. p. 374-401); regimes intermediários (Ibid., p. 402-415).

²⁴³ COSCIANI, C. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967, p. 310-311.

²⁴⁴ SCHOEURI, L. E. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 27, 1987, p. 62. Outros autores tratam sobre o assunto, como Yamashita: “Acerca da repercussão econômica – aquela sob a óptica da Ciência das Finanças – Klaus Tipke comenta que ‘existem, de fato, várias investigações científicas especialmente na literatura norte-americana; os resultados, porém, divergem imensamente.’. Então, conclui Yamashita: “Parece que afirmações generalizadas não são possíveis, pois a repercussão pode até ser tentada, mas, conforme o setor econômico e o caso concreto, depende da situação concorrencial, da elasticidade de oferta e demanda.” (TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 104-105). Por outro lado, considerada a incerteza da repercussão econômica, os autores defendem que a Ciência do Direito deve ater-se à repercussão jurídica, uma vez que “como esta [a repercussão econômica] depende de uma infinidade de fatores instáveis de mercado, a repercussão econômica não proporciona segurança às relações jurídicas como valor fundamental (art. 5º, *caput*, da CF/1988), somente a repercussão jurídica tem relevância para a solução de questões jurídicas como as nossas.” (Ibid., p. 105) Em sentido similar, Difini (**Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 30).

²⁴⁵ Pode ocorrer que sobre o mesmo contribuinte *percuta/incida* o tributo e *repercuta/incida economicamente* o ônus (GRIZIOTTI, B. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, p. 205).

²⁴⁶ BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 167.

gaúcho, como “simplicidade da ignorância”. Elenca cinco equívocos comuns na análise do fenômeno da repercussão: *i.* o primeiro deles, segundo o qual a carga tributária do tributo indireto necessariamente repercute (economicamente); *ii.* o segundo, a afirmação de que a carga tributária de alguns tributos, por sua natureza, repercute, ao passo que a de outros, não; *iii.* o terceiro, de acordo com o qual, do mero cotejo entre o valor do tributo suportado pelo vendedor e o preço por ele praticado, seria possível extrair, com exatidão, a repercussão do ônus tributário, na medida em que seria impossível comparar-se um cenário hipotético (em que tributos não existem) com a realidade concreta²⁴⁷; *iv.* o quarto, que sustenta que a análise da escrita fiscal do contribuinte (de direito) permitiria aferir a repercussão (econômica), pelos mesmos motivos do equívoco “iv”; *v.* o quinto, segundo o qual a intenção do legislador denotaria a repercussão (econômica) da carga tributária, o que não se coadunaria, segundo o autor, com a realidade, pois mesmo tributos ditos indiretos podem não impactar ou impactar apenas parcialmente na formação do preço.^{248, 249}

Conforme Becker, portanto, somente é possível a “previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo”, que “consiste no seguinte: a previsão nunca indicará a probabilidade da verdadeira incidência econômica do tributo, mas previsível é a probabilidade da tendência da repercussão econômica, de sua velocidade, de sua forma, de sua graduação, de sua direção preferencial a esta ou àquela classe econômica.”²⁵⁰ Como bem afirma o autor, “a Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal hoje, podem oferecer o instrumental científico que permitirá investigar apenas a macro-visão da trajetória econômica da repercussão do tributo”^{251, 252} Conforme assentado em Becker, em Seligman e em Baleeiro, é possível sustentar

²⁴⁷ “Even an expert is not a magician capable of making a controlled experiment in which he (1) measure things without taxes, then (2) measure things with taxes, and finally (3) determines tax incidence as the difference between these situations” (Paul A. Samuelson *apud* MELLO, G. M. de; SIMÕES, L. C. M. *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 147). Em português: “Mesmo um especialista não é um mago capaz de fazer um experimento controlado no qual ele (1) mede coisas sem tributos, depois (2) mede coisas com tributos e, finalmente, (3) determina a incidência tributária como a diferença entre essas situações” [tradução nossa].

²⁴⁸ BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 540-542.

²⁴⁹ Aqui reside a crítica fundamental à planilha de custos como ferramenta que, isoladamente, conseguiria demonstrar a repercussão para frente dos tributos que incidem (juridicamente) sobre as pessoas jurídicas. Sem embargo, referido instrumento, porquanto estático, até poderia demonstrar a formação do preço para determinado agente econômico no exato momento em que este ingressa em dado mercado. No entanto, as flutuações supervenientes demandam a consideração das variáveis elencadas no curso desta exposição, pois, em um cenário dinâmico, a planilha de custos – ainda que se desprezem as demais variáveis para simplificar este argumento – demonstraria tão somente a translação em cenário de inelasticidade perfeita da demanda.

²⁵⁰ BECKER, Op. Cit., p. 548.

²⁵¹ *Ibid.*, p. 548.

²⁵² É clara a lição de KOURY (A criminalização do não recolhimento do ICMS próprio e a ficção de repercussão jurídica dos tributos. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 42, 2019) “O estudo da repercussão econômica e da incidência econômica dos tributos é especialmente relevante para temas que podem informar a avaliação do Direito e sua modificação de lege ferenda, tais como: (i) as implicações da tributação relativamente

apenas que, em relação a determinados tributos, a carga tributária *tende* a repercutir para frente²⁵³ – inclusive para evitar-se cair no agnosticismo tão criticado por Seligman –, mas não se pode afirmar com segurança.

Gilberto de Ulhôa Canto já afirmava que “nenhum imposto se pode qualificar como sendo, necessária e fatalmente, transferível”, na medida em que depende sempre de “uma contingência de mercado a cobrança de preço no qual se inclui, no todo ou em parte, o montante acumulado ou isolado de imposto pago por um ou mais integrantes da cadeia de operações comerciais”²⁵⁴. Conforme Seligman, a carga tributária correspondentes aos tributos sobre monopólios, lucros líquidos, heranças e formas definidas de propriedade e renda *tenderia* a não repercutir (economicamente), ao passo que a carga tributária dos impostos de consumo, alfandegários, licenças e lucros brutos das sociedades *tenderia*, ao contrário, à repercussão.²⁵⁵

²⁵⁶. A carga tributária dos demais tributos teria sua repercussão incerta.

à eficiência econômica ou como os tributos afetam o tamanho da torta econômica (economic pie) ; (ii) modelos de tributação ideal relativamente aos quais são testados os tributos reais; (iii) os efeitos da tributação relativamente à oferta e à demanda de determinados bens e serviços em mercados competitivos e não competitivos ; (iv) as relações de equivalência entre dois tributos aparentemente distintos ; e (v) os efeitos da tributação sobre as escolhas dos contribuintes .” Na mesma toada, MUSGRAVE e MUSGRAVE: “The economic effects of taxation are manifold. They include micro effects on the distribution of income and the efficiency of resource use as well as macro effects on the level of capacity output, employment, prices, and growth. All these effects interact. [...] One policy may be superior with regard to distributional results but inferior with regard to efficiency, growth, or employment effects. Tradeoffs must then be made. Moreover, as a matter of exposition, not all aspects can be dealt with at once. Keeping in mind the general fact of interdependence, we begin with the effects of budget policy on the state of distribution. It is these effects which we have in mind when talking about the "incidence" of tax policies.” (**Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Singapura: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 234-235). Em português: “Os efeitos econômicos da tributação são múltiplos. Incluem micro efeitos sobre a distribuição de renda e a eficiência do uso de recursos, bem como macro efeitos sobre o nível de capacidade de produção, emprego, preços e crescimento. Todos esses efeitos interagem. [...] Uma política pode ser superior em relação aos resultados distributivos, mas inferior em relação aos efeitos de eficiência, crescimento ou emprego. As trocas devem então ser feitas. Além disso, por uma questão de exposição, nem todos os aspectos podem ser tratados de uma só vez. Tendo em mente o fato geral da interdependência, começamos com os efeitos da política orçamentária sobre o estado da distribuição. São esses efeitos que temos em mente quando falamos da “incidência” das políticas tributárias.” [tradução nossa].

²⁵³ Nesse sentido, também, Hugo de Brito Machado, que afirma ser “natural que no exercício de atividade econômica, ou lucrativa, as pessoas procurem transferir para terceiros todos os custos da atividade, tributários ou não. E como o lucro que têm o direito de obter não é tabelado, não se pode saber até onde ocorre, ou não, a transferência dos ônus do empresário a seus clientes.” Porém, prossegue Machado, “certo é que o empresário nem sempre consegue transferir para seus clientes os custos de sua atividade. Aliás, se não fosse assim, não existiria falência de empresas.” (Tributação Indireta no Direito brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 185).

²⁵⁴ MARTINS, I. G. da S. **Repetição de Indébito**. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

²⁵⁵ SELIEGMAN, E. R. A. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899., p. 313-314.

²⁵⁶ No mesmo sentido, Paul Krichoff afirma que: “o imposto sobre as vendas compreende o poder aquisitivo, o sucesso econômico dos consumidores. Ele é exigido das empresas, mas com a pressuposição de que será repassado aos consumidores finais.” (**Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 109). Tipke, a respeito dos tributos sobre o volume de vendas : “os empresários podem em princípio repassar ao consumidor o imposto sobre o volume de vendas; os consumidores precisam suportá-los se eles, ao fim e ao cabo, não querem renunciar à efetuação.” (**Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio

Em grande parte dos estudos empíricos publicados a respeito da distribuição do ônus dos tributos, os economistas e os financistas têm buscado desenvolver comparações, dentre as quais: *i.* consumidores em oposição a fornecedores ou, ainda, em oposição aos fatores de produção (mão de obra, capital e terra); *ii.* apenas os fatores de produção comparados entre si, desconsiderando os consumidores, notadamente em estudos sobre a repercussão de tributos corporativos sobre a renda; *iii.* entre grupos de indivíduos ou de famílias por alguma medida de bem estar (por ex., renda anual ou vitalícia); *iv.* entre regiões, entre países, entre gerações ou entre pessoas jurídicas de segmentos distintos.^{257,258} A partir do cotejo do impacto no bem estar dos indivíduos e o valor dos fatores de produção comparados, seria possível vislumbrar quem, ao final do dia, suporta a carga tributária repercutida.

Os estudos empíricos podem, ainda, realizar análises de equilíbrio parcial (em que se isola a repercussão econômica apenas para aferir-se a quem foi, imediatamente, trasladado o ônus do tributo) ou de equilíbrio geral (em que se analisam os impactos no mercado como um todo), afora outras variáveis consideradas no modelo econométrico justificadamente eleito pelo pesquisador. Assim, em uma análise que envolva o equilíbrio geral é insuficiente a conclusão de que o tributo sobre a renda da pessoa jurídica, hipoteticamente, é trasladado para os sócios, pois é possível que o sócio seja outra pessoa jurídica, inclusive empresa pública ou fundo de pensão, o que poderia impactar no bem estar de grupamentos sociais não imaginados em uma análise de equilíbrio parcial. Ademais, seria insuficiente, hipoteticamente, concluir que a carga tributária repercutiu sobre o fornecedor de determinada matéria prima sem analisar as consequências que derivam sobre os preços praticados por esse mesmo fornecedor em relação a outras matérias-primas por ele comercializadas ou, ainda, sobre os preços praticados no mercado em relação a outras matérias-primas caso esse mesmo fornecedor passe a produzi-las, diante da redução de seu faturamento pela repercussão *para trás* do tributo que percutiu sobre seu cliente.²⁵⁹

A despeito da ausência de uma absoluta harmonia entre as conclusões alcançadas – notadamente em razão do recorte da realidade levado a efeito por cada pesquisador e pelas

Antonio Fabris, 2012, p. 30). Não desconhece, todavia, que outros tributos sobre pessoas jurídicas podem repercutir, referindo o imposto sobre as indústrias e o imposto imobiliário. (Ibid., p. 54-55)

²⁵⁷ FLERTON, D.; METCALF, G. E. Tax incidence. In: AVERBACH, A. J.; FELDSTEIN, M. **Handbook of Public Economics**. Amsterdam: North Holland, 2002. p. 1789.

²⁵⁸ FUEST, C. Who bears the burden of corporate income taxation? **ETPF Policy Paper 1**, [s. l.], 2013, p. 09-14. Disponível em: <<https://www.etpf.org/papers/PP001CorpTax.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2022.

²⁵⁹ BOHANON, C. E.; BRANDON M. PIZZOLA. **Who pays the tax? Theoretical and Empirical Considerations of Tax Incidence**. Fairfax, 2012, p. 13. Disponível em: <<https://www.mercatus.org/publications/government-spending/who-pays-tax-theoretical-and-empirical-considerations-tax-incidence>>. Acesso em: 05 fev.2022.

premissas metodológicas empregadas – e da fragmentariedade dos estudos empíricos, Bohanan e Pizzola mencionam pesquisa de Hayley Chouinard and Jeffrey Perloff que, averiguando o aumento da tributação federal e local sobre o consumo do combustível nos Estados Unidos – cuja demanda e oferta são, teoricamente, de baixa elasticidade –, concluíram pela translação parcial do primeiro e da translação total do segundo, tudo a depender do tamanho do estado-membro da federação norte-americana.²⁶⁰ Acerca dos tributos sobre a folha de pagamentos, os mesmos autores mencionam o estudo de John Brittain, no qual, mediante o uso de uma série de modelos estatísticos correlatos a 13 indústrias de 64 países no ano de 1958, concluiu que “a presença de um imposto sobre a folha de pagamento sobre os empregadores tende a reduzir o salário em dólares em aproximadamente o valor do imposto”²⁶¹, conclusão similar à encontrada por Gruber, em estudo empírico realizado no Chile, em 1981.²⁶² Acerca da tributação sobre a renda da pessoa jurídica, Entin menciona diversos estudos empíricos nos modelos econométricos “cross-country variation in tax rates”, “sub-national variation in tax rates” e “wage bargaining”²⁶³, todos eles indicando que ocorre, ao menos em parte, a repercussão econômica para os trabalhadores, muitas vezes em quantias superiores àquelas arrecadadas, diante do peso morto dos tributos.²⁶⁴ Aliás, os estudos de maior prestígio na área da repercussão dos tributos sobre a renda corporativa, desde o estudo de equilíbrio geral de Arnaldo Harberger, desprezam a aferição da repercussão contra o consumidor, cotejando, apenas, os fatores de produção (notadamente capital e terra), o que denota que a repercussão desses tributos contra o consumidor é a hipótese menos provável.

Referidos estudos empíricos acabam por confirmar as tendências mencionadas por Seligman, segundo o qual, apesar de não ser possível a certeza e a dimensão exata da repercussão econômica dos tributos, seria viável trabalhar com hipóteses prováveis. A premissa segundo a qual todo o tributo representa custo de produção e, necessariamente, repercutirá no

²⁶⁰ BOHANON, C. E.; BRANDON M. PIZZOLA. **Who pays the tax? Theoretical and Empirical Considerations of Tax Incidence.** Fairfax, 2012, p. 14. Disponível em: <<https://www.mercatus.org/publications/government-spending/who-pays-tax-theoretical-and-empirical-considerations-tax-incidence>>. Acesso em: 05 fev.2022.

²⁶¹ Ibid., p. 17.

²⁶² FLERTON, D.; METCALF, G. E. Tax incidence. In: AVERBACH, A. J.; FELDSTEIN, M. **Handbook of public economics.** Amsterdan: North Holland, 2002., p. 1822.

²⁶³ Na abordagem “cross-country variation in tax rates” (variação da dimensão dos tributos entre Estados distintos) e “sub-national variation in tax rates” (variação da dimensão dos tributos dentro de um mesmo Estado), avalia-se, empiricamente, a variação dos tributos em relação aos salários entre distintos Estados ou dentro de um mesmo Estado (cotejando-se, por exemplo, distintos Municípios ou Estados-membro). Na análise do “waging bargain” (“barganha salarial”), parte-se da premissa de que a tributação da renda da pessoa jurídica reduz o tamanho do rendimento apto a ser distribuído entre todos, inclusive empregados, tendendo a reduzir os ganhos desses últimos, exceto se houver poder de barganha relevante por parte deles.

²⁶⁴ ENTIN, S. J. Labor Bears Much of the Cost of the Corporate Tax. Washington, 2017. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/labor-bears-corporate-tax/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

preço de mercadorias e de serviços, que serve de fundamento ao instrumento contábil da “planilha de custos”, em que pese confira *simplicidade* à informação prestada ao interlocutor, não goza de absoluta *fidedignidade*, na medida em que permite apenas uma observação estática e reducionista do fenômeno. Sua inegável utilidade prática²⁶⁵, não nos permite abandonar a percepção científica de que a única forma de observar a repercussão da carga tributária, no estágio atual da ciência, é por meio de *tendências prováveis*. Deveras, contextualizando as tendências ao Sistema Tributário Nacional, entendemos que a carga tributária dos tributos incidentes (juridicamente) sobre a pessoa física *tendem*²⁶⁶ a não repercutir (economicamente) para frente – o IPTU e o IPVA sobre bens da pessoa física, o IRPF, o ITR do proprietário de terras que destina sua produção à subsistência e o ITCD. Por outro lado, a carga tributária dos tributos incidentes sobre a pessoa jurídica, notadamente incidentes (juridicamente) sobre operações de consumo ou de circulação de bens (ICMS, IPI, CIDE-Combustível, ISS e IOF) e, sobre faturamento ou receita bruta^{267,268} (PIS, COFINS, CPRB, IRPJ e CSLL pelo regime do lucro presumido e tributos compreendidos no Simples Nacional), *tendem* a repercutir (economicamente) para frente, ainda que parcialmente. Outros tributos ficam em uma zona intermediária, sendo mais complexa a mensuração da tendência de repercussão (econômica) para frente, tais como o IRPJ e a CSLL pelo lucro real²⁶⁹, contribuições sobre a folha de pagamentos (tais como a contribuição patronal, seu adicional e contribuições parafiscais destinadas a terceiras entidades ou fundos) – os quais tendem a não repercutir sobre os consumidores mas, sim, sobre os trabalhadores ou sócios, conforme estudos empíricos

²⁶⁵ A planilha contábil de custos é instrumento que permite a formação de preços notadamente por parte daquele que ingressa em um determinado mercado. Porém, com a flutuação da carga tributária, a translação, ou não, da carga tributária dependerá de outros fatores, como, por exemplo, a elasticidade da oferta e da demanda.

²⁶⁶ Importa destacar que, mesmo nos casos de tributação de pessoa física, não é inviável cogitar-se de repercussão econômica, conforme nos alerta Hugo de Brito Machado (Tributação Indireta no Direito brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 184).

²⁶⁷ Em relação ao IRPJ pelo regime do Lucro Presumido MACHADO SEGUNDO, H. de B. Tributação Indireta no Direito brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. (org.). **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 215.

²⁶⁸ O faturamento corresponde ao ato de emitir fatura na venda de mercadorias e na prestação de serviços, conforme definido pelo Supremo Tribunal Federal, notadamente no RE 585.235 QO-RG, julgado por seu plenário pelo rito da repercussão geral. Isso significa que o faturamento corresponde ao somatório das bases de cálculo do ICMS e do ISS. A receita bruta, por outro lado, contempla, além do faturamento, outras receitas, como as financeiras. Ainda assim, entendemos que, de igual forma, é relativamente facilitada a repercussão econômica desses tributos ao consumidor, à imagem e à semelhança do ICMS e do ISS, em que pese isso possa não ocorrer, diante das diversas direções vetoriais para as quais pode ser repassado o encargo e das inúmeras condicionantes a que o fenômeno é submisso.

²⁶⁹ Quanto ao IRPJ: "There is considerable controversy over the incidence of the corporation income tax." (SELIEGMAN, E. R. A. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899., p. 539). Em português: "Há uma controvérsia considerável sobre a incidência do imposto de renda sobre a pessoa jurídica." [tradução nossa]

relacionados acima –, tributos incidentes sobre a importação de mercadorias para revenda ou insumos destinados à produção²⁷⁰, dentre outros.

Considerados os elementos abordados acima, deve-se arrostar a segunda objeção oposta ao saber alcançado pela investigação do fenômeno da repercussão econômica, segundo o qual deveria ser desprezado pela *ausência de cientificidade*. As concepções contemporâneas de ciência não se fundamentam nas noções metafísicas de outrora, mas, antes, na postura progressista, seja pelo falsificacionismo de Popper, seja pela revolução paradigmática de Kuhn, seja pela evolução dos programas de pesquisa de Lakatos. As verdades platônicas, portanto, tornam-se fluidas, aguardando o momento em que serão superadas ou aprimoradas, aproximando-se, progressivamente, da realidade que lhe serve de objeto. A complexidade e a incerteza não podem ser postas de lado da investigação científica, sob pena de, em razão do método e dos recortes epistemológicos, deixar-se sem resposta indagações de mais alta relevância. O fenômeno da repercussão econômica, conquanto não atinja conclusões definitivas acerca de quem, ao final do dia, suporta a carga tributária, permite relevantes análises teóricas levadas a cabo por Richard Musgrave, Joseph Stiglitz, Paul Samuelson e James M. Buchanan, todos eles agraciados pelo famigerado prêmio Nobel, e por relevantes estudos empíricos arrolados acima. Não aceitar sua cientificidade representa compactuar com a reprochável *teoria agnóstica*, categoricamente refutada por Seligman. Ademais, como antes referido, o fenômeno da repercussão econômica é a chave para a investigação de temáticas fundamentais do Direito e, mais especificamente, do Direito Tributário, como a justiça e a isonomia tributárias, a cidadania fiscal e a moral tributária. Com efeito, se não se sabe quem paga a conta, como abordar a regressividade ou a progressividade de um sistema tributário e o respeito, ou não, à

²⁷⁰ A repercussão jurídica seria aquela autorizada por lei ou intencionada pelo legislador, mas partiria da suposição da repercussão econômica. Com base nessas premissas, é unânime o entendimento dos autores pesquisados de que o ICMS e o IPI seriam tributos que repercutem juridicamente. Quanto aos demais – notadamente ISS e PIS e COFINS –, há muita controvérsia, o que, aparentemente, ecoa como tentativa de afastar a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional nos casos de repetição de indébito. Há autores que defendem que a repercussão jurídica ocorre, apenas, nos casos de substituição tributária por retenção na fonte e de previsão expressa na legislação de que os direitos devem ser repercutidos (como nos casos de concessionárias de serviços públicos), o que representa um conceito totalmente dissociado da repercussão econômica, como Hugo de Brito Machado Segundo (Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. (org.). **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 217-219) e, em sentido similar, Alfredo Augusto Becker (**Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 535-536). Esses autores, ainda que, em alguns casos, levem em conta o enunciado contido no art. 150, § 5º, da CF, acabam delimitando o conceito de repercussão jurídica que implica no afastamento da necessidade de esclarecimento ao consumidor acerca da carga tributária que, tendencialmente, encarece a mercadoria e o serviço, decotando, ao nosso ver, as finalidades pelas quais o enunciado foi incluído dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido, Regina Helena Costa (A Tributação e o consumidor. **Revista CEJ**, São Paulo, v. 1(2), p. 113–118, 1997), que, ainda antes da edição da Lei n. 12.741/2012, defendia que apenas o ICMS, o IPI e o ISS deveriam ser destacados nos documentos fiscais de compra.

capacidade contributiva? Somente podemos desconsiderar a repercussão econômica se estivermos prontos para, juntamente, desdenharmos da investigação jurídico-científica desses temas, como, aparentemente, recomendariam Hans Kelsen e Herbert Hart e, na doutrina jurídico-tributário nacional, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Outrossim, a incerteza quanto aos limites semânticos empregados pelo constituinte nunca foi obstáculo para a investigação jurídico-científica de enunciados normativos. Até hoje controverte-se o sentido e o alcance de expressões básicas contidas nas normas de competência constitucional, como renda, lucro, receita, folha de salários, circulação de mercadorias, dentre outras. A legislação infraconstitucional também é pródiga em expressões de conteúdo semântico aberto, como, por exemplo, o vocábulo “simulação” contido no artigo 149, VII, do CTN e a expressão “insumo” prevista nos artigos 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. Nem por isso cogitou-se da vulgaridade dos debates doutrinários que envolvem essas matérias.

Como referido adrede, a repercussão econômica é dimensão factual cuja compreensão depende da observação dos resultados alcançados nas pesquisas empreendidas pelas ciências do ser. Sua tradução²⁷¹ ou conversão²⁷² em repercussão jurídica deu-se mediante relevante grau de deformação²⁷³, que, até a promulgação da Constituição de 1988, atendia ao seu desiderato. Ocorre que, com a inclusão do art. 150, § 5º, ao texto constitucional, sem precedente em textos

²⁷¹ BALEEIRO, A.; DERZI, M. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018; BARRETO, P. A. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008; CARVALHO, P. de B., 2007; NEVES, M. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, Porto Alegre, v. 1, n. 3, 2005.

²⁷² REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva,, p. 33.

²⁷³ Morsbacher, após profundo arrazoado acerca dos diferentes critérios para distinguir os tributos como diretos e indiretos, afirma que aquele que se concentra na repercussão econômica do encargo tributário não seria o mais adequado, pois, se não todos, a maior parte dos tributos repercutiria, o que dependeria, exclusivamente, de condições de mercado (**Repetição do Indébito Tributário Indireto**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1983, p. 22 e 23). Quando a mencionada distinção foi mencionada pela primeira vez nesta dissertação, fizemos questão de referir que a classificação não auxiliaria na definição de quais tributos têm seu ônus tendencialmente repercutido para frente, a fim de alcançar o consumidor final, que precisa ser esclarecido acerca de quem custeia o Estado, finalidade pela qual o artigo 150, § 5º, foi incluído na Constituição. No presente trabalho, defende-se que, reconstruindo-se referido enunciado em norma, a teoria que melhor se presta é a da repercussão econômica dos tributos, bem como que esta, ao ser comutada pela Ciência do Direito, sofreu deformações que prejudicaram a adequada interpretação do dispositivo. Apesar da insegurança do critério – diante da impossibilidade de, empiricamente, determinar-se de forma geral e abstrata quais tributos repercutem e quais não repercutem, sobremaneira em estudos de equilíbrio geral –, aquele defendido por Morsbacher conserva a insegurança, uma vez que, segundo ele, seria indireto o tributo cuja norma incidisse sobre a renda presumida de terceiro (Ibid.. p. 45). Isso porque, conforme estudos de diversos economistas e financistas referidos durante esta dissertação, o legislador, por questões de política econômica, ao instituir ou alterar determinado tributo, deve ter por objetivo a incidência econômica (i. e., quem suportará o ônus do tributo ao final do dia), e não a incidência jurídica, bem como os impactos que aquela gerará (aumento ou diminuição de poupança; fomento à aquisição de determinados itens; aumento ou diminuição de investimento em determinado segmento etc.). Assim, afirmar-se i. que apenas em alguns casos o legislador objetiva alcançar alguém alijado do fato gerador do tributo e ii. que é possível identificar essas situações com precisão parece, ao presente trabalho, fato controverso.

anteriores²⁷⁴, o conceito de “repercussão jurídica”, no mais das vezes entendido como presunção *iuris tantum* ou como *ficção jurídica*, precisa ser repensado, a fim de que não conserve *ilusões otimistas* acerca da carga tributária tendencialmente repercutida e, ao cabo, frustrar o objetivo almejado pelo constituinte e a efetivação dos valores e as finalidades que servem de substrato ao enunciado objeto de estudo.²⁷⁵

Assim, a repercussão jurídica, como tradução da repercussão econômica para a ciência do Direito, *não* pode desprezar a realidade concreta (fato), que, valorada, foi positivada em enunciado normativo. Ademais, sua reconstrução em norma pelo intérprete *não* pode menosprezar as dimensões factuais e valorativas contemporâneas ao ato interpretativo, seja para confirmar aquelas que serviram de suporte à edição do enunciado normativo pelo constituinte, seja para atualizá-la dentro dos lindes sintáticos e semânticos permitidos pelo texto. *Tampouco* pode desconsiderar os demais enunciados normativos que convivem dentro de um mesmo ordenamento jurídico. Assim, a interpretação do sentido e do alcance da “repercussão jurídica” *deve* considerar sistematicamente, além do artigo 166 do Código Tributário Nacional, os artigos 153, § 3º, I e II, 155, § 2º, I e III, 195, § 12, e, em especial, o artigo 150, § 5º, todos da Constituição Federal, inclusive considerando a ascendência hierárquica dos últimos em relação ao primeiro. Com a finalidade de responder o problema de pesquisa que serve de objeto à presente dissertação, repercussão jurídica deve corresponder, na máxima medida possível, à repercussão econômica (fato), ficando o legislador vinculado, ao regulamentar a matéria, em prever meios de esclarecer o indivíduo que suporta a carga tributária apenas acerca daqueles tributos cujo ônus tendencialmente lhe é repassado e, por outro lado, sendo-lhe vedado criar ilusões otimistas ou pessimistas que teria a aptidão de evitar, devendo instituir, em relação àquelas inevitáveis, instrumentos que contrabalancem eventuais imprecisões nessa identificação mediante ferramentas destinadas à educação fiscal dos contribuintes.

2.2.2 Transparência da carga tributária repercutida

Conforme analisado no capítulo anterior, a expressão “incidência” consignada no artigo 150, § 5º, da Constituição Federal caracteriza-se como elemento componente da

²⁷⁴ COSTA, R. H. A Tributação e o consumidor. **Revista CEJ**, São Paulo, v. 1(2), p. 113–118, 1997. Disponível em: <<http://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/104>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

²⁷⁵ SCHOLZ, R. T. **O princípio da informação no direito tributário**. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005, p. 53.

dimensão factual (fato) e, por consequência, objeto de análise pelas *ciências do ser* (como a Ciência das Finanças, a Economia Política e a Economia), que, pela mediação de valores prestigiados pelo Constituinte e pelo Legislador, fusionam-se em norma. A aludida expressão, portanto, origina-se da *incidência econômica* que, como visto, decorre da *repercussão (econômica)* do ônus dos tributos. Concluiu-se, ainda, que não seria correto afirmar, de forma categórica, que o ônus de todos os tributos incidentes na cadeia econômica recai sobre o consumidor final, tampouco que seja viável assegurar que determinados tributos (ditos indiretos), apesar de tenderem parcialmente a isso, necessariamente repercutem. Mencionado fenômeno depende de inúmeras variáveis e pode tomar, vetorialmente, diferentes sentidos, inclusive mediante a translação a indivíduos que não possuem qualquer contato com a relação jurídica tributária (fornecedores, empregados e sócios), bem como junte-se a um grande número de condicionantes, sendo a mais conhecida delas a elasticidade da oferta e da demanda. De qualquer sorte, é possível estipular, conforme Seligman, que existem tributos com maior tendência a repercutir (economicamente) para frente. E, como muito bem arremata Baleeiro, “a dificuldade de serem previstos os efeitos econômicos da tributação em todos os casos não o constitui razão para que se descure o possível e realizável, isto é, implantar-se a ‘consciência fiscal’ no maior número possível dos indivíduos quando o legislador dispuser sobre os tributos.”²⁷⁶

Solucionado o primeiro dos problemas suscitados no capítulo anterior,²⁷⁷ deve-se avançar para aquele que lhe sucede, a fim de responder se *o consumidor efetivamente desconhece a carga tributária que repercute no preço de mercadorias e serviços?*

A propósito do assunto, há duas conhecidas linhas de pesquisa: aquela que envolve a *transparência* da repercussão do ônus tributário^{278, 279} e outra que aborda sua *ostensividade*.²⁸⁰

²⁷⁶ BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 196-197.

²⁷⁷ O primeiro problema mencionado no capítulo anterior corresponde à seguinte indagação: “*é correto afirmar, taxativamente, que o ônus de todos os tributos incidentes na cadeia econômica repercute sobre o consumidor final?*”

²⁷⁸ Hugo de Brito Machado afirma que “o sentido do art. 150, § 5º, da CF de 1988 é dar transparência quanto ao ônus tributário, fazendo com que o consumidor ou usuário saiba que o preço das mercadorias ou serviços está onerado pelos tributos que em razão das operações ou prestações correspondentes são cobradas do comerciante ou prestador de serviços.” (Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 208).

²⁷⁹ “A transparência fiscal ao consumidor é imperativo decorrente do próprio regime democrático. É direito fundamental e limitação constitucional ao poder de tributar. Sem informação clara e precisa, não há democracia. Informação, nas relações jurídicas, é proteção, aviso e esclarecimento.” (DIFINI, L. F. S.; SANTO, S. *Transparência na Tributação do Consumo: Evidências e Perspectivas*. **Revista de Direito do Consumidor**, v. 127, ano 29, São Paulo, Revista dos Tribunais, jan./fev. 2020).

²⁸⁰ Deborah Schenk divide em três categorias: transparência, complexidade e ostensividade. O primeiro, seria destinado a trazer às luzes o processo político, o que viabilizaria uma participação política com um maior grau de consciência. O segundo, “*refers to a taxpayer’s ability to understand and comply with a statutory provision or*

A primeira delas questiona se o consumidor que sofre a repercussão da carga tributária tendencialmente trasladada no preço das mercadorias e dos serviços tem conhecimento disso e do montante aproximado que lhe é (tendencialmente) repercutido. Em relação à ostensividade, por outro lado, o objeto de análise é o *design* da informação prestada ao consumidor, a fim de vaticinar se a proeminência da informação alteraria seu comportamento em relação às suas opções de compra (ostensividade econômica) e de sua participação na vida pública (ostensividade política).²⁸¹ A grande maioria dos estudos, todavia, trata dessas duas linhas de pesquisa de forma indiscriminada.

Nesse sentido, Schmolders conduziu estudos empíricos, cujas conclusões demonstraram que *i.* em muitos casos, os contribuintes não conseguem distinguir entre mercadorias e serviços que estão sujeitos a impostos específicos de consumo e aqueles que não estão;²⁸² *ii.* existe relevante ignorância acerca das alíquotas dos tributos cuja carga tributária tende a repercutir no preço;²⁸³ *iii.* famílias de baixa renda tendem a superestimar o impacto que a exclusão de todos os tributos especiais sobre o consumo geraria em termos de receita familiar adicional, ao passo que as famílias de renda alta tendem a subestimá-lo.²⁸⁴ Além de Schmolders, Buchanan menciona estudo empírico de Robert Ferber, de 1954, realizado nos Estados Unidos, no qual concluiu que, mesmo após a redução de impostos especiais sobre o consumo introduzida naquele ano, não mais de 30% dos entrevistados estavam cientes dessa medida e, em relação a alguns bens cuja tributação havia sido mitigada, esse número era tão baixo quanto 16%.²⁸⁵

No Brasil²⁸⁶, a Escola de Administração Fazendária (ESAF) publicou, no ano de 2010, a denominada “Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira”, em que concluiu que é baixo o entendimento da população sobre o assunto, “sendo expressivamente lembrados apenas

regulations” (Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. NYU **Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, p. 1–51, 2010. p. 07) – em português: “refere-se à capacidade do contribuinte de entender e cumprir uma disposição legal ou regulamentos” [tradução nossa]. Ostensividade “*is used to describe the degree to which a tax or a tax provision is visible or prominent to the public*” (Ibid., p. 08) – em português: “é usado para descrever o grau em que um imposto ou uma disposição tributária é visível ou proeminente para o público”. [tradução nossa].

²⁸¹ Ibid., p. 21.

²⁸² BUCHANAN, J. M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Public Choice**. Kindleed. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1987, p. 186-187.

²⁸³ Ibid. p. 186-187.

²⁸⁴ Ibid. p. 187.

²⁸⁵ Ibid. p. 187.

²⁸⁶ Pedro Julio Sales D’Araújo, com razão, lamenta a escassez de estudos empíricos sobre o assunto no Brasil (**Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 21).

aqueles impostos e tributos relacionados à moradia, veículos e renda.”²⁸⁷ Aludida pesquisa, realizada antes da publicação da Lei n. 12.741/2012, evidenciou que 22,5% dos entrevistados que se autodeclaravam pagantes não conseguiram citar um único imposto que pagavam;²⁸⁸ 76,5% entendiam que não havia transparência na divulgação das informações sobre a arrecadação dos entes públicos²⁸⁹; e 96,3% entendiam que o governo gastaria melhor se houvesse um maior controle público.^{290,291}

Na Região Metropolitana de São Paulo, a Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados realizou, em 2016, “pesquisa sobre percepção da população em relação aos tributos e gastos públicos”. Concluiu que parcela relevante da população não conhecia alguns tributos cuja carga tributária tendencialmente suporta em razão da repercussão econômica para frente – como o ICMS, conhecido apenas por 62,4%; IPI, por 54,2%; IOF, por 51,4%; e ISS, por 48,7% –, sendo cônica, em grande parte, apenas da existência dos tributos diretos, como IRPF, IPTU e IPVA.²⁹² Ademais, a pesquisa concluiu, em sentido diferente a Schmölders, que os entrevistados que possuem condição econômica mais precária acreditam contribuir menos do que, efetivamente, contribuem, ao passo que os entrevistados de melhores condições entendem que pagam mais do que efetivamente desembolsam em favor do Estado.²⁹³ É uniforme, todavia,

²⁸⁷ ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2010, p. 118.

²⁸⁸ *Ibid.*, p. 118.

²⁸⁹ *Ibid.*, p. 80.

²⁹⁰ *Ibid.*, p. 78.

²⁹¹ Em outra pesquisa sobre o assunto, abrangendo apenas consumidores do Estado de Ceará no ano de 2015, Deborah de Menezes Serpa Maia concluiu que 90,7% do público entrevistado sabia que a carga tributária de determinados tributos tendia a repercutir no preço de produtos ou de serviços; 62,8% do público pesquisado informou que sabia que a carga tributária dos tributos deveria ser destacada nos documentos fiscais ou afixados em painéis; 55,8% afirmou ter não ter a dimensão de qual a carga tributária tendencialmente repassada no preço de produtos e serviço e 44,2% afirmaram ter uma noção aproximada; 67,4% dos entrevistados afirmou já ter visto, no documento fiscal ou em painéis, a informação acerca da carga tributária repercutida; 72,4% afirmaram que viram as quantias aproximadas e ficaram indignados; 27,6% afirmaram que viram a informação mas não se interessaram. (MAIA, D. B. M. S. **Tributação indireta e cidadania fiscal: uma análise dos mecanismos de conscientização para mitigação da anestesia fiscal**. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2015. Disponível em: <repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/16367/1/2015_dis_dbmsmaia.pdf> . Acesso em: 31 out. 2017, p. 103-114). Deve-se destacar que na pesquisa realizada pela referida autora, aproximadamente 80% dos entrevistados possuía ensino superior completo ou incompleto, o que não reflete a composição da sociedade brasileira. Assim, os dados devem ser vistos com reservas, na medida em que apenas demonstram o que a elite intelectual cearense julga saber a respeito da repercussão econômica dos tributos (*Ibid.*, p. 113)..

²⁹² SEADE – FUNDAÇÃO SISTEMA ESTADUAL DE ANÁLISE DE DADOS. **Pesquisa sobre percepção da população em relação aos tributos e gastos públicos – Região Metropolitana de São Paulo**. São Paulo, 2016, p. 03. Disponível em: <http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/Análise_Impostos_Escola_Fazendaria_Produto3.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2022.

²⁹³ *Ibid.*, p. 10. A propósito, aliás, de se destacar o fenômeno da regressividade cognitiva, que acomete as camadas mais carentes da população no que diz respeito à consciência fiscal (D’ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 202).

entre todos os grupos o entendimento de que as informações existentes sobre impostos e taxas é ruim ou muito ruim²⁹⁴, sendo que, de acordo com os entrevistados, “as fontes de informação sobre assuntos relativos a impostos são, principalmente, a televisão (63,6%) e sites da internet (24,1%)”.²⁹⁵ De acordo com a pesquisa, ainda é precária a verificação pelos consumidores acerca das informações disponibilizadas nos documentos fiscais no momento da compra²⁹⁶, conclusão essa que vai ao encontro daquelas alcançadas em 2019 pela Confederação dos Dirigentes Lojistas, que aferiu que 73% dos entrevistados não analisava essa informação. Por outro lado, ao ser estimulado a responder se os produtos e serviços disponibilizados no mercado seriam caros em razão da carga tributária repercutida, 93% assentiram com essa afirmação.²⁹⁷

A partir dos dados empíricos coligidos acima, constata-se percentual expressivo de consumidores que não têm conhecimento acerca da repercussão tendencial da carga tributária sobre produtos e serviços ou de sua dimensão econômica aproximada²⁹⁸, o que já prenuncia a necessidade de ferramentas suplementares destinadas a esclarecê-lo sobre o fenômeno. No entanto, com esse propósito, é lugar comum afirmar-se que a mera disponibilização de informações técnicas não é satisfatória, na medida em que referidos elementos devem ser dotados de simplicidade e de clareza sendo aptos, portanto, a ser compreendidos pelo cidadão comum.²⁹⁹ Aqui reside a recomendação de Fritz Neumark, para quem o postulado da “transparência fiscal” somente poderia ser implementado caso adotadas medidas de simplificação.³⁰⁰

²⁹⁴ SEADE – Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados, 2016, p. 12.

²⁹⁵ *Ibid.*, p. 13.

²⁹⁶ *Ibid.*, p. 13.

²⁹⁷ SPC BRASIL. **74% dos consumidores não sabem o quanto pagam de imposto embutido nas compras, mostra levantamento da CNDL/SPC** Brasil. 2019. Disponível em: <<https://www.spcbrasil.org.br/pesquisas/pesquisa/6343>>. Acesso em: 12 jun. 2019

²⁹⁸ É nesse sentido que Andrei Pitten Velloso afirma que “a falta de esclarecimento é tamanha e a carga tributária é tão expressiva que, à ciência, sucedem, com frequência, reações de espanto e, não raro, de indignação ou incredulidade.” (**Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 311).

²⁹⁹ Flavio Cruz *apud* SCHOLZ, R. T. **O princípio da informação no direito tributário**. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005, p. 145; BUJANDA, F. S. de. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 139; TORRES, R. L. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 17. ed. São Paulo: Renovar, 2010, p. 243; NEUMARK, F. **Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economia y Hacienda, 1994, p. 366.

³⁰⁰ NEUMARK, Op. Cit., p. 373. No mesmo sentido: BUJANDA, Op. Cit., p. 182-183. Além deles, Ricardo Lobo Torres dissocia o princípio da simplicidade ao da transparência, tratando ambos como princípios legitimadores do Estado: “[...] a clareza imanta igualmente os princípios da justiça tributária. Sem clareza e simplicidade não se obtém a tributação segundo a capacidade contributiva, o custo/benefício e a solidariedade. A legislação obscura e caótica leva, necessariamente, à injustiça fiscal.” (**Tratado de Direito Constitucional Financeiro E Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 274) Em sentido similar, também, Norberto Bobbio, segundo o qual o uso de tecnicismos implica em prejuízos à democracia, pois inviabiliza a compreensão pelos cidadãos (**Teoria Geral da Política: A filosofia Política e as Lições dos Clássicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000, p. 410).

Os estudos sobre ostensividade fiscal passam a ter impulso desde a publicação de estudo empírico desenvolvido por Chetty, Looney e Kroft. Os autores inferiram que, caso a informação sobre a carga tributária repercutida na operação de venda conste na gôndola da loja, alteram-se as escolhas dos consumidores.³⁰¹ A partir disso, concluíram que o consumidor não desconhece o fato de que tendencialmente suporta a carga tributária que incide sobre a operação (no caso, o *retail sales tax* norte-americano), mas que somente modifica seu comportamento nos casos em que essa informação seja proeminente no exato momento em que a toma sua decisão (compra).³⁰² Não obstante se atribua caráter precursor ao estudo de Chetty *et al.*, entende-se que a análise desse fenômeno – a despeito de sob outra denominação – remonta a John Stuart Mill, a quem atribui-se^{303, 304} a afirmação de que os contribuintes preferem os *hidden taxes* (tributos ocultos) ou *low salient taxes* (tributos de baixa ostensividade)³⁰⁵ como aqueles cujo ônus recai sobre mercadorias e serviços do que aqueles pagos diretamente ao fiscal. Referida suposição, conhecida como “Hipótese de Mill”, é extraída de algumas passagens de sua obra, tal como aquela transcrita abaixo:

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 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 taxcollector, and being

³⁰¹ CHETTY, R.; LOONEY, A.; KROFT, K. Salience and Taxation: Theory and Evidence. **American Economic Review**, Pittsburgh., v. 99, n. 04, 2009, p. 1175.

³⁰² *Ibid.*, p. 1175.

³⁰³ Ocorre que Mill apenas se reportava ao entendimento que prevalecia à sua época, não se filiando a ele, como se vê da frase imediatamente posterior àquela transcrita acima: “*Although this argument is not without force, its weight is likely to be constantly diminishing. The real incidence of indirect taxation is every day more generally understood and more familiarly recognised [...]*” (**Principle of Political Economy or Some of Them Application to Social Philosophy**. Vol. 2. Londres: Longmans, Green, Reader and Duer, 1871, p. 466-467). Em português: “Embora esse argumento não seja sem força, seu peso provavelmente diminuirá constantemente. A real incidência da tributação indireta é cada dia mais compreendida e mais familiarmente reconhecida [...]” [tradução nossa]. Além disso, John Stuart Mill possuía ressalvas acerca dos impactos que poderiam ser gerados por um sistema tributário composto apenas por tributos diretos: “*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 good.*” (*Ibid.* p. 467). Em português: “Se nossa receita atual de cerca de setenta milhões fosse toda arrecadada por tributos diretos, certamente surgiria uma extrema insatisfação por ter que pagar tanto; mas enquanto as mentes dos homens são tão pouco guiadas pela razão, como uma mudança de sentimento de uma causa tão irrelevante implicaria, uma aversão tão grande à tributação pode não ser um bem incondicional.” [tradução nossa].

³⁰⁴ Acerca das origens da discussão acerca da tributação oculta, Pedro Julio Sales D’Araújo afirma: “Parte da literatura, por outro lado, busca a origem da compreensão do fenômeno em passagens ainda mais antigas tais como as constantes em McCulloch (1845), David Ricardo (1820), Adam Smith (1776), ou mesmo na longínqua afirmação de Jean-Baptiste Colbert no século XVII de que a arte da tributação consiste em saber deparar um ganso obtendo o máximo de penas com o mínimo de gritos .” (**Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 120-121).

³⁰⁵ A expressão “tributos de baixa ostensividade” é, de fato, mais adequada para a contemporaneidade, na medida em que, de fato, a informação está disponível, de forma mais ou menos precisa. O que ocorre é uma falha do cidadão em tomar alguma medida a esse propósito (SCHENK, D. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 08/09).

*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.*³⁰⁶

Em outro excerto, o filósofo e economista afirmava: “*If all taxes were direct, taxation would be much more perceived than at present; and there would be a security which now there is not, for economy in the public expenditure.*”³⁰⁷

O financista italiano Amilcare Puviani foi precursor ao debruçar-se com maior agudeza sobre o fenômeno do impacto psicológico dos tributos no comportamento dos indivíduos.³⁰⁸ Puviani partia da concepção de um estado monopolista, classista ou tirânico, que se contrapunha ao povo ao utilizar-se de meios sorrateiros voltados a reduzir a resistência dos contribuintes, ainda que desprovidos de contrapartida proporcional em serviços e utilidades, o que denominou de “*ilusão fiscal*” ou “*ilusão financeira*”.³⁰⁹ O financista italiano defendia a

³⁰⁶ “Na Inglaterra, há um sentimento popular, antigo, a favor da tributação indireta, ou melhor, em oposição à tributação direta. O sentimento não se baseia no mérito do caso, e é de tipo pueril. Um inglês desgosta, não tanto do pagamento, como do ato de pagar. Ele não gosta de ver o rosto do cobrador de impostos e ser submetido à sua exigência peremptória. Talvez, também, o dinheiro que ele é obrigado a pagar diretamente do seu bolso seja o único imposto que ele tem certeza de que paga.” [tradução nossa]. (MILL, J. S. **Principle of Political Economy or Some of Them Application to Social Philosophy. Vol. 2.** Londres: Longmans, Green, Reader and Duer, 1871. p. 466).

³⁰⁷ “[...] se todos os impostos fossem diretos, a tributação seria muito mais percebida do que atualmente; e haveria uma segurança que agora não existe, para economia nos gastos públicos.” [tradução nossa]. (Ibid. p. 466/467). Benvenuto Griziotti afirmava que: “Entre todos los impuestos, los indirectos, como ya hemos dicho, son los menos relevantes y mejor soportados pelos contribuyentes y, por conseqüente, provocan una reacción política menor, pero en momentos de excitación popular dan lugar a vastos movimientos si recaen sobre consumos que no ofrecen capacidad contributiva y gravan a clases numerosas de la población.” (**Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda.** 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 199) O principal expoente da Escola de Pávia estriba suas conclusões na obra de Amilcare Puviani, como é possível vislumbrar da leitura de sua obra (Ibid., p. 192-199).

³⁰⁸ Para os fins da presente dissertação, parece-nos que Puviani pode ser classificado tanto como precursor na análise da transparência quanto da ostensividade dos tributos. Puviani aborda os efeitos psicológicos dos indivíduos afetados por ilusões fiscais, afirmando que o impulso do indivíduo em contribuir com o Fisco decorre do cálculo entre a pena (de pagá-lo) e o prazer (da contraprestação estatal). (**Teoria della illusione finanziaria.** Milão: ISEDI, 1976, p. 19).

³⁰⁹ De acordo com Rejane Teresinha Scholz, “o efeito das ilusões financeiras é o de deformar o juízo valorativo dos destinatários das decisões da classe dominante, a qual, por sua vez, sempre tende a se mover ao largo da linha de menor resistência.” (**O princípio da informação no direito tributário.** Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005, p. 101).

existência de ilusões fiscais otimistas e pessimistas³¹⁰; positivas³¹¹ e negativas.^{312,313} Puviani afirmava, ainda, que existiriam ilusões nas despesas públicas e nas receitas públicas, importando as últimas delas para o propósito da presente dissertação, dentre as quais destacam-se as seguintes³¹⁴:

- a) *un nascondimento di ricchezza requisita, ossia di una certa quantità di stimoli penosi;*
- b) *un nascondimento degli effetti penosi mediati dell'imposta [...];*
- c) *un nascondimento degli effetti penosi immediati dell'imposta ed ottenibile mercé:*
 - 1) *un avvicinamento del tributo a certe pene del contribuente;*
 - 2) *un avvicinamento del tributo a certi eventi piacevoli pel contribuente;*
 - 3) *lo sminuzzamento dell'imposta in modo che questa si trasformi in una serie di stimoli non eccitanti sensazioni penose o eccitanti una serie di sensazioni penose decrescenti.*³¹⁵

Puviani menciona que a inclusão das taxas e dos impostos nos preços dos produtos assume “*la falsa apparenza d'impieghi per la soddisfazione dei bisogni privati*”³¹⁶, que se caracteriza com uma compreensão errônea acerca da destinação dos recursos gastos. “*Il contribuente conosce benissimo le diminuzioni che subisce il suo reddito o il suo patrimonio; ma egli le stacca erroneamente dalla massa delle contribuzioni del paese e le riattacca invece al costo delle sue soddisfazioni private.*”³¹⁷

³¹⁰ “*In quanto poi con ciò la nostra concezione degli enti politici e della vita sai spinta verso un sistema armonico e benefico, l'illusione potremo dire ottimistica. Quando poi false apparenze inducano masse di contribuenti a ritenere maggiori del vero i loro sacrifici contributivi e a stimare meno del giusto o del tutto nocivi i servizi pubblici ottenuti o attendibili, potrà parlarsi d'illusioni dolorose e pessimistiche.*” (PUVIANI, A. **Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976, p. 18-19). Em português: “Na medida em que nossa concepção das entidades políticas e da vida é assim estimulada para um sistema harmonioso e benéfico, podemos dizer que a ilusão é otimista. Quando as falsas aparências induzem massas de contribuintes a considerar seus sacrifícios de contribuição maiores que a verdade e a estimar como menos do que justos ou completamente prejudiciais os serviços públicos obtidos ou confiados, podemos falar de ilusões dolorosas e pessimistas.” [tradução nossa].

³¹¹ De acordo com Puviani, poderia ser resumida como um ver, um sentir, onde nada existe.

³¹² De acordo com Puviani, exprimir-se-ia como um não ver, um não sentir, seja quanto ao tributo pago, seja quanto à despesa suportada ou a suportar, seja um serviço público obtido ou obtível.

³¹³ “*Qui abbiamo l'illusione negativa, che si risolve in un occultamento più o meno esteso dell'imposta o della sua forza afflittiva, di certe spese o della utilità di certi servizi pubblici.*” (PUVIANI, Op. Cit., p. 18-19). Em português: “Aqui temos a ilusão negativa, que se resolve em uma ocultação mais ou menos extensa do imposto ou de sua força aflitiva, de certas despesas ou da utilidade de certos serviços públicos.” [tradução nossa].

³¹⁴ A propósito das ilusões fiscais sobre os ingressos públicos, vide, também, COSCIANI, C. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967, p. 80-82.

³¹⁵ “[...] a) ocultação da riqueza cobrada, isto é, de certa quantidade de estímulos dolorosos; b) a ocultação dos efeitos dolorosos mediados do imposto [...]; c) a ocultação dos efeitos penosos imediatos do imposto e obtíveis por meio: 1) da aproximação do imposto a determinados eventos penosos para o contribuinte; 2) da aproximação do imposto a determinados eventos agradáveis para o contribuinte; 3) do desmembramento do imposto para que se transforme em uma série de estímulos não excitantes; sensações dolorosas ou excitantes; uma série de sensações dolorosas decrescentes.” [tradução nossa]. (PUVIANI, A. **Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976, p. 53). Acerca da divisão do estímulo penoso em menores partes, Puviani vide ainda *Ibid.*, p. 51.

³¹⁶ “[...] a falsa aparência de que foram empregados para a satisfação de necessidades particulares [...]” [tradução nossa]. (*Ibid.*, p. 63).

³¹⁷ “O contribuinte conhece muito bem as diminuições que sofrem os seus rendimentos ou os seus bens; mas ele erroneamente os separa da massa de contribuições do país e os reúne, em vez disso, como custo de suas satisfações particulares.” [tradução nossa]. (*Ibid.*, 1976, p. 63).

Referida ocultação, de acordo com Puviani, pode ser total, quando não sabe em absoluto que existem tributos compreendidos no preço, e parcial, nas hipóteses em que, apesar de sabê-lo, é persuadido que seu valor é inferior àquele que sobre si repercute de forma efetiva.³¹⁸ A consequência, segundo o autor italiano, seria o aumento do preço do produto.³¹⁹ E arremata:

Chi sopporta veramente l'imposta non è conosciuto dal fisco, né il fisco conosce lui. L'imposta è percetta da lontano, in modo invisibile per rispetto a colui che la sopporta. Insomma si ha tutto ciò che può servire ad imprimere nello spirito una intima colleganza fra la imposta ed i produttori ed a lasciare persuasi che questi soggiacciono a quella; e vi è tutto ciò che può riuscire ad imprimere la convinzione nel consumatore di essere lontano da qualsiasi assalto del fisco.^{320, 321}

O autor deixa expresso que é condição necessária para essa forma de ilusão fiscal “*l'esistenza di sistemi tributari molto complessi e frazionati.*”^{322, 323} A teoria de Puviani, apesar de pouco reconhecida durante a vida do financista italiano, foi analisada por diversos outros

³¹⁸ Ibid. p. 63.

³¹⁹ Puviani refere que nem sempre a repercussão do tributo implica em aumento do preço. É possível que, mesmo com o aumento do tributo, a indústria, por exemplo, gere algum aprimoramento técnico no setor produtivo e consiga tornar a produção mais barata, o que poderia mitigar o efeito ou eliminá-lo. Outra alternativa é a redução da qualidade do produto. Ainda: a alteração de determinada matéria prima por outra mais barata. Essas situações tornam ainda mais difícil ao contribuinte de fato compreender o quanto suporta de tributo.

³²⁰ “Quem realmente paga o imposto não é conhecido do fisco, nem o fisco o conhece. O imposto é percebido de longe, de forma invisível por respeito a quem o suporta. Em suma, há tudo o que pode servir para imprimir no espírito uma ligação íntima entre o imposto e os produtores e deixar-nos convencidos de que a ele estão sujeitos; e há tudo o que pode conseguir impressionar o consumidor com a convicção de que está longe de qualquer investida do fisco.” [tradução nossa]. (PUVIANI, Op; Cit., p. 65).

³²¹ “L'illusione si fa maggiore, più completa, quanto più chi anticipa per la prima volta l'imposta è estraneo nei suoi rapporti e lontano nello spazio a chi la sopporterà definitivamente; quanto più si interpongono tempo, eventi e persone fra il contribuente di diritto e il contribuente di fatto. Il consumatore, che acquista un oggetto da chi ne paga direttamente il dazio d'introduzione, versa in tali circostanze, da dover avvertire assai probabilmente l'elevazione del prezzo prodotto dall'imposta. Uno degli argomenti, su cui probabilmente insisterà il venditore per ottenere il prezzo desiderato, sarà quello delle imposte da lui anticipate e delle molestie per ciò subite. Allorché la merce passa per molti rivenditori, riesce assai più malagevole all'ultimo acquirente rendersi chiaro conto dell'imposta, che ha già in tante transazioni aderito al prezzo del prodotto; la stratificazione tributaria si solidifica, diventa un tutto compatto col valor venale dello articolo.” (PUVIANI, A. **Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976., p. 65). ““A ilusão se torna maior, mais completa, quanto mais aqueles que antecipam o imposto pela primeira vez são estranhos em suas relações e distantes no espaço àqueles que o pagarão definitivamente; quanto mais tempo, acontecimentos e pessoas se interpõem entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. O consumidor, que compra um objeto de quem paga diretamente o imposto de introdução, paga em tais circunstâncias que provavelmente deve aperceber-se para o aumento do preço produzido pelo imposto. Um dos argumentos, em que o vendedor provavelmente insistirá para obter o preço desejado, será aquele de que os impostos por ele adiantados e o incômodo sofrido em sua decorrência. Quando a mercadoria passa por muitos revendedores, é muito mais difícil para o último comprador dar-se conta do imposto, que já aderiu ao preço do produto em tantas transações; a estratificação tributária se solidifica, torna-se um todo compacto com o valor venal do artigo” [tradução nossa].

³²² “[...] a existência de sistemas tributários muito complexos e fracionados [...]” [tradução nossa]. (Ibid. p. 67).

³²³ Aqui é importante referir Fritiz Neumark, que, remetendo a sugestões destinadas a aumentar a transparência tributária, refere a simplificação (NEUMARK, F. **Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, p. 373-374).

financistas, economistas e juristas que lhe sucederam. Cosciani, por exemplo, alerta que, para a boa interpretação da obra:

*No se debe incurrir en equivoccos, por el hecho de que la clase dirigente tienda a hacer maxima la ilusión financiera. En primer lugar, los propios gobernantes desconocen frecuentemente este proceso, que no es el resultado de una conducta lógica, sino la consecuencia no-logicca de un ambiente determinado. En segundo lugar, la teoria de las ilusiones financieras no tiene un alcance universal, válido en todo tiempo y lugar: como sistema se presenta únicamente en determinados casos limite. En tercer lugar, las ilusiones financieras no son creadas necesariamente por la clase dirigente para engañar a la colectividad, no son la consecuencia de una mala fe de los gobernantes, sino que se crean incluso en interés de la colectividad, intérs del que ésta se da poca cuenta, por lo que aparecen también en el orden de tutela, para conseguir más facilmente la adhesión a elecciones que a primera vista la colectividade no desaria.*³²⁴

Revisitando a obra de Amílcare Puviani, James M. Buchanan parte de outra perspectiva (individualista, democrática e liberal)³²⁵ para afirmar que o Estado não existiria como ente metafísico e apartado dos indivíduos que lhe apresentam. Assim, o que, de fato, existiria seriam indivíduos com o intuito de promover seus interesses egoísticos, tais como políticos e burocratas. Partindo de premissas regularmente aceitas de que os cidadãos gozam de informações imperfeitas para basear suas decisões sobre o governo e que o custo de as obter é tal que não se justifica racionalmente,^{326, 327} Buchanan as requinta para afirmar que os cidadãos geralmente subestimariam os custos dos serviços públicos e superestimariam seus benefícios, o que seria explorado pelos políticos por meio das ilusões fiscais. Assim, o gasto público e a

³²⁴ “Não se deve cometer erros pelo fato de que a classe dirigente tende a maximizar a ilusão financeira. Em primeiro lugar, os próprios governantes muitas vezes desconhecem esse processo, que não é o resultado de uma conduta lógica, mas a consequência não lógica de um determinado ambiente. Em segundo lugar, a teoria das ilusões financeiras não tem um alcance universal, válido em todos os tempos e lugares: como sistema, só aparece em certos casos-limite. Em terceiro lugar, as ilusões financeiras não são necessariamente criadas pela classe dirigente para enganar a coletividade, não são consequência da má-fé por parte dos governantes, mas são criadas até mesmo no interesse da coletividade, interesse do qual está se dá pouca conta e, por isso, também aparecem na ordem de tutela, para obter mais facilmente a adesão a decisões que, à primeira vista, a comunidade não desejaria.” [tradução nossa]. COSCIANI, C. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967, p. 79. No mesmo sentido, Mauro Fasiani referido por D’ARAÚJO (**Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 131-134).

³²⁵ BUCHANAN, J. M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Public Choice**. Kindleed. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, p. 129.

³²⁶ *Ibid.*, 182.

³²⁷ “Presumably if the cost of calculating the tax (which would include the cost of uncovering the information about the tax and the actual calculation of the tax owed) exceeds the cost of ignoring the tax (which is the tax itself minus the time not spent on calculation), the consumer will not take the tax into account. But of course cognitive biases may cause the consumer to calculate the tax incorrectly or even to be ignorant of the need to calculate the tax.” (SCHENK, D. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 18) Em português: “Presumivelmente, se o custo de calcular o imposto (que incluiria o custo de descobrir as informações sobre o imposto e o cálculo real do imposto devido) exceder o custo de ignorar o imposto (que é o próprio imposto menos o tempo não gasto em cálculo), o consumidor não levará em conta o imposto. Mas é claro que vieses cognitivos podem fazer com que o consumidor calcule o imposto incorretamente ou até mesmo ignore a necessidade de calcular o imposto.” [tradução nossa].

arrecadação correlata seriam maiores do que os cidadãos efetivamente desejariam caso tivessem acesso às informações.³²⁸ Vale dizer: da superação das ilusões fiscais derivariam eleitores mais bem informados e, por consequência, mais resistentes a políticos e a burocratas que intentam aumentar o tamanho da máquina pública e, por conseguinte, retirar recursos do patrimônio dos cidadãos.^{329, 330, 331}

Günter Schmolders, que também remete a Puviani, afirmava que, em termos de política fiscal, há uma vantagem especial para o Estado a instituição de tributos sobre o volume de negócios, como a maioria dos impostos sobre o consumo, em razão de sua relativa imperceptibilidade. Nesse sentido, encontrando clara relação com a afirmação de John Stuart Mill, Schmolders afirma que

[...] while the taxpayer knows or at least suspects in most cases that the price of an item which he wishes to buy includes a percentage for tax, because the price and the tax are paid in a single action and in a single total amount, he is only required to overcome any inherent resistance towards paying for the item once. This inherent resistance towards handing over money may be an innate part of his economic behaviour, but under this arrangement it is overcome when he is facing the vendor

³²⁸ SCHENK, D. Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 33.

³²⁹ A obra de Buchanan conta com passagens em que o autor afirma que os tributos indiretos seriam aqueles com menor perceptibilidade (**Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Public Choice**. Kindleed. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1987, p. 183-187) e, noutras, em que afirma que os tributos que teriam um grau de opacidade maior seriam aqueles que são retidos na fonte, aqueles que incidem de forma progressiva sobre a renda, os destinados à seguridade social, sobre a renda de pessoas jurídicas e sobre ganhos de capital, bem como que incidem sobre a média da renda da pessoa física (Ibid. p. 139-143).

³³⁰ Ao analisar referidos dados e estribado na premissa da equivocidade da repartição entre tributos diretos e indiretos, Mueller afirma que, segundo seu entender, algumas formas de arrecadação de tributos (ditos diretos) podem ser ainda mais obscuras do que tributos indiretos, tal como, de acordo com o autor, comparar-se a retenção na fonte do imposto de renda, de um lado, e a tributação incidente sobre os cigarros ou sobre a bebida alcóolica, de outro (MUELLER, D. C. **Public Choice III**. Nova York: Cambridge University Press, 2003, p. 527). No mesmo sentido, Neumark, que, analisando o contexto europeu, entende que os consumidores têm conhecimento acerca dos tributos que repercutem no preço, bem como que o imposto sobre a renda (notadamente aquele objeto de retenção) é menos perceptível que os tributos ditos indiretos (**Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economia y Hacienda, 1994, p. 70)

³³¹ A respeito do engano intencionalmente gerado pelos políticos, que dissociam as promessas de campanha às necessidades de arrecadação correspondentes, Tipke afirma que: “aos Parlamentos foi um dia incumbida a missão de proteger os cidadãos contra tributos elevados ou exagerados. Hoje não defendem mais – assim é frequentemente criticado ou lamentado – os Parlamentos o ideal do Estado austero; eles se tornaram, pelo contrário, o motor das crescentes prestações públicas – e com isto necessariamente comprometidos com altos tributos. Endividamentos não podem ser ilimitadamente somados. Em outras épocas exortava o Parlamento o Ministro da Fazenda à moderação, hoje é muito frequentemente o contrário. Sobretudo as promessas de prestações públicas feitas antes da eleição é que integram posteriormente crescentes necessidades de recursos tributário. ‘O ‘deputado’ – assim descreve P. Kirchhof – credencia-se junto ao eleitor... sobretudo como precursor do projeto para programa de gastos’. De fato, muitos políticos tentam no passado, sobretudo antes das eleições se tornara amados como Políticos do tax and spend. Eles alimentaram muitos cidadãos beneficiários ou gratuitamente tais (tax eater), que podem decidir uma eleição, à custa dos contribuintes (tax payer).” (**Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 45) Tipke afirma que, nos debates sobre temas tributários no Parlamento, prevalece a retórica e a força dos grupos de pressão. Diante desse contexto, o eleitorado fica perplexo e acaba sendo presa fácil. “Para não irritar os eleitores, precisam os políticos na campanha eleitoral também trapacear. Entre os partidos do governo e da oposição muito raramente ocorre uma discussão racional.” (Ibid., p. 73).

*rather than the tax man, and with the object of desire firmly in front of him. In other words, when making the purchase the buyer is generally not at all clearly aware of the fact of a tax being levied.*³³²

O psicólogo fiscal alemão afirma, portanto, que haveria diferentes sentidos de percepção entre os tributos que incidem sobre a renda, de um lado, e os tributos que incidem sobre o consumo, de outro,³³³ o que teria forte influência na moralidade fiscal dos contribuintes.³³⁴ No que se refere aos últimos, de regra, esse sentimento seria gerado apenas para os “*fellow sharers*” (contribuintes de direito), na medida em que a eles é atribuída uma tarefa de cobrança (*repercussão econômica*) que, dependendo da elasticidade em seus mercados, seria mais fácil ou mais difícil de cumprir. Afirma, ainda, que, quando instituído ou majorado um tributo sobre o consumo, existe uma grande agitação que, com o tempo, é neutralizada. Essa seria a razão para que se priorizasse a tributação nas primeiras etapas do ciclo produtivo, mais distantes do consumidor final.³³⁵ Sustenta que a migração de um sistema mais obsoleto, fundado prioritariamente por tributos sobre o consumo, para um sistema estribado, principalmente, em tributos sobre a renda e patrimônio pode gerar forte resistência por parte dos cidadãos diante do fato de que estes últimos são mais perceptíveis, o que recomendaria uma fase de migração de um sistema para o outro.³³⁶

Assim, Schmolders afirma que, quanto maior o número de impostos ocultos aos quais a população já se acostumou e inseridos no sistema tributário de um país, menos sua política tributária, conseqüentemente, precisa levar em consideração o senso de justiça por parte dos eleitores e contribuintes. Deveras,

[...] the ‘imperceptibility’ of a long-established tax with unchanged rates where the mechanics for collection have become well-embedded is familiar to public finance theorists as the ‘Canard Rule’, dating from 1801. ‘Old’ taxes are therefore generally better than ‘new’ taxes, from the taxman’s viewpoint of wanting to avoid tax resistance, even if in the judgement of those who are better informed they are less ‘fair’. Here, in a nutshell, is the dual face of tax justice; the aspiration to achieve better, i.e. more just, taxation in the interests of the notions of justice held by informed

³³² “[...] enquanto o contribuinte sabe ou pelo menos suspeita na maioria dos casos que o preço de um bem que ele pretende comprar inclui uma percentagem de imposto, porque o preço e o imposto são pagos numa só ação e num só valor total, ele somente é obrigado a superar qualquer resistência inerente ao pagamento do item uma vez. Essa resistência inerente à entrega de dinheiro pode ser uma parte inata de seu comportamento econômico, mas sob esse arranjo ela é superada quando ele está de frente para o vendedor e não para o fiscal, e com o objeto de desejo firmemente à sua frente. Em outras palavras, ao fazer a compra, o comprador geralmente não está claramente ciente do fato de que um imposto está sendo cobrado.” [tradução nossa] (SCHMÖLDERS, G. **The Psychology of Money and Public Finance**. Nova York: Palgrave Macmillan, 2006, p. 166-167).

³³³ Ibid, p. 168.

³³⁴ Ibid, p. 168.

³³⁵ SCHMÖLDERS, G. **The Psychology of Money and Public Finance**. Nova York: Palgrave Macmillan, 2006, p. 168.

³³⁶ Ibid., p. 171.

*public opinion may strengthen the sense of imposition experienced by the broad mass of taxpayers, instead of lifting it. Conversely, even where a tax is devised with little or no justice in it, it barely provokes tax resistance if it has been in place for a long time and is firmly anchored in the various institutions; the temptation to leave the conventions of justice developed at the higher level well alone, so long as no active political pressure is pressing for them to be taken into consideration, is an overwhelming one for politicians..*³³⁷

Deborah H. Schenk afirma que os estudos sobre a ostensividade tributária ganham mais relevo a partir da perspectiva comportamentalista da economia (*behavioral economics*), em que se passa a questionar a racionalidade dos agentes no momento da tomada de decisão. Isso porque, apesar de ser lugar comum o reconhecimento de que a carga tributária motiva mudanças comportamentais, isso ocorreria com menor intensidade (ou, inclusive, não ocorreria) se as informações não forem postas em destaque para os indivíduos. *“If taxpayers are unaware of the tax or provision, then they cannot respond to it; if the tax or provision is not prominent, they will under-react. Thus, salience is relevant even where the tax or provision is known.”*³³⁸

Na sequência, a professora emérita da Faculdade Direito da Universidade de Nova York, assevera que é possível catalogar a aplicação do conceito de ostensividade para fins tributários da seguinte maneira:

Individuals may be completely unaware of the tax. Many people who pay a tax or who bear the burden of the tax may be uninformed of its existence. Excise taxes on various commodities are largely unknown. [...]

Individuals may be aware of the tax but be unsure of its base. For example, taxpayers may be cognizant of gasoline taxes but unaware which fuels are subject to them. Or they be familiar with Social Security taxes but do not know if they apply to fringe benefits as well as wages.

Individuals may be aware of the tax but not its incidence. The structure of the tax affects its salience. [...]

Individuals may be aware of the tax but do not know how much tax they pay. The way in which the tax is levied affects salience – a tax-inclusive price may be much less

³³⁷ “[...] a ‘imperceptibilidade’ de um imposto há muito estabelecido com alíquotas inalteradas onde a mecânica de cobrança se tornou bem embutida é familiar aos teóricos das finanças públicas como a ‘Regra Canard’, datada de 1801. Impostos ‘antigos’ são, portanto, geralmente melhores do que impostos ‘novos’, do ponto de vista do fisco de querer evitar a resistência fiscal, mesmo que no julgamento dos mais bem informados eles sejam os menos ‘justos’. Aqui, em poucas palavras, está a dupla face da justiça tributária; a aspiração de uma tributação melhor, ou seja, mais justa, no interesse das noções de justiça sustentadas pela opinião pública informada pode fortalecer o sentimento de imposição experimentado pela ampla massa de contribuintes, em vez de eliminá-lo. Por outro lado, mesmo quando um imposto é concebido com pouca ou nenhuma justiça, ele dificilmente provoca resistência fiscal se estiver em vigor há muito tempo e estiver firmemente ancorado nas várias instituições; a tentação de deixar as convenções de justiça desenvolvidas no nível superior de lado, desde que nenhuma pressão política ativa esteja pressionando para que sejam levadas em consideração, é muito grande para os políticos.” [tradução nossa] (ibid, p. 185).

³³⁸ “Se os contribuintes desconhecem o imposto ou a provisão, não podem responder a ele; se o imposto ou a provisão não for ostensivo, eles reagirão de forma insuficiente. Assim, a ostensividade é relevante mesmo quando o imposto ou provisão é conhecido.” [tradução nossa] (SCHENK, D. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. *NYU Law & economics research paper series* Nova York, v. 10–37, 2010, p. 09).

prominent than a tax-exclusive tax. An excise tax bundled into the advertised price may be difficult to ferret out.

Individuals may be given complete information about the tax but choose to ignore it in making decisions. A sales tax that is added at the cash register or a VAT noted on a receipt may not be noticed.

Individuals may very aware of the tax and have lots of information about the tax but be unable to calculate their own tax burden either because they do not understand the rate or the base. [...]

Individuals may not understand the economic effect of a “tax” because it is implicit rather than explicit[...]

The method of payment of a tax also affects its salience. Paying the tax in small, incremental amounts may make the details of the tax far less visible than making a large lump sum payment. [..].³³⁹

Menciona, ainda, que a ausência de ostensividade pode ser utilizada pelos legisladores de diversos modos, dentre as quais o uso de técnicas complexas para aumentar a arrecadação – como, por exemplo, a revogação de hipóteses de dedução ou da exclusão de valores da base de cálculo de determinado tributo (ou a diminuição percentual do valor delas) ou o ajuste para baixo da faixa de receita sujeita a uma alíquota maior do tributo.³⁴⁰ Por outro lado, os legisladores podem buscar o aumento da ostensividade para atrair os consumidores ou os cidadãos em geral, notadamente no uso da tributação para fins extrafiscais (seja com o intuito de incentivo, seja de desincentivo).³⁴¹

Schenk relaciona, ainda, estudos empíricos de alta relevância, como, por exemplo, o realizado por Mitral e Hoxby, em que constataram que, nas áreas em que os tributos sobre a propriedade eram mais elevados, eles eram menos ostensivos, porquanto pagos na mesma fatura em que feitos os pagamentos para quitação da hipoteca bancária. Nas localidades em que os tributos eram mais ostensivos, estes eram, também, menos elevados, o que denota que

³³⁹ “Os indivíduos podem estar completamente inconscientes do imposto. Muitas pessoas que pagam um imposto ou que arcam com seu ônus podem não estar informadas de sua existência. Os impostos especiais de consumo sobre várias commodities são amplamente desconhecidos. [...] Os indivíduos podem estar cientes do imposto, mas não têm certeza de sua base. Por exemplo, os contribuintes podem estar cientes dos impostos sobre a gasolina, mas não saber quais combustíveis estão sujeitos a eles. Ou eles estão familiarizados com os impostos da Previdência Social, mas não sabem se eles se aplicam aos benefícios adicionais, bem como aos salários.[...] Os indivíduos podem estar cientes do imposto, mas não de sua incidência. A estrutura do imposto afeta sua ostensividade. [...] Os indivíduos podem estar cientes do imposto, mas não sabem quanto de imposto pagam. A forma como o imposto é cobrado afeta a ostensividade – um imposto compreendido no preço pode ser muito menos ostensivo do que um imposto pago de forma exclusiva. Um imposto especial de consumo incluído no preço anunciado pode ser difícil de descobrir. [...] Os indivíduos podem receber informações completas sobre o imposto, mas optam por ignorá-lo na tomada de decisões. Um imposto sobre vendas que é adicionado na caixa registradora ou um IVA anotado em um recibo pode não ser percebido. [...] Os indivíduos podem estar muito cientes do imposto e ter muitas informações sobre o imposto, mas ser incapazes de calcular sua própria carga tributária porque não entendem a alíquota ou a base. [...] Os indivíduos podem não entender o efeito econômico de um “imposto” porque é implícito em vez de explícito [...] O método de pagamento de um imposto também afeta sua ostensividade. Pagar o imposto em quantias pequenas e incrementais pode tornar os detalhes do imposto muito menos visíveis do que fazer um grande pagamento único. [...]” [tradução nossa] (SCHENK, D. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 09-10).

³⁴⁰ Ibid., p. 24-27.

³⁴¹ Ibid., p. 29.

encontravam maior resistência da população local.³⁴² Em experimento de laboratório, Sausgruber e Tyran concluíram que políticas de redistribuição gozam de maior apoio quando a carga tributária repercute no preço – tributos ditos indiretos –, o que indicaria que os indivíduos não apoiariam políticas que ensejam gasto público quando percebem que estão suportando seus custos.³⁴³ Em estudo empírico conduzido por Gallagher e Muehlegger, constatou-se que, em localidade em que havia incentivos destinados à compra de carros híbridos, estes geravam uma mudança maior no comportamento dos contribuintes nas hipóteses em que, diretamente, diminuía o preço da operação do que nos casos em que havia previsão de redução equivalente apenas no momento da apuração do imposto de renda.³⁴⁴

As diferentes formas que o Estado labora em relação à transparência das receitas públicas – que, doravante, serão denominadas de *simplicidade, integridade, ostensividade e franqueza* – foram sintetizadas por Vito Tanzi. O autor italiano confronta, de um lado, os diferentes graus em que é legitimada a ilusão fiscal e, de outro, as formas primárias de Estado, que discrimina em Estado Monopolístico, Estado Individualista e Estado Paternalista. O primeiro deles seria aquele concebido por Puviani, segundo o qual uma classe dominante vale-se do aparato estatal com objetivos egoísticos, controlando a população mediante a coerção e as ilusões. De acordo com esse tipo básico de Estado, a ilusão fiscal seria um instrumento permitido e até recomendado.³⁴⁵ Na segunda forma de Estado, os agentes políticos deveriam atender exclusivamente os desígnios dos eleitores situados em determinadas coordenadas de tempo-espço. Considerado o fato de que, nessa concepção de Estado, não existe uma vontade coletiva propriamente dita, mas, sim, um somatório de vontades individuais, à imagem da teoria de Buchanan, somente existe espaço para políticos cujos interesses convirjam àqueles manifestados pela maioria ocasional, não existindo a possibilidade para a defesa de interesses intergeracionais ou transfronteiriços (como a previdência e a proteção do meio ambiente), razão pela qual a transparência deve ser absoluta a fim de que o eleitor possa ponderar o gasto que possui para o custeio do Estado frente aos benefícios que este lhe outorga.³⁴⁶ Na terceira forma de Estado, mostra-se possível cogitar a defesa de interesses públicos que destoam daqueles da maioria ocasional, havendo oportunidade para ilusões fiscais destinadas, exclusivamente, a implementação desses fins, uma vez que os indivíduos não teriam condições de compreender

³⁴² SCHENK, D. Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 13-14.

³⁴³ Ibid., p. 14.

³⁴⁴ Ibid., p. 14.

³⁴⁵ TANZI, V. **Government versus Market: The changing economic role of the State**. Nova York: Cambridge University Press, 2011, p. 158-159.

³⁴⁶ Ibid., p. 159-160

as finalidades para as quais destinados os gastos públicos e, por conseguinte, não legitimariam a arrecadação fiscal caso esta fosse inteiramente transparente. Nessa terceira forma de Estado, poderia ser legitimada a mitigação da ostensividade dos tributos defendida por Deborah Schenk.³⁴⁷

A despeito de Tanzi delimitar os tipos ideais de Estado, reconhece que estes não existem em sua forma pura na realidade, havendo, na prática, Estados híbridos em que prepondera uma combinação em diferentes graus dos referidos modelos fictos.³⁴⁸ Sem embargo ao raciocínio analítico desenvolvido pelo economista italiano, com o qual esta dissertação converge em grande medida, parece que a defesa de direitos ou interesses intergeracionais e transfronteiriços podem ser legitimadas perante os indivíduos contanto que haja instrumentos que permitam sua adequada compreensão sobre os fins almejados. Ademais, as Constituições contemporâneas positivam direitos inclusive de terceira geração ou dimensão, juridicizando e impondo prestações positivas ao Estado mesmo que seus objetivos sejam contramajoritários, servindo de instrumento legitimador do gasto e, via de consequência, tornando desnecessário o uso de técnicas destinadas a gerar ilusão fiscal nos indivíduos para resguardar o apoio à arrecadação.

Vislumbra-se, portanto, que os estudos (teóricos e empíricos) identificados acima denotam que parte relevante dos consumidores não possui conhecimento acerca dos tributos que suporta e do ônus daqueles que lhe são tendencialmente repercutidos³⁴⁹ ou, ainda, possui conhecimento apenas parcial sobre isso, o que indica falta de transparência³⁵⁰. Por outro lado, conclui-se que a ostensividade é instrumento relevante para superar determinados vieses

³⁴⁷ TANZI, V. **Government versus Market: The changing economic role of the State**. Nova York: Cambridge University Press, 2011, p. 160-161

³⁴⁸ *Ibid.*, p. 162

³⁴⁹ Nesse sentido, ainda, Carvalho afirma que os indivíduos somente percebem os tributos que incidem diretamente sobre si, e não sobre a carga tributária que sobre si repercute (Heurísticas e Vieses nas Finanças Públicas e no Direito Tributário: Delineamentos de uma abordagem behaviorista no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 99/2011, Jul.-Ago. 2011a. [s.p.]).

³⁵⁰ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado: “A preferência dos governantes – que parece ser mundial – pelos tributos indiretos é motivada pela quase total ausência de resistência a esses tributos. Não há resistência por parte dos contribuintes de direito porque o ônus sobre os preços é generalizado, atinge a todos por igual, de sorte que fica facilitada a transferência desse ônus para os consumidores e usuários de bens e serviços. E não há resistência por parte destes porque desconhecem, não sabem, que estão pagando tributo embutido nos preços.” (Tributação Indireta no Direito brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 201) Além disso, Paulo Caliendo, que afirma que o próprio surgimento da tributação sobre o consumo estaria atrelada a menor resistência dos indivíduos: “Outra razão tem sido apontada para o surgimento da tributação sobre o consumo: a legitimidade. A tributação indireta conseguia realizar o desejo de todo o governante, qual seja, aumentar a arrecadação sem impor grandes questionamentos ou oposições, dado que o tributo embutido no preço das mercadorias passava despercebido pelo contribuinte-consumidor, incapaz de diferenciar o que era pagamento de preço e o que era contribuição por meio de impostos.” (CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 562).

comportamentais dos consumidores que (em relação à carga tributária que repercute no preço dos produtos e serviços), ainda que dotados de conhecimento sobre os tributos e sobre a carga tributária suportada, não têm a capacidade de modificar seu comportamento a partir dessa informação. Os instrumentos destinados a encobrir a arrecadação tributária (sintetizados na expressão “ilusão fiscal”) não podem mais ser tolerados sob a égide da Constituição de 1988, independentemente de edificações teóricas idealizadas.

2.2.3 Comportamento do consumidor acerca da carga tributária repercutida

Conforme visto nos capítulos anteriores, não é toda a carga tributária que repercute (economicamente) sobre o consumidor final, tampouco o consumidor final afetado pelo ônus é aquele que adquire determinado produto ou serviço cuja operação é tributada (repercussão para frente), na medida em que a repercussão (econômica) pode voltar-se para diversas direções vetoriais e é submissa a uma grande gama de condicionantes. Existe, apenas, uma tendência maior de repercussão em relação a carga tributária de determinados tributos, que, conforme definido na seção 2.2.1 da presente dissertação, seriam aqueles incidentes sobre o consumo de bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, IOF, CIDE-Combustível) e, diretamente, sobre a receita bruta ou sobre o faturamento (PIS, COFINS, CPRB, IRPJ pelo regime do lucro presumido e tributos compreendidos no Simples Nacional).

A propósito da carga tributária repercutida, estudos empíricos denotam que parte dos consumidores (que tendencialmente a suporta) não tem conhecimento de que paga o ônus tributário no momento da compra de produtos e contratação de serviços, ao passo que outra parcela tem ciência acerca desse fato, mas não consegue dimensioná-lo de forma precisa, o que indica falta de transparência – que denota a ausência de informações simples, aptas à compreensão do consumidor médio. Em perspectiva, outra gama de consumidores, ainda que saiba que a carga tributária tendencialmente repercute sobre produtos e serviços e consiga dimensioná-la de forma aproximada, não altera seu comportamento (econômico ou político) pela falta de ostensividade (proeminência) ou integração da informação.

Com fundamento nessas conclusões parciais, passa-se a responder a última indagação levantada na seção 2.2.1, qual seja: o destaque dos valores aproximados nos documentos fiscais ou equivalentes e a afixação de painéis (ou outros meios físicos ou magnéticos) são ferramentas aptas a esclarecê-lo?

A premissa tradicional da Filosofia Ética, da Economia (clássica e neoclássica) e do Direito é de que o indivíduo seria inteiramente racional, razão pela qual, dotado de *liberdade* – que, para os fins da presente dissertação, pode ser relacionada com os conceitos de *racionalidade instrumental* e de *autonomia da vontade* – teria condições de catalogar todos os comportamentos possíveis a partir de um conjunto de informações completo, com base no qual agiria de forma plenamente deliberada e racional.^{351, 352} O pressuposto da liberdade passou a ser questionado na Economia neoclássica a partir dos estudos de Herbert Simon, segundo o qual “os seres humanos que decidem raramente dispõem, para problemas de média complexidade, da informação necessária para inventariar e valorizar corretamente todas as opções existentes” e, ainda que esta estivesse inteiramente disponível, “o tomador da decisão não teria como saber disso para chegar à decisão”. Ademais, de acordo com Simon, “o espírito humano não pode[ria] fazer mais do que determinado número de coisas ao mesmo tempo, ou por vez”, o que justificaria que se valesse de “esquemas simplificadores para delimitar as informações a serem consideradas na decisão”.^{353, 354} Por meio da interlocução entre economia e psicologia comportamental – relação essa expandida, também, com o Direito, por meio da escola da *Behavioral Law and Economics* –, todavia, que se tornam mais evidentes as fissuras na premissa teórica tradicional, notadamente a contar dos estudos de Tversky e Kahneman, que passam a sustentar que os indivíduos são sujeitos a heurísticas e vieses comportamentais que o desvirtuam a racionalidade na tomada de decisões.³⁵⁵

³⁵¹ Nesse sentido, Platão, Aristóteles, Thomas Hobbes, John Stuart Mill, Immanuel Kant, dentre tantos outros fundaram capítulos importantes de sua filosofia sobre os conceitos de liberdade, autonomia da vontade e da racionalidade. PLATÃO, **PHAEDRUS**. Great Britain: Oxford University Press, 2002, p. 28-42 (“parábola da biga”). ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 60-61; HOBBS, T. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de uma República Eclesiástica e Civil**. 1. ed. São Paulo: Marthins Fontes, 2003, p. 179, 180 e 183; MILL, J. S. **Sobre a Liberdade**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011, p. 60 e 66; KANT, I. **Crítica da Razão Prática**. Lisboa: Edições 70, p. 29 e 30; KANT, I. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes**. São Paulo: Discurso Editorial e Barcarolla, 2009, p. 238-239 e 285. No Direito, Hans Kelsen: “somente porque o homem é livre é que o podemos fazer responsável pela sua conduta, é que ele pode ser recompensado pelo seu mérito, é que se pode esperar dele que faça penitência pelos seus pecados, é que o podemos punir pelo seu crime.” Apesar disso, Kelsen afirma que a liberdade não estaria em oposição à causalidade, na medida em que, para ele, o Direito seria causa para a ação humana, razão pela qual somente seria possível cogitar-se de imputação se fosse aceita a causalidade da ação humana (**Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins, 2009, p. 105). Na microeconomia, estribada nas premissas do utilitarismo, concebeu-se um sujeito ideal (*homo economicus*), inteiramente racional e obcecado em alcançar interesses egoístico que incrementassem sua utilidade. No sentido de que o *homo economicus* seria apenas um dos perfis dos indivíduos que suportam a carga tributária (TIPKE, K. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011).

³⁵² Nesse sentido, é interessante a abordagem de Fritz Neumark, que trata sobre a preferência de alguns autores (cientistas políticos, economistas e juristas) pelos tributos imperceptíveis, na medida em que este afetaria em menor intensidade a tomada de decisão pelo indivíduo. Dentre eles, Neumark menciona Montesquieu (**Princípios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, p. 250-275).

³⁵³ MACKAAY, E.; ROSSEAU, S. **Análise Econômica do Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 33.

³⁵⁴ No mesmo sentido, MCCAFFERY, E. J.; BARON, J. Thinking about tax. **Psychology, Public Policy, and Law**, [s. l.], v. 12, n. 1, p. 106–135, 2006, p. 108.

³⁵⁵ MACKAAY, E.; ROSSEAU, S. Op. Cit., p. 34; MCCAFFERY; BARON, Op. Cit., p. 108; TVERSKY, A.;

Referido entendimento, aliás, dialoga com Sainz de Bujanda, que asseverava que os estudos econômicos sobre a tomada de decisão do indivíduo que suporta o ônus dos tributos encontrariam seus pressupostos na Psicologia; porém, a análise econômica – notadamente a microeconomia clássica e neoclássica³⁵⁶ – partia da mutilação da psique individual, o que deveria ser superado para levar em conta a mentalidade real do contribuinte³⁵⁷, o que aparenta convergir com as descobertas mais recentes da *Behavioral Law and Economics*.

Diante desse panorama, a economia, que originalmente pressupunha que o consumidor, amparado ou não na informação sobre a carga tributária tendencialmente repercutida, atuaria de forma racional – ainda que despojado de dados suficientes, o custo para sua obtenção racionalmente não se justificaria³⁵⁸ – encontra resistências internas de determinadas correntes de pensamento que defendem que o comportamento desse mesmo consumidor não goza de grau absoluto de racionalidade, mas, ao contrário, encontra-se submetido a preconceitos, vieses e heurísticas³⁵⁹, as quais, inclusive, podem ser manipuladas por agentes políticos maliciosos ou auto interessados.

KAHNEMAN, D. Judgment under Uncertainty: Heuristic and Biases. In: KAHNEMAN, D.; SLOVIC, P.; TVRSKY, A. D. **Judgment under Uncertainty: Heuristic and Biases**. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, P. 49-53.

³⁵⁶ Sainz de Bujanda: “el planteamiento económico es insatisfactorio o, para ser más exactos, es insuficiente para explicar la conducta del contribuyente. El móvil utilitario o podrá, efectivamente, operar en ella, podrá ser uno de sus elementos impulsores, pero, desde luego, no es nunca el único, ni siempre el más importante. Por otra parte, con ese planteamiento nada podemos llegar a saber cómo el cotribuyentes deve actuar, porque a lo más que con él se aspira es a saber cómo el contribuyente actuaría si, por hipótesis, ajustara su actuación a los dicatados de un puro cálculo económico.” (**Hacienda y Derecho. Vol. 5**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 93).

³⁵⁷ *Ibid.*, p. 90-93.

³⁵⁸ BUCHANAN, todavia, não desconhecia o fato de que a racionalidade humana era limitada: “*First of all, given the fact that securing information is costly, the optimal degree of investment in search may produce results that fall far short of genuine omniscience. Secondly, choices may be such that uncertainty cannot be eliminated even under maximum investment in information gathering. Thirdly, the individual may operate under an illusion that he is more informed than he actually is; he may be ignorant but not aware that he is. It becomes difficult, if not wholly impossible, for the external observer of individual choice behavior to make distinctions between these several situations. In any one of them, the rationally motivated behavior of the individual may produce results that are not desired or intended.*” (**Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Public Choice**. Kindleed. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1987, p. 182). Em português: “Em primeiro lugar, dado o fato de que proteger informações é caro, o grau ideal de investimento em pesquisa pode produzir resultados que ficam muito aquém da onisciência genuína. Em segundo lugar, as escolhas podem ser tais que a incerteza não pode ser eliminada mesmo sob investimento máximo na coleta de informações. Em terceiro lugar, o indivíduo pode operar sob a ilusão de que está mais informado do que realmente está; ele pode ser ignorante, mas não está ciente de que é. Torna-se difícil, se não totalmente impossível, para o observador externo do comportamento de escolha individual fazer distinções entre essas várias situações. Em qualquer um deles, o comportamento racionalmente motivado do indivíduo pode produzir resultados que não são desejados ou pretendidos.” [tradução nossa].

³⁵⁹ SCHENK, D. Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10-37, 2010, p. 12-13.

Nesse contexto, diz-se que o consumidor está submetido aos vieses do *framing effect*³⁶⁰, *isolation effect*³⁶¹ e do *endowment effect*, segundo os quais, respectivamente, a forma que a informação é prestada influencia o comportamento daquele que a recebe; o consumidor somente consegue focalizar em informações proeminentes; e o consumidor supervaloriza as perdas quando comparadas com os ganhos.³⁶² Os precusores estudos de Chetty, Looney e Kroft, aliás, demonstraram que o consumidor somente altera seu comportamento se a informação acerca da carga dos tributos trasladada for ostensiva e contemporânea ao ato da compra – como na gôndola da loja ou do supermercado –, e não apenas outorgada no caixa após a realização do ato,³⁶³ o que é confirmado por outros estudos empíricos referidos no capítulo anterior. Nessa toada, Sainz de Bujanda,³⁶⁴ Edward J. McCaffery e Jonathan Baron³⁶⁵ e Rejane Terezinha Scholz³⁶⁶, afirmam que, para que o indivíduo compreenda a carga tributária que suporta e, por conseguinte, altere seu comportamento em relação ao Estado, seria necessária a implementação de medidas complementares voltadas à sua educação fiscal.

Vislumbra-se, portanto, que o dever de esclarecimento ao consumidor final acerca da carga tributária tendencialmente repercutida sobre produtos e serviços não se esgota pela mera indicação aproximada de seus valores no documento fiscal ou na afixação de painéis, sendo necessária sua integração com outras ferramentas a fim de efetivar as finalidades almejadas pelo artigo 150, § 5º, da Constituição Federal. É nesse sentido de Sainz de Bujanda assevera que:

Despertar y avivar la conciencia, en vez de adormecerla, es el gran método educativo. Tener conciencia tributaria supone, efetivamente, que las prestaciones tributarias no se producen con ayuda de engaños y de anestésicos, dirigidos a hacerlas imperceptibles o poco dolorosas, sino, antes al contrario, como pagos que sean, en su oportunidad y en su sentido, plenamente inteligibles y libremente aceptados, y que geren, por tanto, sacrificios mensurables que el contribuyente realice con el apoyo moral de un sentimiento de solidaridad.

Todo esto nos aleja de una concepción puramente técnica y mecanicista de la vida tributaria para restituir a ésta la plenitud de su sentido etico y humano. [...] ³⁶⁷

³⁶⁰ OLIVOLA, C. Y.; SUSSMAN, A. B. Taxes and Consumer Behavior. *In: The cambridge handbook of consumer psychology*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015. p. 572.

³⁶¹ MCCAFFERY, E. J.; BARON, J. Thinking about tax. *Psychology, Public Policy, and Law*, [s. l.], v. 12, n. 1, 2006, p. 106.

³⁶² Ibid.; OLIVOLA; SUSSMAN, Op. Cit.

³⁶³ CHETTY, R.; LOONEY, A.; KROFT, K. Salience and Taxation: Theory and Evidence. *American Economic Review*, Pittsburgh., v. 99, n. 04, 2009, p. 1175.

³⁶⁴ BUJANDA, F. S. de. *Hacienda y Derecho*. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos., p. 120.

³⁶⁵ MCCAFFERY, E. J.; BARON, J. Op. Cit.. p. 129-130.

³⁶⁶ SCHOLZ, Op Cit., p. 87.

³⁶⁷ “Despertar e vivificar a consciência, em vez de adormecê-la, é o grande método educacional. Ter consciência tributária supõe, de fato, que os benefícios fiscais não são produzidos com a ajuda de enganoso e de anestésicos, visando torná-los imperceptíveis ou pouco dolorosos, mas, ao contrário, como pagamentos que são, no momento oportuno e em seu sentido, plenamente inteligíveis e livremente aceitos, e que geram, portanto, sacrifícios

É a mesma linha de Ricardo Lobo Torres, para quem o esclarecimento do consumidor acerca da carga tributária suportada seria muito relevante “para coarctar abusos do legislador, que muita vez prefere aumentar os impostos indiretos, que são invisíveis e causam pequena reação popular, do que majorar os tributos diretos e progressivos, que incidem sobre pessoas da maior capacidade contributiva”.³⁶⁸

O entendimento de que a informação acerca da carga tributária repercutida gerará alteração no comportamento dos indivíduos, entretanto, não é pacífico na doutrina jurídica. Deborah Schenk – cujo entendimento acerca do Estado poderia muito bem se alinhar com o modelo ideal de “Estado paternalista” de Vito Tanzi, conforme visto no capítulo anterior – afirma que seria equivocado sustentar que a baixa ostensividade geraria impactos na formação da consciência política dos indivíduos e, por conseguinte, distorceria sua relação com o Estado pois *i.* se assim fosse, estaria se interditando ao Estado o uso de todos os meios que se encontram ao seu dispor – notadamente os mais palatáveis aos cidadãos – para cumprir seus objetivos legítimos (como a efetivação de direitos mediante políticas públicas), *ii.* não se mostraria possível cotejar se o interesse do indivíduo é maior na efetivação da política pública ou na redução dos tributos; *iii.* o indivíduo não votaria em candidatos a cargos políticos que se comprometem, exclusivamente, com a redução ou o aumento de tributos, na medida em que os projetos de um candidato não se resumem a isso (em exemplo mencionado pela jurista norte-americana, se um político se elege com um programa que defende redução de tributos, liberação de armas e descriminação do aborto, não há como se mensurar qual deles foi aquele que definiu o voto do eleitor).³⁶⁹ Referida autora, outrossim, sustenta que programas públicos que se destinem a dar ostensividade à informação sobre a carga tributária não se justificariam, devendo, apenas, haver transparência, que, no entender dela, resumir-se-ia a disponibilizar informações aos indivíduos. Isso porque artifícios que impeçam a percepção pelos indivíduos acerca dos tributos são a única alternativa viável – ou a “segunda melhor opção”, nos dizeres da autora – no cenário atual, em que o Estado possui papel de protagonismo na efetivação de direitos, de um lado, e, por outro, a política é praticada por agentes auto interessados e coagida por grupos de pressão, imersa na retórica da “redução de tributos” razão pela qual, se interditado

mensuráveis que o contribuinte faz com o respaldo moral de um sentimento de solidariedade. [...] Tudo isso nos afasta de uma concepção puramente técnica e mecanicista da vida tributária para lhe restituir a plenitude de seu sentido ético e humano. [...]” [tradução nossa]. (BUJANDA, Op. Cit., p. 120).

³⁶⁸ TORRES, R. L. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 17. ed. São Paulo: Renovar, 2010. p. 125.

³⁶⁹ SCHENK, D. Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 30-33.

o uso de meios indiretos para a arrecadação fiscal, suceder-se-iam desequilíbrios orçamentários.³⁷⁰

Não se desconhecem as críticas muito bem formuladas por Deborah Schenk e as claras dificuldades que a efetivação do comando contido no artigo 150, § 5º, da Constituição experimentam na prática. Também não se desconsidera a celeuma histórica entre os postulados da comodidade da tributação, da imperceptibilidade dos tributos e da transparência fiscal. No entanto, conforme será explorado no próximo capítulo com maior vagar, o Constituinte e o Legislador, objetivaram determinados valores mediante positividade no ordenamento jurídico, cuja implementação depende da concreta efetivação do dever de esclarecimento imposto ao Estado brasileiro acerca da carga tributária tendencialmente repercutida no preço de mercadorias e serviço. Como afirma Miguel Reale, “toda norma jurídica assinala uma tomada de posição perante os fatos em função de uma tensão de valores”,³⁷¹ o que significa que, ainda que razoáveis as objeções opostas ao dever de esclarecimento da carga tributária repercutida sobre o consumidor final, o constituinte optou pela positividade de determinados valores no ordenamento jurídico, os quais, a partir desse momento, devem ser implementados na sua máxima medida. Deveras,

A elaboração de uma determinada e particular norma de direito não é mera expressão do arbítrio do poder, nem resulta objetiva e automaticamente da tensão fático-axiológica operante em dada conjuntura histórico-social: é antes um dos momentos culminantes da experiência jurídica em cujo processo se insere positivamente o poder [...] mas sempre um poder condicionado por um complexo de fatos e valores, em função dos quais é feita a opção por uma das soluções regulativas possíveis, armando-se e garantia específica (institucionalização ou jursificação do poder na nomegênese jurídica).³⁷²

Conclui-se, portanto, que o esclarecimento, ou não, do consumidor sobre a carga tributária tendencialmente repercutida não está em jogo, mas, sim, as formas de sua efetivação, as quais não devem se resumir à outorga de informações aproximadas nos documentos fiscais de compra de mercadorias e serviços ou à afixação de painéis, o que será aprofundado nos próximos capítulos. Deveras, para que o indivíduo que, ao final do dia, suporta a carga tributária e custeia o Estado, é necessária a outorga de informações simples, integradas, ostensivas e francas, permitindo, assim, que participe da vida pública de forma consciente, o que se justifica

³⁷⁰ SCHENK, D. Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 50.

³⁷¹ REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 97.

³⁷² REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 61.

sobremaneira em nosso País no qual prepondera a arrecadação por meio de tributos sobre bens e sobre serviços (gerando distorções na distribuição desse ônus).

2.2.4 Conclusões parciais

A hiperespecialização das ciências, dentre as quais a ciência do Direito, granjeou seu prestígio diante das respostas que permitiu frente a aporias até então insolúveis. A mutilação da realidade em partes estanques tornou compreensível as partes do todo, relegando, todavia, outras tantas perguntas ao domínio do insolúvel e, portanto, rotulado de vulgar. A influência desse paradigma (ou núcleo duro) da ciência afetou as ditas ciências humanas, dentre as quais a ciência do Direito, sendo o mais proeminente desses enlaces o positivismo normativista, cuja influência no ramo justributário brasileiro é irretorquível, expulsando da análise do cientista do direito quaisquer problemas fundamentais (como os axiológicos) ou práticos (porquanto contingentes). O diagnóstico recomenda a retomada da interdisciplinaridade, com o intuito de que a ciência do Direito possa retomar seu papel de solucionar os problemas que lhe são afetos, e não os desprezar, notadamente aqueles de maior relevância, tais como os questionamentos que envolvam a justiça, a isonomia, a cidadania, afora outros que influenciam o cotidiano de seus operadores (legisladores, juízes, advogados, servidores públicos) e a população em geral.

O tridimensionalismo concreto permite observar que o objeto da ciência do Direito não se esgota na análise semântica e sintática de enunciados verbais dispostos em determinado ordenamento jurídico *hic et nunc*. É necessária a compreensão do fenômeno (ou da experiência) jurídica como o liame complementar e dialético entre fato, valor e norma, tanto na nomogênese, quanto na aplicação contemporânea. Assim, a positivação é apenas um momento de opção (por ato de poder) entre valores existentes em determinada comunidade que solucionam impasses entre diversas visões de mundo, oportunidade em que se os objetivam. A interpretação e a aplicação de um dado enunciado, de igual forma, exige a reconstrução desse itinerário em cotejo com eventuais alterações fáticas ou valorativas na civilização, permeadas, também, pela influência gerada por outros atos de interpretação e de aplicação e pela positivação de outros enunciados normativos.

A compreensão da dimensão fática da tríade *fato, valor e norma* recomenda a interlocução com ciências afins, notadamente as ciências afetas ao *Sein*, como a Sociologia, a Economia, a Psicologia, dentre tantas outras. Mencionado percurso na reconstrução do significado do enunciado contido no artigo 150, § 5º, da Constituição Federal, viabiliza o acesso

de dados de realidade que indicam a cientificidade das respostas dadas pelas pesquisas levadas a efeito pela Economia Política, pela Ciência das Finanças e pela Microeconomia acerca da repercussão econômica, ainda que se caracterizem apenas como “macrovisões” ou “tendências”. Nesse mesmo sentido, tradução do fenômeno factual (“repercussão econômica”) em fenômeno jurídico (“repercussão jurídica”) implica em deformidades acima das toleráveis, porquanto não permitem a efetivação das finalidades almejadas pelo já referido artigo 150, § 5º. Como visto, a repercussão jurídica, como comutação da repercussão econômica para a interior da ciência do Direito, *não* pode desprezar a realidade concreta (fato), que, valorado, foi positivado em enunciado normativo, tampouco as dimensões factuais e valorativas contemporâneas ao ato interpretativo e os demais enunciados normativos que convivem dentro de um mesmo ordenamento jurídico. Destarte, repercussão jurídica deve compagnar-se à repercussão econômica factual, a fim de que se estipulem mecanismos que assegurem o efetivo esclarecimento sobre a carga tributária suportada pelo consumidor, sendo-lhe proscritos atos públicos ilusórios e, em relação àqueles inevitáveis, imposta a criação de instrumentos que compensem eventuais eivas.

O acesso à dimensão factual também autoriza a compreensão de que a liberdade individual (ou racionalidade instrumental ou, ainda, a autonomia da vontade) do consumidor para quem tendencialmente repercutida a carga tributária não goza do grau de racionalidade que serve de pressuposto para a ciência do Direito e outras ciências afins. Destarte, não é suficiente a disponibilização de dados técnicos ao consumidor, sendo necessário que as informações sejam simples. Por outro lado, o esclarecimento demanda integração e ostensividade, sem as quais o intelecto humano não reage. A opção valorativa do constituinte, que será explorada com maior vagar no próximo capítulo, limita as escolhas do legislador – ao impedir práticas que se destinem a iludir os indivíduos, na linha sustentada por Puviani – e impõe medidas positivas tendentes a sua efetivação – seja por meio da outorga de informações que atendam as qualidades aludidas anteriormente, seja por meio de ferramentas adicionais que resultem na educação dos indivíduos, notadamente dos consumidores que, tendencialmente, suportam o ônus de parte dos tributos.

Os desafios à efetivação do comando constitucional são de difícil superação, todavia. Isso porque os agentes políticos (auto interessados) são propensos a valer-se de práticas enganosas quando o aumento de arrecadação se mostra necessário para a efetivação de políticas públicas que serviram de promessa de campanha. Os grupos de pressão, por outro lado, interessam-se em manter seus privilégios de forma oculta, sendo que as desonerações que lhes favorecem devem ser custeadas por outrem da forma mais palatável possível. Certos grupos

populacionais, quiçá os mais expressivos, resistem a tentativas de aumento de tributos, notadamente aqueles mais visíveis, e, se possível, buscam esquivar-se do seu pagamento. Por outro lado, o Estado sofre com sucessivos déficits orçamentários, diante do desequilíbrio gerado entre a pressão por mais gasto público e por menos tributos.

Almeja-se que o consumidor esclarecido acerca da carga tributária tendencialmente repercutida contra si possa participar de forma ativa na vida pública (cidadania fiscal), incrementar sua percepção de solidariedade em contribuir com o Estado (moral tributária) e reivindicar um sistema tributário mais justo, que atente para a capacidade contributiva. O esclarecimento, entretanto, deve buscar sanear as ilusões fiscais otimistas sem incorrer, em outro vértice, em ilusões pessimistas, que desnorream os indivíduos acerca dos fins do Estado e das necessidades arrecadatórias para lhes fazer frente. Esses são os desafios e os objetivos na efetivação do comando constitucional.

3 CONTEÚDO JURÍDICO AXIOLÓGICO DO DEVER DE ESCLARECIMENTO

3.1 CONTEÚDO AXIOLÓGICO DO DEVER DE ESCLARECIMENTO

3.1.1 Ciência do Direito (tributário) e valores

A ciência do Direito (e, notadamente, a ciência do Direito Tributário), embevecida pelo triunfo das ciências da natureza radicadas no núcleo duro da ciência moderna e do positivismo lógico e condescendente com a mutilação de seu objeto (fenômeno ou experiência jurídica), deixou os fatos e os valores de fora de seu corte metodológico³⁷³, relegando seu estudo, de um lado, para as ciências positivas, como Sociologia, Economia e Psicologia e, de outro, para a Filosofia e para a Ciência Política. Qualquer consideração fática e axiológica deveria ser relegada aos campos do “pós-jurídico” e do “pré-jurídico” e, por conseguinte, desprezível ao estudo verdadeiramente científico do Direito³⁷⁴, cujo objeto (base empírica) resumir-se-ia aos enunciados normativos *hic et nunc*, que deveriam ser descritos com rigor sintático e semântico. O decote alijou a Ciência do Direito (Tributário) do enfrentamento de

³⁷³ Humberto Ávila afirma que a Ciência do Direito Tributário pode compreender a análise das normas em sentido amplo, abrangendo não apenas as regras, os princípios e os postulados, mas, também, os valores, bens jurídicos e interesses imediatamente protegidos, o que, inclusive, viabiliza a ampliação do próprio “Direito Tributário”, viabilizando a análise de determinadas restrições concretas causadas por normas tributárias “que ficaram esquecidas por supostamente impertinentes”. (**Sistema Constitucional Tributário**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1963-1979).

³⁷⁴ Reale critica afirma que “prevalece a convicção de que a Jurisprudência deve manter-se alheia a qualquer tipo de investigação de caráter axiológico, a fim de não ver comprometida sua autonomia ou neutralidade científica, por não se perceber que uma coisa é, penso eu, compreender uma realidade social ‘sob prisma prismas de valor’ (o que corresponde ao verbo valorar), isto é, segundo suas objetivas conexões do sentido, e outra coisa é pretender subordinar a realidade social a uma prévia tomada de posição axiológica. Foi o temor dessa infiltração de ‘critérios subjetivos’ no domínio da Ciência do Direito que levou os técnico-jurídicos a sua extremada e rígida atitude metodológica, cega para o mundo dos valores, referindo que o Direito se estendesse, em sua rigorosa objetividade lógico-racional, como um sistema de regras ordenadas segundo um encadeamento de competências suscetíveis de precisa determinação conceitual. Não perceberam, todavia, que, com a pretendida eliminação dos elementos axiológicos e fáticos, estavam se contentando com uma ilusória pseudo-objetividade, pois o sistema normativo fica reduzido, na prática, a um instrumental técnico suscetível de servir a funções operacionais variáveis, segundo o requerido ou o imposto por aqueles fatores mesmos que eles haviam querido excluir do campo do Direito, à medida que novas circunstâncias fáticas ou novas exigências éticas vinham dar sentido atual ao corpo ‘autônomo das normas’.” (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 96).

questões da mais alta relevância, porquanto incertas ou contingentes³⁷⁵, criando fendas entre ciências afins e distanciando o saber acadêmico da vida prática.³⁷⁶

A experiência jurídica³⁷⁷ (efetivo objeto da ciência do Direito) não se resume, todavia, apenas à sua dimensão normativa. Contempla, também, as dimensões factual e axiológica.³⁷⁸ A visão tridimensional concreta³⁷⁹ permite vislumbrar o fenômeno jurídico em perspectiva dinâmica, contemplando o momento em que os valores são objetivados mediante positividade no ordenamento jurídico via ato de poder (nomogênese) e o momento da interpretação do enunciado,³⁸⁰ em que o percurso é refeito,³⁸¹ permitindo, inclusive, que ocorram mutações hermenêuticas, quando as dimensões fático-axiológicas tenham se modificado, contanto que no

³⁷⁵ “Poderia parecer que à medida que se processam e se apuram as objetivações, dá-se o alheamento do espírito em relação ao mundo, assim como o divórcio da experiência cotidiana. Esse é, sem dúvida, o pecado mortal da ciência, a qual corre sempre o risco de encantar-se com as suas categorias lógico-formais, convertendo-as em realidades absolutas, seccionando as raízes que a prendem ao fecundante húmus da vida comum.” (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 49).

³⁷⁶ Como afirma Paulo Caliendo, “O jurídico é denso em valores. Imerso em fatos, ele busca resultados, efeitos. O Direito não é dotado de uma linguagem asséptica, pura. O Direito é essencialmente uma ciência prática.” (CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, p. 41).

³⁷⁷ Reale esclarece que experiência jurídica “é [...] a compreensão do ‘direito in acto’, [...] sendo, pois, essencial ao seu conceito a vivência atual do direito, a concreta correspondência das formas da juridicidade ao sentir e querer, ou às valorações da comunidade”. Isso, porque “este não pode ser reduzido à simples vigência normativa ou a mero juízo lógico preceptivo – que o mutilaria em sua essência –, mas deve ser interpretado como real processo de aferição dos fatos em suas conexões objetivas de sentido.” (REALE, M. Op. Cit., p. 31). Na mesma obra, complementa: “Objeto da Ciência Jurídica não é, por conseguinte, o complexo de significados contidos na linguagem do legislador, porque esse não é senão um dos momentos, de fundamental importância, sem dúvida, mas sempre momento da experiência jurídica, pressupondo quando mais não fosse, a qualificação legitimadora do ato de interpretar e do objeto interpretável, tudo no âmbito do ordenamento onde aquela linguagem se revela juridicamente significante.” (Ibid., p. 120).

³⁷⁸ De acordo com Siches, “*al estudiar la realidad del Derecho no se puede prescindir de reconocer que los hechos que integran tal realidad poseen necesariamente una dimensión de referencia a valores. Esa realidad que, constituye el Derecho y que posee la dimensión de referirse a valores, tiene forma normativa.*” (**Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 159). E prossegue: “*Así pues, resulta que, si bien el jurista no es el servidor directo de la justicia ideal pura, puesto que es el realizador del orden jurídico positivo, sin embargo, no puede ser ajeno a los puntos de vista de justicia, antes bien debe manejarlos, sólo que dentro del marco del Derecho positivo.*” (Ibid., p. 05). No mesmo sentido, REALE, M. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 302/303 e NOGUEIRA, R. B. **Direito Tributário Atual**. In: **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: IBDT, 2019.

³⁷⁹ REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 59.

³⁸⁰ “Em suma, o termo ‘tridimensional’ só pode ser compreendido rigorosamente como traduzindo um processo dialético, no qual o elemento normativo integra em si e supera a correlação fático-axiológica, podendo a norma, por sua vez, converter-se em fato, em um ulterior momento do processo, mas somente com referência e em função de uma nova integração normativa determinada por novas exigências axiológicas e novas intercorrências fáticas. Desse modo, quer se considere a experiência jurídica, estaticamente, na sua estrutura, quer em sua funcionalidade, ou projeção histórica, verifica-se que ela só pode ser compreendida em termos de normativismo concreto [...] e que o intérprete deve procurar captar, não apenas segundo as significações particulares emergentes da ‘praxis social’, mas também na unidade sistemática e objetiva do ordenamento vigente.” (REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 77).

³⁸¹ Ibid., p. 113.

interior dos lindes semânticos do enunciado positivado.^{382, 383} A compreensão do valor eleito na nomogênese é, portanto, aspecto fundamental para a reconstrução do texto em norma no ato da interpretação, no sentido vetorial de edificação do conteúdo normativo *fato-valor-norma*.^{384,385} Como afirmava Miguel Reale:

uma opção se impõe, e tôda vez que se escolhe uma via, sacrificam-se todos os demais caminhos possíveis. Dentre os vários projetos de lei em debate em um parlamento, por exemplo, a respeito de um dado assunto, por mais que se procrastine, chega o momento do fiat lex, átimo culminante de uma decisão. É êste o momento decisório e decisivo do Poder.³⁸⁶

É nesse sentido que Paulo Caliendo afirma que, a partir de uma visão sistemática, o Direito é “composto por um conjunto de normas fundamentadas sobre valores, ou seja, o ordenamento jurídico tem em sua essência a preocupação com a realização de determinados ‘estados de coisas’ (fins).”³⁸⁷ De acordo com o autor, o “pensamento sistemático se caracteriza como um giro ético voltado para a compreensão dos valores, colmatados nos princípios e regras jurídicos.”³⁸⁸ Ricardo Lobo Torres também reconhece que os “valores jurídicos só adquirem a

³⁸² “A norma jurídica, assim como todos os modelos jurídicos, não pode ser interpretada com abstração dos fatos e valores que condicionaram o seu advento, nem dos fatos e valores supervenientes, assim como da totalidade do ordenamento em que ela se insere [...]” (Ibid., p. 62). Em sentido similar, Siches: “Toda norma jurídica es una estructura de finalidad, la cual responde a una valoración positiva, la valoración sobre la cual se ha establecido la norma.” (**Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 07).

³⁸³ “Cada norma jurídica, considerada em si mesma, constitui uma integração racional de fatos e valores, tal como se aperfeiçoa graças à mediação do *poder*, o qual lhe assegura vigência nas conjunturas espaço-temporais. [...] a norma não é, assim, um ‘objeto ideal’, mas uma realidade cultural, inseparável das circunstâncias de fato e do complexo de estimativas que condicionam o seu surgir e o seu desenvolvimento [...]. A norma jurídica não pode, porém, ser pensada como um inventário de atos passados: a sua destinação é reger atos futuros [...]. Não disciplina, de outro lado, os fatos futuros como esquema estático: ela não pode deixar de sofrer o impacto de novos e imprevistos eventos e valores, cuja superveniência implica uma nova compreensão normativa, liberta do formalismo que caracterizou a Jurisprudência conceitual.” (REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 60- 61).

³⁸⁴ “[...] o momento monogenético não podia ser considerado metajurídico, por mais que ele se inserisse no campo de pesquisa do sociológico, do economista e, mais genericamente, no domínio da Política de Direito. [...] É da nomogênese, em suma, que resulta o conceito de norma, não podendo ser posta entre parênteses a tensão fático-axiológica da qual e na qual ela emerge.” (REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 97-98). No mesmo sentido, REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 11.

³⁸⁵ Em sentido similar, Siches afirma que “[...] la Ciencia Dogmática o Técnica del ordenamiento vigente se desenvolverá sobre' la base de un fiel acatiamento a las dispositivos de éste, estudiándolas como tales normas; pero, puesto que se trata no de normas puramente. ideales, ni de normas utópicas ni ucrónicas, sino que, por el contrario, se trata de normas que fueron elaboradas en una determinada circunstancia histórica, bajo el estímulo de las necesidades de esa situación. [...]” (**Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 162-163).

³⁸⁶ REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 194.

³⁸⁷ CALIENDO, P. **Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 15-16.

³⁸⁸ Ibid., p. 18.

sua plena determinação e só participam do discurso constitucional através dos princípios e das normas e, em outro plano, pela interpretação.”³⁸⁹

Reale exprime esse pensamento por meio do diagrama abaixo, no qual os diversos valores subjetivos existentes no interior de determinada comunidade (V’) influenciam ações individuais concretas (F), viabilizando proposições normativas também distintas. Ocorre que, mediante acordo político e um ato de poder unívoco (P), é editado um único enunciado normativo (N), que é a opção do Legislativo por uma dentre tantas outras possibilidades valorativas.^{390,391}

Figura 3: Opção axiológica na teoria tridimensional concreta do Direito



Fonte: REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 553.

A opção valorativa positivada influencia os comportamentos individuais concretos; porém, havendo relevante alteração no plexo valorativo ou no panorama factual no interior de determinada cultura,³⁹² a interpretação da norma constitucional pode sofrer mutação – contanto

³⁸⁹ TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 47.

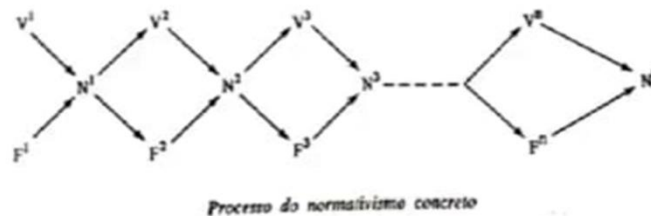
³⁹⁰ “A elaboração de uma determinada e particular norma de direito não é mera expressão do arbítrio do poder, nem resulta objetiva e automaticamente da tensão fático-axiológica operante em dada conjuntura histórico-social: é antes um dos momentos culminantes da experiência jurídica em cujo processo se insere positivamente o poder [...] mas sempre um poder condicionado por um complexo de fatos e valores[...] (institucionalização ou jurisfação do poder na nomogênese jurídica).” (REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 61).

³⁹¹ Id.. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 550-561.

³⁹² O filósofo assevera que “uma norma não pode ser erradicada do processo de que faz parte; deve ser interpretada no âmbito de sua condicionalidade social e histórica, mas, por sua natureza histórica mesmo, não fica presa ou ligada às circunstâncias que originariamente a condicionaram, superando-as.” (Ibid., p. 573) No mesmo sentido, REALE, M. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 317. Siches, de forma similar, sustenta que “el hecho de que el cumplimiento o la aplicación de las normas jurídicas generales [...] no es de ninguna manera un procedimiento mecánico de reproducción de esa pauta general previamente objetivada en la regla general [...], sino que, por el contrario, implica algo nuevo. En efecto, implica el proceso de individualización y concreción de la norma general, la aplicación de ésta al caso singular [...], [la cual] experimenta modificaciones, a veces muy importantes de acuerdo con la variedad de los casos y en la sucesión del tiempo, por virtud del cambio

que no interior dos lindes semânticos e sintáticos do enunciado³⁹³ – ou, ainda, pode resultar em alteração do enunciado normativo por meio de novo ato do Legislativo. O filósofo paulista também demonstra essa interação dinâmica entre fato, valor e norma pelo seguinte diagrama, no qual o valor (V') interagindo com determinado fato (F') resulta em uma dada norma (N'), ao passo que, alterado o panorama axiológico-fático, será possível extrair norma distinta, isso é, na reconstrução do enunciado de forma distinta ou, inclusive, na alteração do enunciado anteriormente vigente.³⁹⁴

Figura 4: Processo do normativismo concreto



Fonte: REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 569.

que padecen las realidades regulada por aquellas normas [...] Entonces sucede que, aunque el sentido abstracto ,de la norma general no haya variado la significación concreta de cada uno de los nuevos casos singulares, el producto de relacionar aquel sentido abstracto con esta significación concreta' deberá variar también. Así pues, nuevas realidades determinan que viejas normas generales produzcan consecuencias nuevas.” (**Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 113).

³⁹³Reale afirma que a norma jurídica “deve ser concebida como uma ponte elástica, dadas as variações semânticas que ela sofre em virtude da intercorrência de novos fatores, condicionando o trabalho de exegese e de aplicação dos preceitos. [...] Quando a norma não mais se ajusta à experiência fático-axiológica, a via que se abre juridicamente é a da revogação ou da ab-rogação.” (REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 564). E prossegue: “Muitas e muitas vezes, porém, as palavras das leis conservam-se imutáveis, mas a sua acepção sofre um processo de erosão ou, ao contrário, de enriquecimento, em virtude da interferência de fatores diversos que vêm amoldar a letra da lei a um novo espírito [...]. Tais alterações na semântica normativa podem resultar: a) do impacto de valorações novas, ou de mutações imprevistas na hierarquia dos valores dominantes; b) da superveniência de fatos que venham modificar para mais ou para menos os dados da incidência normativa; c) da intercorrência de outras normas, que não revogam propriamente uma regra em vigor, mas interferem no seu campo ou linha de interpretação; d) da conjugação de dois ou até mesmo dos três fatores acima discriminados.” (Ibid., p. 566-567).

³⁹⁴ “A norma jurídica, por tal motivo, assinala sempre um momento de pausa, de objetividade relativa no decurso das operações incessantemente realizadas pelos indivíduos e pelos grupos representando a forma positiva de qualificação axiológica do fato em dada conjuntura. [...] A experiência jurídica – e veremos melhor esse fato, a tratar das ‘estruturas do Direito’ – é sempre uma composição de estabilidade e movimento. Este é determinado tanto por factores de ordem factual como por motivos de natureza axiológica. [...] Visto sob esse prisma, o ordenamento jurídico em vigor correspondente ao ‘horizonte de estabilidade’ alcançando em determinado momento histórico.” REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986 , p. 99-101).

Assim, tanto o evento factual sobre o qual incide a norma deve ser reconstruído pelo cientista do Direito³⁹⁵, muitas vezes com amparo em outras ciências, quanto à eficácia social (efetividade) da norma deve-lhe servir de suporte ao perscrutar respostas a indagações fundamentais acerca da experiência jurídica.³⁹⁶ No caso do artigo 150, § 5º, da Constituição Federal, qualquer investigação honesta depende da assimilação acerca do que significa o verbete “incidência” contido no enunciado e, para fins de assegurar e de mensurar as condições de sua eficácia social (efetividade), investigar o grau de conhecimento atual dos indivíduos acerca da carga tributária repercutida e as condições para que a norma alcance suas finalidades (transparência simples, integrada, ostensiva e franca), o que se averiguou na primeira parte da presente dissertação.

De igual forma, a dimensão axiológica que resultou na opção valorativa do legislador constituinte ao positivizar determinado enunciado no interior do ordenamento jurídico³⁹⁷, e cujo texto delimitará o plexo de interpretações possíveis por parte do cientista do Direito^{398,399}, é aspecto essencial para a investigação do objeto da presente dissertação, sob pena de estrabismo científico. Afigura-se necessário, entretanto, que se firmem algumas premissas para que se possa avançar na presente investigação. Estas podem ser resumidas nas seguintes indagações: *i.* o que é valor, para a presente dissertação? *ii.* qual foi a opção valorativa (intimamente

³⁹⁵ Ruy Barbosa Nogueira: “[...] na interpretação científica do Direito Tributário não se pode ter em conta apenas o texto da lei, sentido puramente gramatical, mas para se chegar ao sentido completo é preciso fazer-se a apreciação também do estado de fato ou, em outras palavras, compreender a ‘situação’ descrita pela lei como ‘necessária e suficiente’ para a ocorrência do fato gerador.” (**Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 49).

³⁹⁶ CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, p. 42.

³⁹⁷ É nesse sentido que Ricardo Lobo Torres afirma que “o problema do tributo passa também pelo crivo dos valores e o seu exame se faz sob a perspectiva da liberdade, da justiça, da igualdade e da solidariedade. A opção em torno da tributação é sempre valorativa.” (**Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 55).

³⁹⁸ Isso não significa, todavia, o esvaziamento do poder do Judiciário ou, inclusive, do papel do cientista do Direito. Deveras, “como Poder Legislativo edita normas gerais, e como a linguagem é, em larga medida, indeterminada, caberá ao Poder Judiciário a imprescindível função de adequar a generalidade das regras à individualidade dos casos, bem como escolher, dentre os vários sentidos possíveis, aquele que melhor se conforme a Constituição, e cotejar a hipótese da regra com sua finalidade subjacente, ora ampliando, ora restringindo seu âmbito normativo. Em suma, não se quer dizer que o Poder Judiciário é desimportante; quer-se, em vez disso, afirmar que o Poder Legislativo é importante. E que, como tal, não pode ser simplesmente apequenado, especialmente num ordenamento constitucional que, sobre estabelecer que nada poderá ser exigido senão em virtude de lei e de prever que todo poder emana do povo, que o exercerá por meio de representantes eleitos ou diretamente, ainda reserva ao Poder Legislativo a competência para regular, por lei, um sem número de matérias.” (ÁVILA, H. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, v. Número 17, 2009, p. 17).

³⁹⁹ Andrei Pitten Velloso, ao abordar o princípio da igualdade, sustenta que sua interpretação deve-se dar a partir dos valores constitucionalizados, e não a partir dos valores dominantes em determinada sociedade ou de teorias da justiça (2 Justiça Tributária. *In*: ÁVILA, H. **Fundamentos do Direito Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a., p. 48). O entendimento alinha-se ao quanto sustentando na presente dissertação, na medida em que o valor, convertido em texto no momento da positivação, torna-se objeto de reconstrução pelo intérprete em norma (regra, princípio ou postulado), o que se dará a partir da interação com outros enunciados do texto constitucional.

relacionadas a fins)⁴⁰⁰ feita pelo constituinte na nomogênese e sua confirmação ou infirmação a partir do mosaico axiológico atual? *iii.* quais os valores implicados e as finalidades intentadas pelo artigo 150, § 5º, da Constituição?

O valor⁴⁰¹, como afirma Reale, caracteriza-se como *objeto de conhecimento*,⁴⁰² tal qual os objetos físicos, psíquicos⁴⁰³, ideais⁴⁰⁴ e culturais⁴⁰⁵, caracterizado⁴⁰⁶ pela *i. bipolaridade*, na medida em que sempre encontra um desvalor correspondente⁴⁰⁷; *ii. implicação recíproca*, porquanto interfere na concretização de outros valores, mesmo que de forma indireta⁴⁰⁸, *iii. referibilidade*, visto que sua adoção se destina a um fim⁴⁰⁹; *iv. preferibilidade*, pois é escolhido

⁴⁰⁰ REALE, M. **Cinco Temas do Culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 204.

⁴⁰¹ Deve-se destacar que os valores, na concepção desta dissertação, não são normas jurídicas, mas, sim, objetos de conhecimento que, eleitos pelo constituinte ou pelo legislador, são positivados mediante texto, apto a ser reconstruído como regra, como princípio ou como postulado. Referido alerta é importante para evitar-se a falta de clareza conceitual que prejudica o discurso científico. Assim, valor não se confunde com norma (regra, princípio ou postulado), mas serve como objeto indireto de investigação do jurista, porquanto subjaz ao texto, compondo a experiência *in acto* do Direito. Não parece acertada, para esta dissertação., a confusão entre valores e princípios, tampouco a distinção entre ambos pelo caráter deontológico desses últimos (em contraposição ao caráter axiológico dos primeiros), tal como se os valores em dada comunidade não se transmudassem em motivos para a conduta dos indivíduos para a efetivação de dados fins, ainda que não positivados no ordenamento, como aparenta sugerir Alexy (**Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 145-147) e Ávila (**Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 80).

⁴⁰² REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 187.

⁴⁰³ *Ibid.*, p. 177-179.

⁴⁰⁴ *Ibid.*, p. 182-184. A esse propósito, ainda, Siches afirma “[...] el Derecho no puede ni debe ser tratado como un sistema de ideas puras. Debe, por el contrario, ser considerado como un producto histórico intencionalmente referido a determinados valores; en suma, debe ser visto como obra humana. (**Tratado General de Filosofia del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 111-112)

⁴⁰⁵ Objetos culturais são “objetos derivados e complexos, representando uma forma de integração de ser e dever ser. Isto significa que a cultura não é por nós concebida, à maneira de Windelband, de Rickert, ou de Radbruch, como ‘valor’: a cultura é antes elemento integrante, inconcebível sem a correlação dialética entre ser e dever ser.” (REALE, *Op. Cit.*, p. 189). De acordo com Paulo de Barros Carvalho, o Direito (positivo) é objeto cultural constituído por linguagem, no qual o legislador positiva valores, em sentido muito similar àquele sustentado nesta dissertação. Por outro lado, Carvalho, a despeito das críticas ao empirismo positivista e ao formalismo exacerbado, nas palavras do autor, afirma que a Ciência do Direito se resume a uma sobrelinguagem descritiva daqueles textos positivados *hic et nunc* (Princípios e sobreprincípios na interpretação do Direito. **Direito Tributário em Questão**, Porto Alegre, n. 7, jan/jul 2011, p. 133-148, 2011b), incorrendo na problemática descrita na seção 2.1 da presente dissertação.

⁴⁰⁶ As referidas características são mencionadas por Reale, *Op. Cit.*, p 189; ÁVILA, H. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012b, p. 115; e CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 162.

⁴⁰⁷ REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 95; *Id.*, **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 189; TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 45-46.

⁴⁰⁸ REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 189-190.

⁴⁰⁹ Em outras passagens, afirma: “um fim outra coisa não é senão um valor posto e reconhecido como motivo de conduta. Quando reputamos algo valioso e nos orientamos em seu sentido, o valioso apresenta-se como fim que determina como deve ser o nosso comportamento. Não existe possibilidade de qualquer fenômeno jurídico sem que se manifeste este elemento de natureza axiológica, conversível em elemento teleológico.” (*Ibid.*, p. 544) “O jurista não pode se contentar com uma vaga e intuitiva referência a valores, porquanto deve necessariamente elevar-se ao plano de sua compreensão racional. É próprio do jurista pensar em termos de segurança e de certeza, com aquilo que se costuma chamar forma. O Direito exige ‘estrutura formal’, racionalidade, distinção e clareza,

como catalizador de uma conduta em detrimento de outros⁴¹⁰; v. *objetividade relativa*, porquanto, em certa medida, serve de critério de avaliação da realidade e motiva as condutas dos indivíduos, irradiando-se no envolver do mundo histórico-cultural⁴¹¹; vi. *historicidade*, porque intimamente atrelado a determinada civilização e época cultural, podendo sofrer alterações no curso da história^{412,413}; e vii. *realizabilidade e inexauribilidade*, pois influencia a experiência humana, mas não se esgota, sob pena de descaracterizar-se como “*dever-ser*” para tornar-se “*ser*”.⁴¹⁴ Deveras, os juízos de valor, ao contrário dos juízos factuais, são necessariamente *deontológicos*⁴¹⁵, e não *ontológicos*, porquanto avaliam algo que é a partir do

sem o que seria absurdo declarar-se obrigatório este ou aquele outro comportamento. A conversão do elemento axiológico, enfim, é um trabalho de ordem racional. Quando, com efeito, consideramos algo como sendo um fim, com esta palavra estamos indicando e precisando algo de valioso a ser atingido, e cuidamos de proporcionar meios idôneos à consecução do resultado posto racionalmente como objetivo da ação.” (**Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 545). Vide, também, *Ibid.* p. 190 e p. 209-210.

⁴¹⁰ REALE, **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 191.

⁴¹¹ Reale é claro em especificar que o valor não é algo atrelado apenas ao juízo de valor de um indivíduo ou outro, mas de uma determinada civilização em um determinado espaço de tempo, o que será problematizado adiante (*Ibid.*, p. 208-209). Destaque-se, por ora e como já referido anteriormente, que, na visão aqui defendida, não é possível falar, simplesmente, em “objetividade”, mas, sim, em objetividade relativa. Isso porque parece que, considerado o pluralismo axiológico das civilizações, apenas poucos valores fundantes compartilhados podem ser tidos como, efetivamente, objetivos, sendo que os demais variam no interior dessa mesma civilização, inclusive em sua hierarquização. Assim, não se crê na viabilidade de, via intuição, assimilar-se uma hierarquia completa de valores em determinada civilização. No mesmo sentido que é defendido nesta dissertação, TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 41-43.

⁴¹² REALE, M. *Op. Cit.*, p. 208.

⁴¹³ “Lo jurídico [...] está constituido por un conjunto de actividades y de obras reales de los hombres; obras y actividades insertas en su vida, condicionadas por ella, en las cuales late la referencia a unos valores (seguridad, justicia, utilidad común, etc.), es decir, late el propósito intencional de realizarlos. Esos valores serán los criterios, las ideas en que lo jurídico trata de orientarse; pero el Derecho positivo no está constituido por puras esencias de valor, aunque le aliente la intencionalidad de guiarse por ellas, y aunque pueda contener una mayor o menor realización positiva de ellas. El Derecho no es la pura idea de la justicia ni de las demás calidades de valor que aspire a realizar; es un ensayo - obra humana- de interpretación y de realización. de esos valores, aplicados a unas circunstancias históricas. Y, por tanto, el Derecho contiene elementos de esa realidad histórica.” (SICHES, L. R. **Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 70). Vide também REALE, *Op. Cit.*, p. 228-240.

⁴¹⁴ Para Reale, “não se podendo conceber valor que jamais se realize, nem valor que de todo se converta em realidade, há uma tensão permanente entre aquele e esta, tensão que, no plano cultural do Direito, é representada pela norma jurídica, fator integrante de valor e fato. Dadas, porém, as apontadas características de realizabilidade e inexauribilidade dos valores, a norma jurídica nunca esgota o processo histórico do Direito, mas assinala os seus momentos culminantes.” (**Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 572). Vide, também, REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 95 e; *Id.*, **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 207.

⁴¹⁵ “Asimismo, podemos señalar que toda idea de deber ser, de normatividad, se funda en una estimación, esto es, en un juicio de valor” (SICHES, *Op. Cit.* p. 65) No ponto, para os fins da presente dissertação parece correta a compreensão de Miguel Reale e Recaséns Siches, que defendem o caráter deontológico dos valores, ao contrário de ALEXY (Teoria dos Direitos Fundamentais. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 145 e 153) e, em certa medida, em TORRES (**Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 191-193). Isso porque, segundo o entendimento adotado neste trabalho, o que diferencia valores e princípios não é o caráter axiológico dos primeiros e deontológico dos segundos, mas, sim, que os segundos são norma (reconstrução de textos mediante interpretação e aplicação) ao passo que os primeiros não. A relevância dos valores para o cientista do Direito decorre do próprio objeto desta ciência (experiência jurídica, como Direito *in acto*, e não, apenas, enunciados positivos *hic et nunc*) e

que *deveria ser*. Assim, além de ser, de um lado, um fator constitutivo da realidade concreta⁴¹⁶ e, de outro, uma perspectiva pela qual se pode compreender essa própria realidade, também é *razão determinante de uma conduta*.⁴¹⁷ Assim, o valor se torna *motivo* da conduta *destinada* a um *fim*⁴¹⁸ e, entretanto, condição *a priori* de possibilidade da ação do indivíduo imerso em uma comunidade.⁴¹⁹

O indivíduo, portanto, edifica sua existência condicionado por sua condição histórica e geográfica, na medida em que os valores de determinada civilização, além de plurais, estão em paulatina mutação histórica,⁴²⁰ a exceção de poucos valores fundantes ou fundamentais.⁴²¹ Ademais, ainda que não seja possível falar em objetividade absoluta dos valores e de

da compreensão acerca dos valores que subjazem determinados enunciados (passíveis, por sua vez, de reconstrução como regra, princípio ou postulado). Parece, neste sentido, que essa interpretação se alinha, em certa medida, ao pensamento sistemático referido por Paulo Caliendo: “a concepção sistemática terá um caráter deontológico orientado por valores e não apenas axiológico, visto que o sistema jurídico não pode ser composto meramente por uma afirmação de valores, mas deve prever como estes valores institucionalizados irão se concretizar por meio de comandos normativos.” (**Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009., p. 28).

⁴¹⁶ REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 207.

⁴¹⁷ Reale afirma que há uma tripla função do valor na história “a primeira é a de caráter ontológico ou constitutivo, por ser ele o conteúdo significativo dos bens culturais [...], a segunda é gnoseológica, uma vez que só através dele podemos captar o sentido da experiência cultural; e a terceira, deontológica, visto como de cada valor se origina um dever ser suscetível de ser expresso racionalmente com um fim. [...] Daí dizer que a pessoa é o valor-fonte de todos os valores, visto ser o homem o único ente que, de maneira originária, é enquanto deve ser.” (**O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 29). Vide também, Id. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 63.

⁴¹⁸ Id., **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 380.

⁴¹⁹ “[...] em contraste com o dualismo abstrato de Kant e o monismo absoluto de Hegel, que supera a aporia só enquanto a destrói, o que se impõe é compreender a relação sujeito-objeto, ou transcendentalidade-experiência, em sua concreta interrelação e funcionalidade; desse modo, nem a priori se esvai e se exaure numa Gnoseologia formal; nem se destrói no ato mesmo em que a Gnoseologia se converte em Ontologia; mas traduz antes a condição de uma prévia correlação necessariamente subjetivo-objetiva, consoante o que denomino de Ontognoseologia.” (Id. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 27).

⁴²⁰ “No desenrolar do processo histórico-cultural, constituem-se determinadas unidades polivalentes, correspondentes a ciclos axiológicos distintos, como que unidades históricas da espécie humana no seu fluxo existencial, a que chamamos de civilizações.” (Id., **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 231) Consoante será abordado mais adiante, entendemos que, não obstante seja possível tratar sobre mutações axiológicas no curso da história, não há como se pretender a existência de constelações axiológicas completas e objetivas passíveis de serem assimiladas via intuição, como parece fazer crer Reale. Nesse sentido, utilizaremos da expressão “mosaico axiológico” para representar a existência de pluralismo nas sociedades, nas quais, todavia, somente é possível assimilar valores fundantes. Sobre os valores fundantes e sobre as constelações axiológicas na visão de Reale, vide Ibid., p. 236-239. Acerca da impossibilidade de acessar-se a totalidade dos valores por meio da razão, ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 156-157. Para mais informações acerca do “relativo objetivismo” de Miguel Reale, considerado o fato de que os valores promanariam do homem situado historicamente e em comunidade, o qual, paradoxalmente, seria influenciado por esses mesmos valores, GARCÍA, A. M. **A teoria dos valores de Miguel Reale: fundamento de seu tridimensionalismo jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 13, 47-48 e 51.

⁴²¹ Na mesma linha do que foi referido logo acima, Miguel Reale sustentava a possibilidade de acessar-se, objetivamente, valores de determinada civilização a partir da intuição, os quais se encontrariam, inclusive, hierarquizados – cujas conclusões, todavia, não exorbitariam do campo da conjectura. Em relação aos valores fundantes e invariáveis no curso das civilizações, Reale afirmava que comporiam o Direito Natural (REALE, M. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 318; REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 62-63; Id., 1987, p. 211-214 e 228-229).

homogeneidade hierárquica entre eles existentes dado ao pluralismo axiológico em uma sociedade, o que se vislumbra, inclusive, do antagonismo daqueles positivados notadamente no texto constitucional (cujos textos poderão ser reconstruídos pelo intérprete, no momento apropriado, como norma, princípio ou postulado), tampouco parece possível recair no subjetivismo puro, em que qualquer debate sobre certo ou errado seria esvaziado.⁴²² Aí que reside o paradoxo apontado por Reale, na medida em que o indivíduo é valor-fonte de todos os demais valores (subjetivismo) apesar de imerso no mosaico valorativo⁴²³ de uma dada comunidade (parcial objetivismo), na medida em que é, paralelamente, parte e arquiteto dessa civilização. Deveras, “o ser humano é essencialmente valorativo. Todas as suas condutas são embasadas pela concretização de algum valor”.⁴²⁴ As condutas do ser humano são estribadas na liberdade individual, característica intrínseca do homem, que não são determinadas (exclusivamente) por questões físico-causais, mas, sim, por sua racionalidade (ainda que limitada).⁴²⁵

A intervenção dos valores sobre os demais objetos (físicos, psíquicos e ideais) converte-os em objetos complexos ou culturais, forma de integração entre ser e dever ser. A inter-relação entre sujeito-objeto, indivíduo-civilização, fato-valor-norma⁴²⁶ são mediadas pela

⁴²² Nesse sentido, também, é a doutrina de Humberto Ávila, segundo o qual, “na sociedade atual, em que se asseguram as mais variadas manifestações da liberdade, não só existe uma pluralidade de concepções de mundo e de valores, como, também, há uma enorme divergência com relação a modo como essas concepções de mundo e de valores devem ser realizadas. Vale dizer, há divergência com reação aos valores e com referência ao modo de realização desses valores. A rigor, não há uma solução justa para o conflito e para a realização desses valores, mas soluções que precisam, por algum órgão, ser tomadas para pôr fim ao infundável conflito entre valores e às intermináveis formas de realizá-los. [...] Pois bem, o Poder onde, por meio do debate, se pode respeitar e levar em consideração essa pluralidade de concepções de mundo e de valores, e o modo de sua realização, é o Poder Legislativo.” (ÁVILA, H. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, v. Número 17, 2009, p. 16).

⁴²³ Embora Miguel Reale defenda em suas obras a possibilidade de intuir-se conjuntamente o conjunto de valores existente em dada civilização, os quais poderiam, inclusive, ser hierarquizados – o que o filósofo paulista denomina de “constelação axiológica” –, entende-se, na presente dissertação, que, diante do pluralismo da sociedade, não seria possível assimilá-los nesse grau de objetividade, conforme veremos no próximo capítulo. Ao complexo de valores plurais existente em dada civilização entendeu-se mais adequado denominar de *mosaico valorativo*.

⁴²⁴ Afirma Siches: “Asimismo, podemos señalar que toda idea de deber ser, de normatividad, se funda en una estimación, esto es, en un juicio de valor” (**Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 65) E, na mesma linha, Reale: “O homem não é apenas o mediador entre a esfera ideal do valioso e a realidade, porque os valores se manifestam no ente Homem, único ente em que a Ontologia e a Axiologia confluem, visto como só ele é enquanto deve ser, e deve ser por ser o que é. Como é na História que se realizam os valores, podemos concluir que todo fim constitui a determinação do dever ser de um valor no plano da praxis.” (**Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 548).

⁴²⁵ “Dizer que o homem é um ser racional é o mesmo que dizer que é um ser que se dirige. A atuação, portanto, implica sempre uma valoração. Todo valor, por conseguinte, é uma abertura para o dever ser. Quando se fala em valor, fala-se sempre em solicitação de comportamento ou em direção para o atuar. Valor e dever ser implicam-se e exigem-se reciprocamente. Sem a ideia de valor, não temos a compreensão do dever ser. Quando o dever ser se origina do valor, e é recebido e reconhecido racionalmente como motivo da atuação ou do ato, temos aquilo que se chama um fim. Fim é o dever ser do valor reconhecido racionalmente como motivo de agir.” (Ibid., p. 379).

⁴²⁶ “Ahora, bien, en verdad eso que se llama Derecho, eso que es por antonomasia el Derecho, no consiste

dialética da complementaridade, inter-relações a respeito das quais escreve Miguel Reale.⁴²⁷ Seu estudo integrado⁴²⁸ é que permite a compreensão, ainda que aproximada, da realidade complexa, o que, paradoxalmente, aproxima a concepção da presente dissertação à figura da assíntota, mencionada na ciência do Direito Tributário nacional por Paulo de Barros Carvalho.⁴²⁹ Ocorre que, na perspectiva aqui adotada, não é a norma que nunca tangencia a realidade, mas, sim, o conhecimento científico que apenas aproxima-se da verdade, alcançando, para permanecer no uso exemplos das ciências físico-matemáticas, apenas a geodésica, o que se avizinha ao pensamento, na epistemologia, de Edgar Morin⁴³⁰ e, na ciência do Direito Tributário nacional, de André Folloni⁴³¹ e de Souto Maior Borges⁴³² – esse último em sua versão amadurecida após longa trajetória de desenvolvimento acadêmico. É nesse sentido que Reale reconhece que a assimilação dos valores de determinada civilização nunca supera o campo da conjectura – assimilação plena, entretanto, que parece inverossímil, diante do pluralismo das sociedades contemporâneas e do risco de, a pretexto de intuí-los, incorrer em indesejável platonismo.⁴³³

exclusivamente en una sola faceta de los tres aspectos indicados [fato, valor e norma]. Consiste, por el contrario, en un objeto que esencialmente contiene los tres aspectos íntima y recíprocamente unidos de modo inseparable, según lo ha mostrado certeramente el gran iusfilósofo brasileño Miguel Reale.” (SICHES, L. R. **Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porruá, 2008, p. 158).

⁴²⁷ Ontognoseologia significa a relação dialética entre o *objeto* (estudado pela ontologia) e o *sujeito cognoscente* (estudado pela gnoseologia). “Note-se que Gnoseologia e Ontologia são estudos correlatos, separáveis só por abstração, de maneira que há sempre a necessidade de se recompor a síntese das duas pesquisas, pelo reconhecimento de que toda indagação gnoseológica implica uma ôntica e vice-versa, como partes integrantes da Ontognoseologia.” (REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 176).

⁴²⁸ Siches, de igual forma, entendia necessário o saber integrado entre as diferentes disciplinas que estudam fato, valor e norma (Op. Cit., p. 160-161).

⁴²⁹ CARVALHO, P. de B. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 91-94.

⁴³⁰ Morin afirma que “estamos condenados ao pensamento incerto, a um pensamento trespassado de furos, a um pensamento que não tem nenhum fundamento absoluto de certeza.” (**Introdução ao pensamento complexo**. Porto Alegre: Sulista, 2011, p. 69).

⁴³¹ Folloni refere que a conclusão de que é impossível assimilar a realidade como um todo não significa que a segmentação estanque da realidade (denominada pelo autor como “pensamento redutor”) assegurará uma aproximação maior com a verdade. (**Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, posição 8566-8570).

⁴³² BORGES, J. S. M. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, São Paulo, v. 211p. 114-116.

⁴³³ Ainda que questionável, desprezar-se a existência de certa dose de objetividade dos valores ou, ainda, formalizá-los a ponto de que sejam, apenas, acordos provisórios em procedimentos formais-argumentativos perante auditórios ideias – e, por conseguinte, também platônicos – não parece ser o melhor caminho para compreendermos o que caracterizam, afinal, valores. Para a presente dissertação, todavia, considerada a positividade do valor transparência em relação à carga tributária tendencialmente repercutida para frente, o debate acerca de sua existência objetiva ou subjetiva (seja coletivizada abstratamente, seja consensualizada por determinado rito argumentativo idealizado) fica um tanto quanto esvaziado. Deve-se destacar, outrossim, que, conforme Caliendo, a neutralidade valorativa que caracteriza o pensamento normativista que grassa na Ciência do Direito Tributário justamente fundamenta-se no pluralismo axiológico existente na sociedade, o que justificava que o intérprete se enclausurasse na interpretação descontextualizada dos textos, desprezando os valores em fechamento formal do sistema (**Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 651). No

A experiência jurídica, portanto, objeto da ciência do Direito é integração de fato-valor-norma, e não o fatiamento arbitrário das três dimensões. O que se altera nas investigações das diversas ciências que se valem do mesmo objeto é a direção vetorial de suas indagações que, para o cientista do Direito, deve iniciar-se pelos fatos para então, agregar-lhes a dimensão valorativa e, ao cabo, amalgamar-lhes no objeto cultural ou complexo que é a norma jurídica.⁴³⁴ Assimilado que seja o conceito de valor, cabe responder quais foram as opções valorativas feitas pelo legislador (constituente) no momento da edição do artigo 150, § 5º, da Constituição Federal.

3.1.2 Opção axiológica positivada na Constituição Federal

Dentre as características ideais de um sistema tributário, a transparência nunca encontrou endosso pacífico dos cientistas dedicados à temática. Pelo contrário, por longo período de tempo, grande parte dos teóricos sustentava que a tributação deveria almejar a imperceptibilidade⁴³⁵, sendo famosa a frase atribuída à Jean-Baptiste Colbert, ministro das finanças de Luiz XIV, que dizia que a arte da tributação seria depenar um ganso evitando que ele grasne.^{436, 437} Aliás, inclusive Adam Smith,⁴³⁸ ao defender o princípio da comodidade da tributação, pode ser interpretado como um dos precursores na defesa da cobrança de tributos que esvaziam o efeito “irritante” atrelado à sua apuração e recolhimento, em que pese, paralelamente, recomende que os tributos devam ser claros – vale dizer, seguros – para aquele

entender da presente dissertação, todavia, o pluralismo axiológico de determinada comunidade (mosaico valorativo) resulta na positivação em norma de parte deles por ato de poder (nomogênese), passíveis de serem reconstruídos como regras, princípios ou postulados. Caso ocorra a positivação de dois valores antagônicos por meio de enunciados normativos, eventuais conflitos serão mediados por postulados destinados a este fim, conforme ver-se-á no capítulo 3.2.

⁴³⁴ “[...] à luz da teoria tridimensional do direito penso ser possível esclarecer que a justiça aprecia a experiência jurídica no sentido vetorial do ato normativo, enquanto o sociólogo põe o problema no sentido vetorial da eficácia a nenhum deles de per si cabendo o monopólio de tal ordem de estudos, e sem que, por outro lado, em ambas as hipóteses, ‘direito’ e ‘experiência jurídica’ se confundam.” (REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 05). Vide, também, *Ibid.* p. 60.

⁴³⁵ NEUMARK, F. **Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economia y Hacienda, 1994, p. 46-50.

⁴³⁶ STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. **Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 522.

⁴³⁷ D’ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 120-121.

⁴³⁸ SMITH, A. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Vol. II. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 487.

que os paga.^{439, 440} A tributação, como técnica destinada a arrecadar recursos voltados ao custeio das atividades de governo e de Estado, é condição – não apenas, mas, notadamente, nos Estados *fiscais* contemporâneos – necessária ao exercício do poder⁴⁴¹ e, nessa perspectiva, esteve associada ao longo da história ao sigilo. Conforme refere Bobbio, “o poder tem uma irresistível tendência a esconder-se”.⁴⁴² Nessa linha, o pensador italiano afirmava que o poder soberano possui duas “facetas tradicionais”, a interna e a externa:

[...] a principal razão do sigilo, com relação à primeira, é, como afirma claramente Hobbes, não deixar que o inimigo saiba os próprios movimentos, a convicção de que qualquer movimento é tanto mais eficaz quanto mais constitui para o adversário uma surpresa; com relação à segunda, ao contrário, sobretudo a desconfiança na capacidade do povo de entender qual é o interesse coletivo, o *bonum commune*, a convicção de que o vulgo persegue os próprios interesses particulares e não tem olhos para ver as razões do Estado, a ‘razão de Estado’.⁴⁴³

Em relação à face interna do poder soberano, Bobbio menciona que Platão equiparava os súditos às crianças, o que legitimaria, inclusive, a mentira pelo governante. “Uma vez mais a ocultação de poder encontra sua própria justificação na insuficiência, quando não na completa indignidade do povo. O povo, ou não deve saber, porque não é capaz de entender, ou deve ser enganado, porque não suporta a luz da verdade.”⁴⁴⁴ Ademais, Bobbio explora duas razões predominantes que contariam a favor do segredo, de acordo com parte da ciência política, quais sejam a necessidade de rapidez na tomada de decisão que diga respeito aos interesses do Estado e o desprezo pelo homem vulgar, entendido como um “objeto passivo do poder, dominado como

⁴³⁹ Acerca da relevância do efeito “irritante” dos tributos como forma de assegurar que o indivíduo reconheça que está recolhendo tributos em favor do Estado, Pedro Julio Salles D’Araújo (**Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021., p. 164 e 169-173). É interessante a afirmação de Baleeiro, segundo o qual “[p]or felicidade, os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal são, exatamente, os mais justos e de mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais, como sobre a renda, sobre a herança, sobre a propriedade, elementos seguros de capacidade contributiva.” (**Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 196-197).

⁴⁴⁰ Em sentido muito similar, Neumark, que, entre os princípios de seu sistema tributário ideal, elenca a transparência e a comodidade, deixando claro que esse último é subsidiário e hierarquicamente inferior aos demais (**Princípios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economía y Hacienda, 1994., p. 403). Os tributos indiretos são referidos como aqueles mais cômodos (Ibid., p. 403; GRIZIOTTI, B. **Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus. p. 184). Nesse sentido, Baleeiro afirmava que, “na prática, nem sempre é possível ao legislador conciliar a consciência fiscal com a simplicidade e a economia no lançamento e arrecadação dos impostos [...]”. (**Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 197).

⁴⁴¹ E, mais atualmente, à efetivação de direitos e políticas. Nesse sentido, TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 40.

⁴⁴² BOBBIO, N. **Teoria Geral da Política: A filosofia Política e as Lições dos Clássicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 387.

⁴⁴³ Ibid., p. 401.

⁴⁴⁴ Ibid., p. 389.

é por fortes paixões que o impedem de fazer uma imagem racional do bem comum e o tornam presa fácil dos demagogos”.⁴⁴⁵

O segredo, como afirma Bobbio, é a regra nos Estados autocráticos, ao passo que, nas democracias modernas e contemporâneas, necessariamente será a exceção, apesar do alerta do autor contra os denominados “governos dos técnicos ou tecnocracia”, na medida em que envolvem a conservação do dogma do cidadão irreparavelmente ignorante, que não deve ser parte na tomada de decisão por incapacidade mínima de compreensão acerca dos problemas de Estado.⁴⁴⁶ A teoria da ilusão fiscal de Amilcare Puviani não deixa de espelhar esse panorama, identificando as técnicas sub-reptícias à disposição dos governos que objetivam turbar a compreensão dos indivíduos acerca das finanças públicas do Estado, com o objetivo de mitigar a capacidade de assimilação acerca da arrecadação e do gasto público⁴⁴⁷. Neumark, aliás, afirma que, enquanto

*los impuestos se establezcan en lo esencial unicamente para fines de los que se aprovecha una muy delgada capa de privilegiados, que, a su vez y gracias a su situación políticamente dominante, está en condiciones de determinar con toda amplitud su participación en la financiación de los gastos correspondientes; y mientras la gran masa de población, carente de todas las posibilidades de formación y información, no pueda reconocer la injusticia de esta distribución de los gravámenes y, a falta de un derecho de aprobación parlamentaria de los impuestos y del presupuesto, no tenga influencia alguna en la exacción y aplicación de los tributos, la preferencia por los impuestos ‘imperceptibles’ puede tener notables ventajas psicológico-políticas tanto para el gobierno como para los grupos dominantes. Ahora bien, si por principio se reconocen a todo miembro de una comunidad política los mismos derechos y obligaciones, como es el caso de una democracia real, no sólo deja de ser una desventaja, sino que esse convierte en algo inequívocamente positivo el hecho de que todos los contribuyentes tengan clara conciencia de que están obligados a participar, en la medida de su capacidad de pago, en la financiación de los gastos públicos que, más pronto o más tarde, redundarán directa o indirectamente en su propio provecho, y de que codecidan por sí mismos su conveniencia, si bien esto no se produce la mayoría de las veces sino por el cauce de la representación parlamentaria por ellos elegida.*⁴⁴⁸

⁴⁴⁵ BOBBIO, N. **O Futuro da Democracia: uma defesa das regras do jogo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986, p. 95.

⁴⁴⁶ Ibid., p. 101.

⁴⁴⁷ Acerca do ponto, é importante recordar a lição de Bobbio, segundo o qual a ciência política, até o moderno contratualismo e o reconhecimento de liberdades individuais, analisava o poder da perspectiva daquele que o detém, e não da população em geral. Isso também acaba se refletindo na obra de Puviani, em certa medida, em que se descrevem os meios sub-reptícios à disposição dos poderosos a fim de iludir os contribuintes (**Teoria Geral da Política: A filosofia Política e as Lições dos Clássicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000, p. 390-392).

⁴⁴⁸ “[...] os impostos são essencialmente estabelecidos apenas para fins de que se aproveitam uma camada muito pequena privilegiados, que, por sua vez, e graças à sua posição politicamente dominante, estão em condições de determinar com toda amplitude sua participação no financiamento das despesas correspondentes ; e enquanto a grande massa da população, carente de todas as possibilidades de formação e informação, não puder reconhecer a injustiça desta distribuição dos gravames e, na ausência de um direito de aprovação parlamentar dos impostos e do orçamento, não tiver qualquer influência na arrecadação e aplicação de tributos, a preferência por tributos 'imperceptíveis' pode trazer notáveis vantagens psicológico-políticas tanto para o governo quanto para os grupos dominantes. Ora, se em princípio todos os membros de uma comunidade política têm os mesmos direitos e obrigações, como acontece numa democracia real, não só deixa de ser uma desvantagem, mas também se torna

A despeito de a opacidade e o segredo terem sido enaltecidos no passado, a transparência do poder e, mais especificamente, da arrecadação dos recursos destinados ao seu custeio vem, cada vez mais, dominando o debate nos Estados democráticos, sendo excepcionais manifestações como Deborah Schenk, que, na forma descrita anteriormente, afirma que as informações outorgadas ao cidadão contribuinte não necessitam ser ostensivas, e Vito Tanzi, que afirma que, nos Estados Sociais, a opacidade da tributação se justificaria como forma de assegurar o custeio de direitos redistributivos ou transgeracionais (como previdenciários, de proteção ao meio ambiente, dentre outros), porquanto os indivíduos somente teriam a capacidade de proceder no cálculo hedonístico atrelado a teoria do benefício ou do sacrifício, sendo incapazes de compreender as vantagens a terceiros ou às gerações futuras. Joseph Stiglitz, aliás, reconhece que existem incentivos ao sigilo na atualidade.⁴⁴⁹ Ocorre que, como muito bem pontua o economista norte-americano, cientes desses incentivos, é necessário que os Estados instituem estruturas jurídicas que reduzam o potencial de abuso.⁴⁵⁰ Na mesma linha, está Richard Musgrave, que se mostrava contrário à introdução de um VAT nos Estados Unidos. De acordo com o autor, um defensor de tributação igualitária e visível, seria difícil advogar em favor de “*an invisible tax to secure public services which (though I hold them desirable) people might not be willing to vote for if properly assessed.*”⁴⁵¹

Não obstante as vozes isoladas que permanecem patrocinando justificativas para a opacidade da arrecadação fiscal, Neumark assenta que, no Estado contemporâneo, é

de mucha mayor vigencia y constituye una tarea política sumamente importante para el perfeccionamiento y conservación de la consciencia colectiva hacer patentes a

algo inequivocamente positivo que todos os contribuintes tenham clara consciência de que estão obrigados a participar, na medida de sua capacidade de pagamento, no financiamento de gastos públicos que, mais cedo ou mais tarde, resultem direta ou indiretamente em benefício próprio, e que co-decidem por si mesmos sua conveniência, embora isso não ocorra na maioria das vezes, mas pelo canal da representação parlamentar por eles escolhido.” [tradução nossa] (NEUMARK, F. **Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economia y Hacienda, 1994, p. 46-50).

⁴⁴⁹ Mais especificamente, *i.* o sigilo fornece (em favor de políticos e burocratas) alguma proteção contra acusações de erro (STIGLITZ, J. E. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público: o Papel da Transparência na Vida Pública. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 62-64); *ii.* o sigilo permite que grupos de interesse tenham maior influência (Ibid. p. 64); *iii.* o sigilo resguarda a prática do *rent seeking* de agentes políticos (Ibid. p. 65); *iv.* o sigilo desencoraja a participação pública nos processos democráticos; e *v.* o sigilo mina a capacidade da imprensa de realizar vigilância efetiva contra abusos (Ibid., p. 69).

⁴⁵⁰ STIGLITZ, J. E. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público: o Papel da Transparência na Vida Pública. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência Fiscal & Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013, p. 29.

⁴⁵¹ “[...] um imposto invisível para garantir serviços públicos que (embora eu os considere desejáveis) as pessoas podem não estar dispostas a votar em seu favor se forem devidamente avaliadas” [tradução nossa] (MUSGRAVE, R. Problems of the value-added tax. **National Tax Journal**, Problems of the value-added tax, v. XXV, 1972, p. 429).

*todos los ciudadanos las relaciones económicas y meta-económicas entre la cuantía y la estructura de los servicios públicos, por una parte, y de los imperativos fiscales necesarios para la cobertura de los correspondientes costes, por otra.*⁴⁵²

A transparência do Estado que, na modernidade, já havia sido estabelecida como imperativo a justiça do Direito por Kant⁴⁵³ e definida como vantagem de um governo democrático por John Stuart Mill⁴⁵⁴, passou a caracterizar-se como *valor* endossado pela quase unanimidade dos teóricos e cientistas (filósofos, cientistas políticos, economistas e juristas)⁴⁵⁵, sendo de destacar, no campo da economia, Stiglitz, para quem o sigilo implica em diversos efeitos adversos: restringe o círculo de envolvidos na tomada de decisão, distorce a arena política⁴⁵⁶ e favorece a corrupção.⁴⁵⁷ Deveras, “*meaningful participation in democratic*

⁴⁵² “[...] de muito maior validade e constitui uma tarefa política extremamente importante para o aprimoramento e conservação da consciência coletiva tornar claro a todos os cidadãos as relações econômicas e metaeconômicas entre o montante e a estrutura dos serviços públicos, por um lado, e a imperativos fiscais necessários para cobrir os custos correspondentes, por outro lado.” [tradução nossa] (NEUMARK, F. **Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, p. 46-50).

⁴⁵³ “Son injustas todas las acciones que se refieren al derecho de otros hombres cuyos principios no soportan ser publicados.” (KANT, I. **Sobre la paz perpetua**. 6. ed. Madrid: Tecnos, 1998, p. 61-62) Kant, em passagem posterior, esclarece o sentido do imperativo: “No hay que considerar este principio como un mero principio ético (pertenciente a la doctrina de la virtud) sino que hay que considerarlo también como un principio jurídico (que afecta el derecho de los hombres). Un principio que no pueda manifestarse en alta voz sin que se arruine al mismo tiempo mi propio propósito, un principio que, por lo tanto, debería permanecer secreto para poder prosperar y que al que no puede confesar publicamente sin provocar indefectiblemente la oposición de todos, en principio semejante sólo puede obtener esta universal y necesaria reacción de todos contra mí, cognoscible *a priori*, por la injusticia con que amenaza a todos. Es, además, un principio negativo, es decir, sólo sirve para conocer lo que no es justo con respecto a los otros.” (Ibid., p. 62).

⁴⁵⁴ “As between one form of popular government and another, the advantage in this respect lies with that which most widely diffuses the exercise of public functions; on the one hand, by excluding fewest from the suffrage; on the other, by opening to all classes of private citizens, so far as is consistent with other equally important objects, the widest participation in the details of judicial and administrative business; as by jury trial, admission to municipal offices, and above all by the utmost possible publicity and liberty of discussion, whereby not merely a few individuals in succession, but the whole public, are made, to a certain extent, participants in the government, and sharers in the instruction and mental exercise derivable from it. The further illustration of these benefits, as well as of the limitations under which they must be aimed at, will be better deferred until we come to speak of the details of administration.” (MILL, J. S. **Utilitarianism, Liberty and Representative Government**. Londres, Toronto e Nova York: J.M Dent & Sons Ltd. and E.P. Dutton & CO, 1920, p. 243). Em português: “Entre uma forma de governo popular e outra, a vantagem nesse aspecto é aquela que mais difunde o exercício das funções públicas; por um lado, excluindo o menor número do sufrágio; por outro, abrindo a todas as classes de cidadãos privados, na medida em que seja compatível com outros objetos igualmente importantes, a mais ampla participação nos detalhes dos negócios judiciais e administrativos; como por júri, admissão em cargos municipais e, sobretudo, pela máxima publicidade e liberdade de discussão possíveis, por meio das quais não apenas alguns indivíduos sucessivamente, mas todo o público, são feitos, em certa medida, participantes do governo, e participantes da instrução e do exercício mental que dele deriva. A ilustração adicional desses benefícios, bem como das limitações sob as quais eles devem ser visados, será melhor adiada até que falemos dos detalhes da administração.” [tradução nossa].

⁴⁵⁵ Acerca do debate político-filosófico em torno da transparência, vide SCHMITT, A. R. V. O Dever de Transparência Fiscal. Tese (doutorado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Programa de Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, 2019, p. 24-27.

⁴⁵⁶ STIGLITZ, J. E. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público: o Papel da Transparência na Vida Pública. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência Fiscal & Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013, p. 69-70.

⁴⁵⁷ Ibid., p. 69.

processes requires informed participants. Secrecy reduces the information available to the citizenry, hobbling people's ability to participate meaningfully".⁴⁵⁸ Ademais, na mesma linha de Neumark, Stiglitz afirma que uma das maiores qualidades de um bom sistema tributário é a transparência⁴⁵⁹, na medida em que o governo não deve tirar vantagem de cidadãos desinformados, o que recomenda que os cidadãos saibam quem, ao final do dia, suporta a carga tributária.⁴⁶⁰ Aliás, também Schmölders reconhece que, quanto mais tributos ocultos com os quais a população já se acostumou, menos o sistema tributário necessita ser justo, na medida em que provavelmente não haverá pressão popular para que seja alterado.⁴⁶¹

Em sentido similar é a posição de Schoeuri, que indica a responsabilidade política, por meio da transparência, como um dos objetivos de um sistema tributário ideal, criticando, sob esse específico viés, os tributos incidentes (juridicamente) sobre pessoas jurídicas, na medida em que a carga tributária repercutiria sobre as pessoas físicas (sócios, trabalhadores ou consumidores) que não teriam pleno conhecimento disso⁴⁶² em sentido similar à Stiglitz. Nessa mesma toada, Eurico Marco Diniz de Santi e André Rodrigues Correa sustentam que a "sociedade moderna protagoniza uma mudança que transfere a lógica do segredo e do poder concentrado nas mãos de poucos para a lógica da transparência, com o empoderamento de muitos a partir do acesso à informação".⁴⁶³ Já na perspectiva de Hugo de Brito Machado, a consciência sobre a carga tributária repercutida denotaria que a principal limitação constitucional ao poder de tributar residiria na vontade popular, o que dependeria de os cidadãos sentirem-se contribuintes.⁴⁶⁴

Denise Lucena Cavalcante e Eulália Camurça, em perspectiva similar, afirmam que o "cidadão-contribuinte bem informado torna-se um ator na formação de uma consciência tributária voltada para efetivar sua participação na vida pública e nos destinos da própria

⁴⁵⁸ "[...] participação significativa em processos democráticos requer participantes informados. O sigilo reduz as informações disponíveis para os cidadãos, prejudicando a capacidade das pessoas de participar de forma significativa [...]" [tradução nossa]. (STIGLITZ, J. E. *Transparency in Government*. In: **The right to tell the role of mass media in economic development**. Washington: The World Bank, 2002. p. 30).

⁴⁵⁹ STIGLITZ, J. E. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público: o Papel da Transparência na Vida Pública. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência Fiscal & Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013, p. 52.

⁴⁶⁰ STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. **Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 521.

⁴⁶¹ SCHMÖLDERS, G. **The Psychology of Money and Public Finance**. Nova York: Palgrave Macmillan, 2006, p. 185.

⁴⁶² SCHOEURI, L. E. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013., p. 124-126.

⁴⁶³ SANTI, E. M. D. de; CORREA, A. R. **Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 73.

⁴⁶⁴ MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 205.

sociedade.”⁴⁶⁵ Samuel Santo assevera que o direito à informação dos cidadãos e o dever de prestá-las por parte do Estado “caminham na direção de impor responsabilidade ao Estado, munindo o cidadão para expressar a sua opinião, questionar as políticas públicas e, enfim, fiscalizar a atuação estatal.”⁴⁶⁶ É com base nessas premissas que Andrei Pitten Velloso concebe o dever geral de informação.⁴⁶⁷ Por isso que Pedro Julio Salles D’Araújo assevera que a transparência

vem ganhando relevo nos últimos tempos como reflexo de uma exigência de controle do cidadão a respeito do exercício do poder político em um contexto democrático e republicano. Decorrencia ainda de um dever de publicidade e motivação dos atos administrativos, e objetivando a concretização de uma maior participação popular, busca-se, por meio da realização deste mandamento, garantir a visibilidade de governo, possibilitando o acesso e o conhecimento públicos das atividades administrativas, bem como instrumentalizando a vigilância social e o controle institucional sobre a Administração.⁴⁶⁸

Transparência denota trazer à claridade aquilo que se encontrava na escuridão, isto é, *esclarecer* (oriunda da conjugação do prefixo latino *ex* – trazer para fora – e da expressão *clarus* – claro). A transparência, antípoda da opacidade (*bipolaridade*), serve de critério de avaliação de outros objetos do conhecimento (*objetividade*), destina-se à efetivação de fins (*referibilidade*) e implica na concretização de outros valores correlatos (*implicação recíproca*), conforme veremos no próximo capítulo. Representa opção (*preferibilidade*) do legislador constituinte de 1988, em detrimento do desvalor da opacidade que estribara o regime militar que lhe antecederia (*historicidade*) e que encontrava amparo em importantes teóricos do passado, o que se denota desde a justificção apresentada pelo Senador Constituinte Afif Domingos à Emenda n. ES30732-1 ao Substitutivo n. 1 do Relator ao Projeto de Constituição, segundo a qual o objetivo do comando atualmente positivado no artigo 150, § 5º, da Constituição seria “tornar claro e acessível a todos esse componente obscuro do preço final dos produtos industrializados”⁴⁶⁹ Sua efetivação, conforme se investigará com maior detalhamento no capítulo posterior, demanda atitudes ativas e passivas do Estado, sem, todavia, almejar-se a

⁴⁶⁵ CAVALCANTE, D. L.; CAMURÇA, E. Cidadania Fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 103, p. 36.

⁴⁶⁶ SANTO, S. S. do. **O direito e o dever de informação nas relações tributárias**. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Programa de Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, p. 15.

⁴⁶⁷ VELLOSO, A. P. **Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 312.

⁴⁶⁸ D’ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 243-244

⁴⁶⁹ BRASIL. **Projeto de Constituição: Emendas Oferecidas em Plenário ao Substituto do Relator. Vol. III**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1987b, p. 2712.

concretização da quimera da transparência absoluta que, inclusive, poderia não ser desejada (*realizabilidade e inexauribilidade*).

O valor da transparência, conforme demonstra Toby Mendel, vem ganhando realce nas últimas décadas. Conforme afirma o autor – em obra escrita no ano de 2009 –, enquanto

[...] em 1990, apenas 13 países haviam adotado leis nacionais de direito à informação, hoje mais de 70 dessas leis já foram adotadas em nível global, e estão sendo consideradas ativamente em outros 20 ou 30 países. Em 1990 nenhuma organização intragovernamental reconhecia o direito à informação. Agora, todos os bancos multilaterais de desenvolvimento e uma série de outras instituições financeiras internacionais adotaram políticas de divulgação de informações. Em 1990, havia uma visão predominante do direito à informação como uma medida de governança administrativa, ao passo que este direito é, cada vez mais, considerado como um direito humano fundamental.⁴⁷⁰

Aludido panorama decorre de uma “série de mudanças paradigmáticas que abrangem o mundo inteiro”, dentre as quais as transições para a democracia ocorridas em diversas regiões do mundo desde 1990 e avanços na tecnologia da informação.⁴⁷¹ Denise Lucena Cavalcante e Eulália Camurça reconhecem que, na atualidade, o direito ao conhecimento ou à informação é regulado em diversos países, além de ser estabelecido por organismos internacionais e por sistemas regionais de direitos humanos.⁴⁷² Dentre os instrumentos internacionais de maior relevo, referem a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948, da ONU que, em seu artigo 19, prevê que “todo homem tem direito à liberdade de opinião e de expressão, o que implica o direito de não ser incomodado por suas opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e ideias, por quaisquer meios de expressão, independente de fronteiras.” Mencionam, ainda, o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, adotado pela Assembleia-Geral da ONU, em dezembro de 1966, que “em seu art. 19 que ‘ninguém será molestado por suas opiniões’ e define que a liberdade de procurar, receber e difundir informações e ideias de toda espécie, sem consideração de fronteiras, sob forma escrita ou oral, impressa ou artística, ou por qualquer outro meio a sua escolha.” Referem, ainda, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, Pacto de São José de Costa Rica, de 1969 (art. 13), segundo o qual o direito de expressão “compreende a liberdade de buscar, receber e difundir informações”, afora julgamentos realizados pela Corte Interamericana de Direitos Humanos⁴⁷³, arrematando

⁴⁷⁰ MENDEL, T. **Liberdade de Informação: um estudo comparado**. 2. ed. Brasília: UNESCO, 2009, p. 03.

⁴⁷¹ *Ibid.*, p. 04.

⁴⁷² CAVALCANTE, D. L.; CAMURÇA, E. Cidadania Fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 103., 2012, p. 37.

⁴⁷³ *Ibid.*, p. 38-39.

Assim, o Estado deve ser regido pelos princípios da publicidade e da transparência da gestão pública, o que torna possível que as pessoas exerçam controle democrático das gestões estatais de forma a poder questionar e considerar se há um adequado cumprimento das funções públicas. É a participação da gestão pública a partir do controle social. O Estado tem o dever de dar toda informação necessária ao cidadão-contribuinte, inclusive deixando de forma clara e compreensível os efeitos de seus atos.⁴⁷⁴

Em sentido similar, Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa, tratando acerca do plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE, sustentam que a transparência imposta aos contribuintes que se valem de estratégias pouco ortodoxas destinadas à economia de tributos é apenas uma das perspectivas de um mesmo princípio. Vale dizer, a transparência não pode ser vislumbrada de forma unilateral, no sentido de que os Estados devem ter acesso a informações sigilosas dos contribuintes, mas, também, que esses últimos devem ter informações acerca de quanto pagam em favor dos primeiros e do que recebem em troca.⁴⁷⁵

Assim, vislumbra-se, de um lado, que o artigo 150, § 5º, da Constituição positivou o valor da transparência acerca da repercussão da carga tributária para frente (nomogênese) mediante opção política em contraposição ao sigilo que grassava no regime imediatamente anterior a 1988 e, de outro, que o mosaico axiológico⁴⁷⁶ que justificara sua internalização no ordenamento jurídico lhe confere hoje ainda maior protagonismo que outrora, tornando sua concretização, na máxima medida, meta fundamental para a implementação de outros valores afins (referibilidade). É nesse sentido que Ricardo Lobo Torres assevera que a transparência se caracteriza como “princípio moral pré-constitucional” que, dentre outros, legitima o próprio ordenamento jurídico e se vincula a outros princípios “possuidores de conteúdo”, sejam aqueles vinculados à segurança jurídica, seja aqueles atrelados à justiça.⁴⁷⁷

⁴⁷⁴ CAVALCANTE, D. L.; CAMURÇA, E. Cidadania Fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 103., 2012., p. 38-39.

⁴⁷⁵ SCHOEURI, L. E.; BARBOSA, M. C. BRAZIL. In: KRISTOFFERSON, E.; *et al* (org.). **Tax Secrecy and Tax Transparency: the relevance of confidentiality in Tax Law**. Frankfurt am Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien: PL Academic Research, 2013, p. 677-678.

⁴⁷⁶ Em que pese o conceito de constelação axiológica releano (ajustado para “mosaico axiológico” nesta dissertação, conforme exprimido anteriormente) ser questionável por gozar de uma dose de intuicionismo, é inegavelmente operacional no que diz respeito à transparência na relação entre Administração Pública e cidadãos, visto que evidencia a mudança do governo autocrático militar para o regime democrático estipulado pela Constituição de 1988. Referido panorama, aliás, reflete o cenário internacional do pós-guerras, em que foram solapadas autocracias na América Latina, Europa e Ásia. Ademais, referido conceito se presta para demonstrar a guinada do discurso teórico-científico, que outrora defendia a opacidade do poder para, contemporaneamente, assentar-se na transparência.

⁴⁷⁷ TORRES, R. L. O Princípio da Transparência no Direito Financeiro. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, n. 8, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 1999. Disponível em: <encurtador.com.br/rMUXZ>. Acesso em: 07 mar. 2022.

3.1.3 Implicação recíproca, referibilidade e transparência

Como exposto nos capítulos anteriores, o valor da transparência acerca da repercussão (econômica) da carga tributária para frente, por sua perspectiva quadripartite (simplicidade, integração, ostensividade e franqueza), foi positivado na Constituição Federal como limitação ao poder de tributar. Na condição de valor, caracteriza-se pela *implicação recíproca* em relação a outros valores, sendo por eles influenciado e a eles influencia, *referibilidade* porquanto destina-se à implementação de finalidades, *realizabilidade* porque motiva a conduta dos indivíduos, impactando a realidade histórico-cultural, e *inexauribilidade* pois, tratando-se de objeto *deontológico*, sempre se direciona a um estado ideal de coisas inatingível, nunca efetivado em sua plenitude, o que o tornaria uma realidade *ontológica*.

De acordo com o histórico legislativo do artigo 150, § 5º, da Constituição Federal e da Lei n. 12.741/2012, reconhecida como principal instrumento de efetivação do mencionado comando constitucional, vislumbra-se que o esclarecimento do indivíduo (no papel de consumidor e de cidadão) destina-se a assegurar seu *conhecimento* para que possa *participar da vida pública (cidadania)*⁴⁷⁸ em um Estado *democrático e republicano*⁴⁷⁹. Consabido que toda a *conduta* do indivíduo parte de uma tomada de *decisão*, na qual se inventariam as *condutas alternativas* e, após *juízo de valor* atrelados aos *fins* almejados,⁴⁸⁰ opta-se por uma das vias possíveis, na medida em que a ação humana não é integralmente condicionada pela

⁴⁷⁸ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo e Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia: “Para que a cidadania fiscal possa ser exercida, é indispensável que o cidadão tenha conhecimento da carga tributária à qual está submetido, não só para que possa de algum modo interferir em sua determinação, no campo político, mas para que se sinta estimulado a participar da vida política de sua comunidade como um todo, e mais, para que tenha a noção do quanto lhe custa manter o Estado e os serviços públicos que este oferece em troca” (**Cidadania Fiscal e Tributação Indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça**. Florianópolis: Ana Paula Basso, 2014).

⁴⁷⁹ “Como pressuposto de um Estado que se pretenda democrático e de direito, a transparência administrativa possibilita que os cidadãos saibam o que desejam enquanto sociedade, sendo condição necessária para qualquer ideia de participação popular. Dessa forma, o nível de acesso à informação passa a ter íntima relação com o desenvolvimento do debate político, auxiliando no processo de formação da vontade geral e facilitando os procedimentos de tomada de decisão. Além disso, a transparência é necessária para gerar uma gestão responsiva do Poder Público, que venha a prestar contas a toda sociedade a respeito de suas ações, bem como passe a atuar dentro das balizas do princípio da legalidade.” (D’ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 241).

⁴⁸⁰ Humberto Ávila, nesse sentido, afirma que: “Se assim é, não há liberdade quando o indivíduo não conhece as opções de ação disponíveis nem tem aptidão para prever minimamente as consequências que cada uma delas irá produzir. É que nessas situações não lhe é dado nem desenhar com autonomia sua própria existência, nem determinar com independência seu conteúdo. Assim. Deixa a vida de decorrer da própria vontade – e, por conseguinte, de propósitos por ele próprio concebidos e escolhidos – e passa a depender da vontade de outro e de objetivos externa e arbitrariamente impostos.” (**Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 13) No mesmo sentido, REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 410; SICHES, L. R. **Tratado General de Filosofia del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008., p. 86.

causalidade. O indivíduo, portanto, é livre na medida em que racional (*racionalidade instrumental*), ainda que essa racionalidade seja limitada.⁴⁸¹ Para que a liberdade viabilize a tomada de decisão por parte do indivíduo entre as diversas *condutas alternativas* exige que seja capaz de inventariá-las na maior medida possível, o que exige conhecimento e informação,⁴⁸² que são potencializadas pela *transparência*. A medida da *liberdade* de cada indivíduo é, portanto, condicionada pelo nível e pela qualidade da *informação* que possui e pela capacidade de *assimilá-las* e, a partir delas, *decidir*⁴⁸³. Por isso que, em um regime democrático, a participação deve, ao menos potencialmente, ser *igual*⁴⁸⁴, o que exige do Estado medidas *omissivas* e *comissivas* destinadas a assegurar referida *igualdade*.^{485,486}

É também nessa linha que Bobbio identifica o indivíduo (racional) como fundamento ético da democracia, isso é, aquele “capaz de avaliar as consequências [...] das suas próprias ações, e portanto de avaliar seus próprios interesses em relação aos interesses dos outros, e com

⁴⁸¹ Em sentido similar, REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 379.

⁴⁸² Nesse sentido, Ávila afirma que “[...]” quando não conhece nem compreende o conteúdo do Direito, quando não tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando não pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro quanto aos atos que praticar no presente – o indivíduo não é capaz de saber sobre o que decidir, de querer conscientemente, de decidir em determinado sentido e de arcar responsabilmente com as consequências de sua decisão.” (**Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 20).

⁴⁸³ “O poder autocrático dificulta o conhecimento da sociedade; o poder democrático, ao contrário, enquanto exercido pelo conjunto dos indivíduos aos quais uma das principais regras do regime democrático atribui o direito de participar direta ou indiretamente da tomada de decisões coletivas o exige. O cidadão deve ‘saber’, ou pelo menos deve ser colocado em condição de saber. Ainda que com uma certa ênfase, atribuiu-se à ciência política, no momento do seu nascimento, em um momento de entusiasmo iluminista, que hoje em parte se apagou, até mesmo a tarefa da ‘educação para a cidadania’.” (BOBBIO, N. *Teoria Geral da Política: A filosofia Política e as Lições dos Clássicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000, p. 392-393).

⁴⁸⁴ O paradoxo da relação entre, de um lado, liberdade e da igualdade e, de outro, democracia é o fato de que, além de ponto de partida, premissas fundamentais para que se cogite de um regime realmente democrático, são o ponto de chegada do mesmo regime. Bobbio, apesar de em inúmeras passagens de sua obra concordar com o quanto consignado na frase anterior, destaca que, em sua visão: “A liberdade e a igualdade não são um ponto de partida, mas sim um ponto de chegada. A democracia pode ser considerada um processo lento, mais irrefreável, no sentido da aproximação dessa meta. Mas a meta é na sua plenitude inatingível, por uma razão intrínseca aos dois princípios mesmo, da liberdade e da igualdade. Esses dois princípios são, em última instância, quando levados às suas extremas consequências, incompatíveis.” (Ibid., p. 422).

⁴⁸⁵ “Para que a autonomia individual seja efetiva, e não apenas proclamada, cumpre ao Estado não apenas respeitar seu exercício, deixando de adotar medidas que a possam injustificadamente restringir. Compete-lhe também atuar para protegê-la, adotando medidas adequadas e necessárias à sua promoção.” (ÁVILA, H. Op. Cit., p. 12).

⁴⁸⁶ Nesse sentido, aliás, que pode ser enquadrada a regressividade cognitiva de Pedro Julio Sales D’Araújo, segundo o qual a repercussão econômica para frente enseja supertributação. “Como pressuposto de um Estado que se pretenda democrático e de direito, a transparência administrativa possibilita que os cidadãos saibam o que desejam enquanto sociedade, sendo condição necessária para qualquer ideia de participação popular. Dessa forma, o nível de acesso à informação passa a ter íntima relação com o desenvolvimento do debate político, auxiliando no processo de formação da vontade geral e facilitando os procedimentos de tomada de decisão. Além disso, a transparência é necessária para gerar uma gestão responsiva do Poder Público, que venha a prestar contas a toda sociedade a respeito de suas ações, bem como passe a atuar dentro das balizas do princípio da legalidade.” (**Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 241)

estes compatíveis, em um equilíbrio instável [...], característica de um regime democrático”.⁴⁸⁷ Assim, para o teórico italiano, a justificação da democracia está precisamente “no pressuposto de que o indivíduo singular, o indivíduo como pessoa moral e racional, é o melhor juiz de seu próprio interesse”, sem presumir que existam indivíduos superiores “que são capazes de julgar qual seja o bem geral da sociedade entendida como um todo, melhor do que poderiam fazer os indivíduos singularmente.”⁴⁸⁸ E prossegue:

Mas existe esse homem racional? O homem racional é um ideal-limite. Exatamente por isso também a democracia é um ideal-limite. Deixando de lado a consideração de que se todos os homens fossem racionais não haveria nem mesmo a necessidade de um governo, e mesmo nos limitando a racionalidade puramente instrumental, falta à grande maioria dos indivíduos os conhecimentos necessários para construir um juízo pessoal e fundado diante das decisões que deve tomar. E além disso, mesmo aqueles que poderiam conhecer melhor as coisas, podem ser facilmente enganados por quem possui, além de conhecimentos, os meios de propaganda suficientes pra fazer com que os próprios interesses ou aqueles interesses do próprio grupo pareçam interesses de todos. Em suma, muitos não estão em condições de saber. Muitos acreditam saber, e não sabem.⁴⁸⁹

As conclusões de Bobbio convergem com a concepção de racionalidade limitada de Herbert Simon, que referimos anteriormente, e com as reflexões da escola da *behavioral law and economics* também já abordadas, cujos precursores são Tversky e Kahneman. Essas teorias, combinadas que fossem, demonstrariam a impossibilidade inventariar todas as condutas possíveis dada determinada situação concreta e, ainda que possível fosse, a incapacidade do indivíduo de dimensionar que, de fato, inventariou-as em sua totalidade. Mais ainda: a escolha adotada pelo indivíduo não se daria baseada, exclusivamente, em critérios racionais, sendo *humana* a condição de incorrer em vieses e heurísticas que desembocam em afoitos atalhos mentais. Isso não significa, todavia, que se deva abrir mão do ideal limite do homem racional e, por conseguinte, da premissa de que partem valores fundamentais como a liberdade e o regime democrático, mas, sim, resguardar o indivíduo para que possa exercitar, em sua máxima medida, a racionalidade, conforme defendem, inclusive, autores comportamentalistas como Baron e McCaffery.

Ademais, a racionalidade do indivíduo, afora limitada pelos motivos identificados por Simon e pela escola comportamentalista, também se encontra imersa no interior de condições culturais *a priori*, que decorrem da inserção do indivíduo no interior de uma dada civilização,

⁴⁸⁷ BOBBIO, N. Teoria Geral da Política: A filosofia Política e as Lições dos Clássicos. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 424.

⁴⁸⁸ Ibid., p. 424.

⁴⁸⁹ Ibid., p. 425.

da qual é partícipe e arquiteto, o que significa que não existe indivíduo totalmente alijado de determinada *cultura* e, portanto, *motivado* por valores comuns.⁴⁹⁰ Ademais, este indivíduo encontra-se sujeito a inúmeros fatores que influenciam na decisão acerca de sua conduta, delimitando suas opções. Siches afirma que

[...] *el hombre se halla situado en una circunstancia concreta, determinada, limitada, la cual está compuesta por múltiples y diversos ingredientes (psíquicos, biológicos geográficos, históricos, sociales) y por las varias combinaciones singulares de ellos en cada uno de los casos. El hombre no puede hacerlo todo, sino tan sólo puede elegir algunas de las cosas que le son posibles en cada momento; y cuáles sean esas cosas en cada caso lo determina la constelación de ingredientes que forman su circunstancia.*⁴⁹¹

Ao indivíduo deve-se permitir *solicitar informações* acerca da contribuição que franqueia em favor do Estado – tanto de maneira isolada, quanto em cotejo a contribuição dos demais contribuintes –, bem como deve *recebê-las passivamente*, de forma *simples* e *ostensiva*, mormente em relação à carga tributária tendencialmente repercutida (economicamente) contra si no preço de mercadorias e de serviços. O Estado, ademais, deve *abster-se* do uso de meios *ilusórios*⁴⁹² que impliquem no incremento da opacidade do sistema tributário, bem como deve, ativamente, implementar medidas destinadas a tornar a tributação *visível*, buscando, não apenas, mas também, reduzir a complexidade do emaranhado normativo que compõem o Sistema Tributário Nacional. É nesse sentido que afirma Pedro Julio Sales D’Araújo:

E a publicização da gestão é possível pela concretização de duas dimensões específicas do princípio da transparência administrativa. Sob um viés passivo, a transparência pressupõe a disponibilização pelo Estado de todas as informações

⁴⁹⁰ REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 417 e 423. No mesmo sentido, Siches. “La combinación de todos esos ingredientes [...] determina para cada sujeto el ámbito de su vida y el catálogo de posibilidades que se le deparan. Ese ámbito y esas posibilidades son diversas para cada sujeto, según cuales Sean las aptitudes de su cuerpo, las capacidades de su psique, el lugar donde esté, la educación que haya recibido, la situación social que ocupe, los medios económicos de que disponga, la atmósfera colectiva que respire, etc. Pero cada sujeto, dentro del espacio de su propia vida, halla siempre la posibilidad de diversas conductas en cada momento, por lo cual es albedrío, ya que él tiene que elegir por sí alguna de esas conductas, por no hallarse predeterminado forzosamente a emprender una soja de ellas.” (**Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 89).

⁴⁹¹ “[...] o homem se encontra em uma circunstância concreta, determinada, limitada, que é composta por múltiplos e diversos ingredientes (psíquicos, biológicos, geográficos, históricos, sociais) e pelas várias combinações únicas deles em cada um dos casos. O homem não pode fazer tudo, mas só pode escolher algumas das coisas que lhe são possíveis a cada momento; e o que essas coisas são em cada caso é determinado pela constelação de ingredientes que compõem sua circunstância.” [tradução nossa] (Ibid., 89-90).

⁴⁹² “Nesse sentido, se faz necessária a adoção, pelo Estado brasileiro, de um comprometimento maior com a formação de uma cidadania fiscal, que venha a instigar uma melhoria da compreensão por parte do contribuinte quanto ao desenvolvimento da atividade financeira, possibilitando que este detenha as informações necessárias para se posicionar criticamente quanto à estruturação da matriz tributária. E se esta é pautada por estruturas ilusórias e promotoras de regressividades, é dever do Estado buscar formas de endereçar este debate, proporcionando o conhecimento da população” (D’ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 352).

públicas produzidas e detidas nos bancos de dados da Administração, podendo tais dados serem acessados por qualquer um mediante mero requerimento. Já sob uma perspectiva ativa, tem-se na transparência um dever do governo de informar à sociedade, independente de provocação, toda e qualquer informação que se faça relevante para o conhecimento geral. Tem-se, assim, não apenas o dever do Estado de promover o livre acesso à informação para quem requisitar, como também de adotar condutas positivas direcionadas ao fornecimento para a esfera pública dos elementos necessários para que todos possam se posicionar criticamente sobre assuntos públicos. Deve, pois, não apenas ser transparente na atuação, mas até mesmo democrático na uniformização do acesso.⁴⁹³

Vislumbra-se, portanto, que a *transparência da carga tributária tendencialmente repercutida no preço de mercadorias e serviços contra o consumidor* destina-se à efetivação do *regime democrático* de governo, viabilizando o exercício da *cidadania* (referibilidade), porquanto não é possível decidir acerca da conveniência e da oportunidade de políticas públicas – que representam gastos públicos – sem a correspondente compreensão de quanto custarão e de quem arcará com esses ônus.^{494, 495} Ademais, a *visibilidade* da tributação também objetiva o estabelecimento de um sistema tributário mais justo e isonômico, na medida em que, esclarecido que esteja, o indivíduo tende a resistir à distribuição desigual da carga tributária, a

⁴⁹³ D'ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 241.

⁴⁹⁴ “É nesse sentido que o princípio da transparência fiscal deve ser compreendido. Não apenas sob o viés do gasto público, mas também alcançando como se procede a arrecadação, possibilitando a formação de uma conexão cognitiva entre receita e despesa tendente a instruir o cidadão acerca da função exercida pela tributação em um Estado Democrático de Direito. Cultivando uma cultura de maior trato da coisa pública, deve atuar como norma basilar de legitimação do próprio Estado, a consubstanciar verdadeira realização de ideais democráticos e republicanos. Democráticos ao possibilitar o acesso de todos não só ao sentido da norma jurídica tributária, mas principalmente fornecendo acesso a uma informação de qualidade a respeito das condições de financiamento da máquina pública. Republicanos por instigar no cidadão-contribuinte um imaginário de res publica, ou seja, de fomentar o cuidado com a coisa pública, possibilitando tanto o controle social quanto a respectiva cobrança dos representantes eleitos em relação ao cumprimento efetivo do pacto firmado para com a sociedade. Este, entretanto, não parece ser o quadro que se apresenta na experiência brasileira, em que o modelo tributário adotado, conhecidamente opaco e complexo, antes de promover a formação de um cidadão crítico de seu papel de contribuinte, acaba por excluir a maior parcela da população desta compreensão. A ausência de transparência de nossa matriz tributária, aliada a falta de uma política de promoção da consciência fiscal por parte do Estado, conduz grande parcela da população a não compreender a realidade fiscal brasileira, deixando de se auto reconhecer como efetivo contribuinte e comprometendo, conseqüentemente, o próprio ideal de autogoverno típico do paradigma da democracia liberal” (Ibid., p. 254).

⁴⁹⁵ “Uma sociedade consciente do custo inerente à manutenção do Estado tende a ser uma sociedade que evita desperdícios além de ser uma sociedade em sintonia quanto ao papel das políticas a serem implementadas, o que confere maior aderência e efetividade da agenda pública. É por tais razões que uma boa matriz tributária é aquela que, entre outras características, proporcione a maior visualização possível acerca da distribuição do ônus fiscal entre as parcelas da população, não sendo possível aceitar que o Estado tenha vantagens a partir da desinformação dos cidadãos. Assim, para a construção de uma democracia sustentável se faz necessário que não venhamos a esconder a conta, até porque, um eleitorado informado é pressuposto de uma comunidade valorosa.” (Ibid., p. 236). “Não se pode olvidar que a efetivação dos direitos 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.” (MACHADO SEGUNDO, H. de B.; MAIA, D. B. de M. S. **Cidadania Fiscal e Tributação Indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça**. Florianópolis: Ana Paula Basso, 2014., [s.p.]

fiscalizar os contribuintes “de direito”⁴⁹⁶ e a opor-se à ineficiência na gestão da coisa pública e à corrupção. À transparência positivada no artigo 150, § 5º, da Constituição, encontram-se intimamente relacionados à liberdade e à igualdade (*implicação recíproca*), sendo que, em relação à primeira delas, é corriqueira sua relação com a liberdade de manifestação e, quanto à segunda, sua relação com o regime democrático nos Estados modernos e contemporâneos.

A plena *transparência acerca da carga tributária repercutida para frente*, todavia, é inalcançável (*inexauribilidade*), na medida em que a informação somente é passível de ser franqueada de forma aproximada e tendencial, haja vista as inúmeras variáveis implicadas na repercussão econômica. É, no momento atual da ciência, ao menos, impossível outorgar informação *plena e certa* acerca da tributação repercutida para frente. Ademais, os instrumentos previstos na Lei n. 12.741/2012 são apenas parte daqueles – dentre diversos outros – que devem ser implementados com o intuito de alcançar-se um *estado ideal de coisas*, o qual, todavia, se alcançado, desnaturaria o próprio valor enquanto tal dada sua *natureza deontológica*. Dentre os instrumentos possíveis estão aqueles destinados a educar o contribuinte, não apenas com o intuito de cumpra, franciscanamente, as obrigações tributárias que lhe são impostas pela Lei, mas, também, para resistir a qualquer tipo de comportamento antijurídico da administração fiscal⁴⁹⁷, reforçando sua moral tributária.⁴⁹⁸

A transparência acerca da repercussão dos tributos para frente não implica, necessariamente, em uma barreira ao aumento do gasto público ou como instrumento que, necessariamente, redundará em sua redução, como sustentam autores de matiz libertária como James M. Buchanan. Tampouco significa óbice ao financiamento de direitos coletivos, transfronteiriços e transgeracionais, referidos por Vito Tanzi, muito embora estudos empíricos indiquem maiores dificuldades de assimilação por parte dos contribuintes acerca do custeio desses direitos.⁴⁹⁹ Isso porque, inegavelmente, a Constituição de 1988 estipula um sem número de direitos, todos eles, a despeito da classificação utilizada, dependentes do ingresso de receita, o que se dá, prioritariamente, por meio da arrecadação de tributos.⁵⁰⁰ Sem contar a Constituição, em sua redação atual, impõe aos gestores públicos adoção de medidas destinadas a assegurar a responsabilidade fiscal por meio de um orçamento público equilibrado. Os instrumentos

⁴⁹⁶ CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 942.

⁴⁹⁷ BUJANDA, F. S. de. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, p. 107.

⁴⁹⁸ *Ibid.*, p.113.

⁴⁹⁹ SCHENK, D. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 14.

⁵⁰⁰ HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. **O Custo dos Direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Martins Fontes, 2019, p. 11.

destinados a equalizar, de um lado, o pouco apreço dos indivíduos em relação aos tributos e, de outro, a necessidade de receitas para o custeio de direitos previstos na Constituição de 1988, sem contar os interesses egoísticos de políticos, burocratas e grupos de pressão, devem ser institucionalizados para a desafiadora efetivação do comando contido no art. 150, § 5º, da Constituição.

3.1.4 Conclusões parciais

A Ciência do Direito necessita responder os problemas de pesquisa que lhe são propostos. Não é dado ao cientista refugiar-se no argumento de que as indagações se encontram fora dos lindes do corte metodológico arbitrariamente eleito pelo *establishment* acadêmico momentâneo. Ao cientista do ramo tributário do Direito impõe-se reconstruir, sistematicamente, o enunciado contido no artigo 150, § 5º, da Constituição Federal, uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, sem alijar sua apreciação a outros ramos do Direito ou do conhecimento científico. Para tanto, fez-se necessário interpretar a expressão “*incidência*” contida no mencionado dispositivo, teleológica e interdisciplinarmente, bem como compreender, empírica e interdisciplinarmente, o estado atual da consciência fiscal por parte dos contribuintes, ainda que a literatura nacional e internacional a propósito seja escassa (*dimensão factual da experiência jurídica*). E, ato contínuo, assimilar o valor positivado, por ato de poder, no texto constitucional, inclusive viabilizando, se fosse o caso, sua atualização para a contemporaneidade (*dimensão axiológica da experiência jurídica*).

Os valores caracterizam-se como objetos de conhecimento, derivando da liberdade e da racionalidade da pessoa humana e, entretanto, servindo de motivo para a mesma conduta humana. O indivíduo, por meio de juízos de valor, avalia os demais objetos de conhecimento, convertendo-os em objetos complexos, que compõem a cultura. O Direito (experiência jurídica) é um objeto cultural, mediante o qual o homem edifica sua realidade histórica. O enunciado normativo nada mais representa, portanto, que um átomo no qual, mediante ato de poder, a autoridade legitimada positiva em texto determinado valor, dentre inúmeros outros possíveis, em uma sociedade pluralista.

O artigo 150, § 5º, incorpora o valor *transparência*, reciprocamente implicado à *liberdade* e à *igualdade*, e destina-se a efetivar a *cidadania* em um *regime democrático e republicano*. Isso porque, sem se compreender quanto e quem suporta a carga tributária tendencialmente repercutida para frente, não é possível exercer uma participação consciente

por meio da assimilação de que os direitos são custeados pela sociedade, seja mediante o exercício de voto, seja através a fiscalização do Estado ou dos contribuintes de direito, o que se mostra ainda mais relevante em nosso País em que prevalecem os tributos incidentes sobre bens e serviços. A transparência – em suas quatro dimensões: *simplicidade, integração, ostensividade e franqueza* –, apesar de encontrar incentivos factuais ao seu descumprimento, precisa de práticas ativas e passivas por parte do Estado a fim de que possa ser efetivada em sua máxima medida.

Denota-se, ainda, que o valor da transparência passou, nas últimas décadas, a ser reconhecido como direito humano em diversos instrumentos internacionais, o que impactou na aprovação de leis em diversos Estados destinadas a assegurá-la. Cabe, agora, avaliar o impacto das medidas e formas suplementares destinadas a assegurar que, efetivamente, os indivíduos saibam quem e quanto pagam em favor do Estado, com o objetivo de que, de fato, haja legitimação do Estado Democrático de Direito contemporâneo.

3.2 CONTEÚDO NORMATIVO DO DEVER DE ESCLARECIMENTO

3.2.1 Esclarecimento da carga tributária repercutida: texto, norma e dimensão normativa

Parcela considerável da ciência do Direito e, em especial, do Direito Tributário, ao jungir-se ao fragmentarismo do paradigma científico moderno, incorporado à ciência do Direito principalmente pela corrente da normativista kelseniana, acabou desdenhando de problemas fundamentais para a compreensão da experiência jurídico-tributária como um todo, que compreende, concretamente, a combinação entre as dimensões factual, valorativa e normativa (tridimensionalismo concreto), exigindo dissolução do fosso entre diferentes disciplinas científicas e de ramos do Direito que possuem objeto afim.⁵⁰¹ Referido panorama contribuiu para a incipiência dos estudos acerca da interpretação do enunciado do artigo 150, § 5º, da Constituição Federal, menoscabado ou tratado sem o devido aprofundamento em obras que tratam acerca do sistema constitucional tributário, em que pese conste no digníssimo rol das limitações constitucionais ao poder de tributar (Título IV, Capítulo I, Seção II da CF).^{502,503}

Com efeito, não há como se interpretar (corretamente) a expressão “incidente sobre mercadorias e serviços” caso se ignore a opção valorativa da(s) autoridade(s) a tanto legitimada(s) (Assembleia Nacional Constituinte, no caso) e, por corolário, da finalidade incorporada ao dispositivo, na medida em que a reconstrução da expressão como mera “incidência jurídica” – ao menos da forma como foi outrora comutada para a Ciência do Direito – mostrar-se-ia inadequada à promoção do estado ideal de coisas pretendido. Tampouco há

⁵⁰¹ NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 45; *Id.*, **A interpretação econômica no Direito Tributário, Resenha Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 129-130; MARTINS, I. G. da S. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 44. SCHOEURI, L. E. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48-49.

⁵⁰² GODOI, M. S. Os clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro e seu paulatino abandono pela Ciência do Direito Tributário produzida no Brasil. In: CAMPOS, C. A. de; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. (Org.) **Leituras clássicas do Direito Tributário**. Salvador: Juspodvm, 2018,, p. 553-554.

⁵⁰³ Como bem alerta Humberto Ávila, as limitações constitucionais ao poder de tributar podem dirigir-se contra o Estado (seja como efetivos direitos de defesa, seja, ainda, como direitos à proteção e à promoção, que demandam prestações positivas) e, inclusive, podem servir como “instrumento para conter forças econômicas e sociais. Setores poderosos da economia e regiões politicamente fortalecidas constituem forças que, por vezes, também restringem direitos fundamentais que podem ser protegidos pelas próprias limitações ao poder de tributar. O repasse do custo econômico dos tributos para o consumidor final, a ausência de destaque nas notas fiscais do tributo anteriormente pago, a inexistência de apresentação de informações relativas a obrigações tributárias que afetem terceiros são exemplos de problemas particulares que podem ser protegidos por princípios tributários.” (**Sistema Constitucional Tributário**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2012c, posição 2284-2293).

como se definir os *meios* adequados aos *fins* pretendidos pela Constituição caso se despreze o grau de complexidade do Sistema Tributário Nacional e caso se desconsidere a forma como o consumidor reage à informação.

Como visto nos capítulos anteriores, Reale afirma que todo enunciado normativo (“intencionalidade objetivada”) representa um ato de poder da(s) autoridade(s) a tanto legitimada(s) que, em determinado panorama factual situado histórico-geograficamente, elege(m) um valor destinado a efetivar um determinado fim. Referida(s) autoridade(s) humana(s) encontra(m)-se imersa(s) em determinada cultura, da qual é(são) integrante(s) e arquiteta(s). Porém, o intérprete não se encontra vinculado a inventariar atos passados – inclusive diante da impossibilidade racional de se captar a *voluntas legislatoris* no interior de um processo legislativo complexo como nas sociedades contemporâneas, o que redundaria em inócuo psicologismo hermenêutico –, mas, ao reverso, deve compreender o panorama fático-axiológico no qual positivado o ato de poder, a fim de contextualizá-lo no ambiente fático-axiológico do momento ato de interpretação do texto, o que se deve dar em combinação com os demais enunciados que compõem o sistema normativo como um todo (inclusive aqueles inseridos posteriormente).⁵⁰⁴

Deveras, é papel do cientista do Direito interpretar o que, longe de recair no mero desvelamento dos sentidos da norma mediante enunciados descritivos contemplados na moldura normativa kelseniana, consiste em emitir enunciados performativos acerca do texto, reconstruindo-o em busca da interpretação correta em determinado panorama fático-axiológico, mediante, em certa medida, o refazimento do trajeto desenvolvido pelo legislador, a fim de avaliar a opção axiológica (e teleológica) adotada diante de um novo panorama factual.⁵⁰⁵ Nesse

⁵⁰⁴ “Posta a imperatividade objetiva em termos de objetividade axiológica, evidencia-se a inteira procedência da crítica feita à antiga doutrina, já definitivamente superada, segundo a qual a opinião dos elaboradores de uma lei teria força de interpretação autêntica, por ser aquela a presumida expressão de suas intenções ou propósitos. Na realidade, a norma jurídica emancipa-se da pessoa do legislador no ato mesmo em que é promulgada, pela simples razão de que ela jamais foi simples conteúdo de seu querer individual, mas encontrou antes em seu ato volitivo a necessária mediação para objetivar-se como “querer social”, expressão esta que só adquire significação precisa quando traduz “o complexo de valorações prevaletentes” em cada processo nomogenético. Quando se diz, aliás, que o legislador deve se decidir como intérprete da sociedade que representa, já se põe de antemão a necessidade de interpretar-se a regra jurídica como uma ordenação axiológica que transcende a vontade subjetiva do órgão formalizador da norma: os propósitos desse querer individual passam a ser meros ingredientes, mas ingredientes indispensáveis à compreensão da “significação objetiva” (REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 249). Em passagem posterior, Reale equipara a interpretação da norma a “uma cápsula, digamos assim, que, ao se desprender de um foguete espacial, conserva o impulso e a direção do engenho propulso” (Ibid., p. 250).

⁵⁰⁵ “[...] norma jurídica, mas com escopos distintos. O primeiro nela procura expressar objetivamente uma complexa relação de fatos e valores, destinada, em princípio, a atender a exigências sociais de certeza e de segurança, dentro de um dado ambiente histórico-cultural; já o segundo, o intérprete, visa compreender a norma, a fim de aplicar em sua plenitude o significado nela objetivado, tendo presentes os fatos e valores dos quais a mesma promana, assim como os fatos e os valores supervenientes.” (Ibid., p. 247). No mesmo sentido, SICHES,

sentido, texto (enunciado normativo) e norma (reconstrução) não se confundem,^{506,507} havendo, todavia, um percurso gerador de sentido que deve ser controlável.⁵⁰⁸ É possível que de um enunciado reconstrua-se mais de uma norma, do mesmo modo que de vários enunciados pode-se alcançar apenas uma norma. Pode-se, inclusive, reconstruir norma sem texto algum.⁵⁰⁹

Conforme referido anteriormente, o artigo 150, § 5º, da Constituição Federal é produto da aprovação da emenda n. ES30732-1 do Senador Constituinte Afif Domingos, apresentada em 04 de agosto de 1987 ao Substitutivo n. 1 do Relator ao Projeto da Constituição,⁵¹⁰ após alterada pelo mesmo Senador Constituinte por meio da emenda no Plenário n. 2T01026-5 ao Projeto B da Constituição, a fim de que fossem saneadas imprecisões no texto.⁵¹¹ De acordo com a justificação da emenda original “sobre todo produto industrializado, a partir da fonte produtora até chegar ao consumidor, incidem as mais diversas formas e parcelas de impostos, cuja totalidade onera sobremodo o seu preço final”. Ademais, “o que o consumidor ignora e sobre isto não é alertado é que uma gama variada de tributos com incidências sucessivas e por vezes simultâneas, oneram o produto que o comerciante lhe oferece.” Assim, a sugestão se destinaria a “tornar claro e acessível a todos esse componente obscuro do preço final dos produtos industrializados: o valor que sobre ele incidiram na sua trajetória da fábrica ao consumidor.”⁵¹² Referido enunciado, em conjunto com outros enunciados da Constituição acerca dos quais se tratará alhures, denota a *finalidade* da Assembleia Nacional Constituinte de reverter o estado de coisas do regime militar correspondente ao período que lhe antecederia,

L. R. **Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008, p. 07.

⁵⁰⁶ “[...] o ato interpretativo não se reduz à pura explicitação lógico-formal das relações ínsitas na estrutura das proposições normativas.” (REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 247).

⁵⁰⁷ “As normas de direito não são meras categorias lógicas, dotadas de validade formal indiferente ao conteúdo fornecido pelo complexo da experiência humana, de modo que, sob certo ponto de vista, uma norma é a sua interpretação.” (REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 597). Nesse sentido, vide, também, ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 30-31.

⁵⁰⁸ Nessa perspectiva, em que o respeito à autonomia do texto é indispensável à objetividade e à controlabilidade da interpretação, a letra da lei possui uma dupla finalidade, funcionando, por um lado, como ponto de partida da elucidação do sentido pelo intérprete e, por outro, definindo os limites postos à sua atividade interpretativa [...]” (COELHO, I. M. Elementos da Teoria da Constituição e de Interpretação Constitucional. In: MENDES, G. F., COELHO, I. M., BRANCO, P. G. G. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 78).

⁵⁰⁹ ÁVILA, *Op. Cit.*, p. 30-31.

⁵¹⁰ BRASIL. **Projeto de Constituição: Emendas Oferecidas em Plenário ao Substituto do Relator. Vol. III**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1987b, p. 2.172.

⁵¹¹ BRASIL. **Parecer do Relator sobre emendas oferecidas em Plenário ao Projeto de Constituição (B)**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988, p. 101.

⁵¹² BRASIL, *Op. Cit.*, p. 2.172

caracterizado pelo sigilo e pela opacidade.⁵¹³ Exprime, portanto, mais uma das manifestações de incorporação do valor da *transparência* no interior do ordenamento jurídico e, mais especificamente, a *transparência tributária*, com o objetivo de resguardar a *liberdade individual (autonomia), a igualdade e, notadamente, o regime e forma de governos, respectivamente, democrático e republicana*. Mencionado valor (e a finalidade que lhe é inerente) recebem ainda maior relevo no panorama fático-axiológico contemporâneo, em que a *transparência pública* é objeto de consagração no cenário internacional⁵¹⁴ e de reconhecimento por pesquisadores consagrados de ciências afins.⁵¹⁵

A interpretação do enunciado contido no artigo 150, § 5º, deve dar-se por meio de sua integração ao sistema normativo em que está inserido. A Constituição Federal instituiu a *democracia* como regime de governo (preâmbulo, artigo 1º, *caput* e parágrafo único) e forma de governo *republicana* (artigo 1º, *caput*), tendo como fundamento a *cidadania* (artigo 1º, II), para cujo exercício os indivíduos têm direito de serem *educados* (artigo 206). Prevê no artigo 5º, IX, XIV, XXXIII e LXXII, os direitos à *liberdade de expressão*, de *acesso à informação*, de *receber dos órgãos públicos informações de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral* e de impetrar *habeas data para assegurar acesso e retificação de informações do cidadão em bancos de dados público*. Estipula, ainda, a defesa do consumidor final (a quem é tendencialmente repercutida a carga tributária) nos artigos 5º, XXXII, e 170, V. No artigo 37, *caput* e § 3º, II, estipula o *princípio da publicidade* da administração pública, estipulando o dever de guarda e gestão das informações por parte do Estado (artigo 216, § 2º). Ademais, no artigo 163-A, incluído pela Emenda Constitucional n. 108, de 2020, estipula que *os três entes da federação ficam obrigados a disponibilizar suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados*, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico, de amplo acesso público. No mais, consta do artigo 165 a necessidade de publicação de lei de diretrizes orçamentárias, de plano plurianual e de lei orçamentária anual.

No âmbito internacional, o direito à liberdade de expressão e o decorrente direito à transparência pública constam, dentre outros, no artigo 19 da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 da ONU; artigo 19 do Ato Internacional dos Direitos Cívicos e Políticos,

⁵¹³ Toby Mendel refere que o movimento internacional em direção à transparência pública acompanha mudanças paradigmáticas do mundo, possivelmente referindo-se às quedas de regimes autoritários (**Liberdade de Informação: um estudo comparado**. 2. ed. Brasília: UNESCO, 2009, p. 04).

⁵¹⁴ Ibid., p. 04; CAVALCANTE, D. L.; CAMURÇA, E. Cidadania Fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 103, p. 37.

⁵¹⁵ Cite-se, como exemplo, Joseph Stiglitz, premiado pelo Nobel de Economia do ano de 2001.

adotado pela Assembleia-Geral da ONU de 1966; artigo 13 do Pacto de São José de Costa Rica, de 1969. Recorde-se que, de acordo com os artigos 5º, §§ 2º e 3º, da Constituição os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes de tratados internacionais em que o Brasil seja parte, bem como que os tratados e convenções sobre direitos humanos aprovados de acordo com procedimento legislativo próprio equivalem a emendas ao texto constitucional.

A evolução histórico-legislativa infraconstitucional da transparência pública também evidencia o relevo com que mencionado valor vem sendo tratado, sendo de referir-se, apenas no âmbito nacional⁵¹⁶, a Lei Complementar n. 101/2000 (Lei da responsabilidade fiscal), Lei Complementar 131/2009 (Lei da Transparência), a Lei n. 12.527/2012 (Lei de Acesso à Informação) e a Lei n. 12.741/2012 (Lei da Transparência Tributária), essa última inclusive implicando em alteração no Código de Defesa do Consumidor, notadamente para incluir a transparência acerca da repercussão da carga tributária para frente na redação do artigo 6º, III. Além destas, a Lei 14.194/2021 (Lei de Diretrizes Orçamentárias vigente) também estipula, em seu capítulo XI, medidas para garantir a transparência orçamentária. O contexto normativo, portanto, é claramente distinto daquele no qual foi editado o artigo 150, § 5º, indicando uma aproximação paulatina (mas nunca alcançável em sua plenitude) do estado ideal de coisas pretendido pela norma.

Ademais, conforme todo o exposto nos capítulos anteriores da presente dissertação, seja pela própria compreensão do fenômeno da repercussão para frente da carga tributária, seja pela finalidade pretendida e pela relevância dos valores consagrados pelo referido enunciado – interpretado sistematicamente com os demais dispositivos constitucionais referidos acima –, tudo justifica que os indivíduos sejam informados da carga tributária repercutida, inclusive contribuições, e não apenas acerca dos impostos. Essa, aliás, foi a interpretação do Legislativo ao editar a Lei n. 12.741/2012, o que se denota dos anais da tramitação legislativa e do próprio texto legal, que impõe a transparência acerca de impostos e contribuições indistintamente.⁵¹⁷

Como já é perceptível pela leitura dos parágrafos anteriores, o enunciado (texto) do artigo 150, § 5º, não pode ser interpretado de forma isolada e, além disso, a partir de sua reconstrução no interior do sistema normativo em que se encontra inserido, pode gerar mais de uma norma (regra, princípio ou postulado), diante da biunivocidade entre texto e norma. Com

⁵¹⁶ Destaca-se que muitos estados e municípios possuem legislação local acerca da transparência.

⁵¹⁷ BRASIL. **Projeto de Lei do Senado Federal n. 174, de 2006**. Brasília: Secretaria Especial de Editoração e Publicações do Senado Federal, 2006.

efeito, o enunciado pode ser interpretado como regra de competência, que impõe ao legislador uma conduta (o dever de regulamentar a forma pela qual o consumidor será esclarecido). Entende-se, porém, que a reconstrução que maior eficácia outorga ao texto constitucional redundando em norma do tipo princípio. Deveras, a norma de natureza principiológica caracteriza-se como *imediatamente finalística, primariamente prospectiva e com pretensão de complementaridade e de parcialidade*, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de *correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção*.⁵¹⁸

Vislumbra-se, analisada que seja a norma do tipo princípio reconstruída a partir do texto do artigo 150, § 5º, da Constituição, sua íntima relação com o *sobreprincípio da transparência pública*.⁵¹⁹ Com efeito, o dever do Estado de esclarecer o consumidor acerca da carga tributária que lhe foi repercutida é uma das formas fundamentais para que compreenda a fatia do orçamento público a que é chamado a contribuir para o custeio público, inclusive dos direitos assegurados pelo texto constitucional. E, com base nessas informações, tornar o debate público franco e, por consequência, resguardar o exercício esclarecido da cidadania e o regime democrático de governo. É nesse sentido que Baleeiro sustenta que numa “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.”⁵²⁰

O princípio reconstruído a partir do art. 150, § 5º, outrossim, caracteriza-se como um dos elementos informadores de *direito fundamental*. Deveras, o sobreprincípio da transparência pública (e o direito à informação que dele decorre) caracteriza-se como direito fundamental, pois se trata de *direito humano* constitucionalizado, possui *relevância histórica* na sua inclusão no ordenamento jurídico brasileiro, *é inalienável e indisponível, vincula os Poderes Públicos e possui aplicabilidade imediata*, à exceção da eficácia subjetiva nas funções de proteção e de promoção, conforme se verá na sequência.⁵²¹ Sua fundamentalidade dá-se, também, por

⁵¹⁸ ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 78-79.

⁵¹⁹ “O estado ideal de coisas cuja busca ou preservação é imposta pelos princípios pode ser mais ou menos amplo e, em razão disso, abranger uma extensão maior de bens jurídicos que compõem o seu âmbito. Há princípios que se caracterizam justamente por impor a realização de um ideal mais amplo, que engloba outros ideais mais restritos.” (ÁVILA, H. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2012c, posição 1657-1659).

⁵²⁰ BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 196.

⁵²¹ BRANCO, P. G. G. Aspectos de Teoria Geral de Direitos Fundamentais. *In*: MENDES, G. F., COELHO, I. M., BRANCO, P. G. G. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 118-137.

previsão expressa no artigo 5º, IX, XIV, XXXIII e LXXII, e 37 bem como pelo fato de que a própria Lei n. 12.527/2012, em seu artigo 3º, expressamente qualifica-o como direito fundamental. O direito fundamental à *defesa do consumidor* (contra quem, tendencialmente, repercutirá a carga tributária), de igual forma, atende as mesmas características e encontra previsão no artigo 5º, XXXII, e 170, V. A ciência do Direito refere que os direitos fundamentais têm funções *de defesa*, blindando os indivíduos contra intervenções estatais que restringem seu âmbito de proteção, *de prestação*, exigindo atuação positiva do estado na implementação do direito, *de participação*, permitindo que os indivíduos possam participar na formação do Direito que irá regular sua conduta, *de assegurar condições institucionais para que o direito possa ser exercido* e *de orientar as decisões valorativas que devem ser levadas em consideração pelo intérprete*.⁵²²

O sobreprincípio da *transparência pública*, todavia, encontra limites no seu âmbito de proteção, notadamente a partir da interpretação conjunta dos artigos 5º, X, XII e LX, e 93, IX, da Constituição, de acordo com os quais são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra, o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, bem como que somente a lei poderá restringir a publicidade de atos processuais na defesa da intimidade e do interesse social. Referidas limitações podem restringir o princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, da Constituição, como, ilustrativamente, ocorreu no curioso caso⁵²³ no qual o Ministério Público Federal requeria a disponibilização para acesso público, em meio virtual oficial (internet), do valor exato (ou ao menos aproximado) que cada pessoa física ou jurídica teria recolhido a título de tributos em favor da União. A decisão proferida em primeira instância, que não foi objeto de recurso, julgou improcedente o pleito justamente pela aplicação dos artigos 5º, X e XII, da Constituição. Em igual sentido foi a decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Mandado de Segurança n. 19.562, de Relatoria do Min. Aliomar Baleeiro, no qual foi reconhecido o caráter de sanção política da divulgação de lista de contribuintes “maus pagadores”.⁵²⁴

O Supremo Tribunal Federal já foi instado a manifestar-se a respeito da publicidade e da transparência públicas em inúmeras oportunidades. No julgamento do Recurso em Habeas Data n. 22/DF, DJ 01/09/1995, o Ministro Celso de Mello assentou que “o modelo político-jurídico, plasmado na nova ordem constitucional, rejeita o poder que oculta e o poder que se

⁵²² ÁVILA, H. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo: Malheiros, p. 27-29.

⁵²³ Ação Civil Pública n. 5019263-43.2013.404.7108, com tramitação perante a 2ª Vara Federal de Novo Hamburgo, RS.

⁵²⁴ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Mandado de Segurança 19.562**. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Plenário, Brasília, 1970.

oculta”.⁵²⁵ Na Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 24725, julgada em 28/11/2003, o mesmo Ministro afirmou que

Os postulados constitucionais da publicidade, da moralidade e da responsabilidade - indissociáveis da diretriz que consagra a prática republicana do poder - não permitem que temas, como os da destinação, da utilização e da comprovação dos gastos pertinentes a recursos públicos, sejam postos sob inconcebível regime de sigilo. Não custa rememorar que os estatutos do poder, numa República fundada em bases democráticas, não podem privilegiar o mistério, eis que a legitimidade político-jurídica da ordem democrática, impregnada de necessário substrato ético, somente é compatível com um regime do poder visível [...] Ao dessacralizar o segredo, a nova Constituição do Brasil restaurou o velho dogma republicano e expôs o Estado, em plenitude, ao princípio democrático da publicidade, cuja incidência - sobre repudiar qualquer compromisso com o mistério - atua como fator de legitimação das decisões e dos atos governamentais. O novo estatuto político brasileiro - que rejeita o poder que oculta e que não tolera o poder que se oculta - consagrou a publicidade dos atos e das atividades estatais como expressivo valor constitucional, incluindo-o, tal a magnitude desse postulado, no rol dos direitos, das garantias e das liberdades fundamentais (RTJ 139/712-713).⁵²⁶

Na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 130, o Ministro Ayres Britto afirmou que a democracia (princípio de maior densidade axiológica e mais elevada estatura sistêmica) se apoiaria em dois pilares: “a) o da informação em plenitude e de máxima qualidade; b) o da transparência ou visibilidade do Poder, seja ele político, seja econômico, seja religioso (art. 220 da CF/88)”.⁵²⁷ Na Suspensão da Segurança n. 3902, julgada em 08/07/2009, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que “o princípio da publicidade está ligado ao direito de informação dos cidadãos e ao dever de transparência do Estado, em conexão direta com o princípio democrático.”⁵²⁸ Referida decisão, posteriormente levada à julgamento pelo Órgão Pleno do STF em 30/09/2011, sob a relatoria do Min. Ayres Britto, definiu que a transparência e publicidade das informações sobre a remuneração dos servidores públicos prevaleceria sobre o sigilo e a intimidade. Na ementa do julgado, constou que

A prevalência do princípio da publicidade administrativa outra coisa não é senão um dos mais altaneiros modos de concretizar a República enquanto forma de governo. Se, por um lado, há um necessário modo republicano de administrar o Estado brasileiro, de outra parte é a cidadania mesma que tem o direito de ver o seu Estado republicanamente administrado. O “como” se administra a coisa pública a preponderar sobre o “quem” administra – falaria Norberto Bobbio -, e o fato é que

⁵²⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso em Habeas Data n. 22**. Relator: Ministro Celso de Mello, Plenário, Brasília, 1995.

⁵²⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 24725**. Rel. Min. Celso de Mello, Decisão Monocrática, Brasília, 2003.

⁵²⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 130**. Rel. Min. Ayres Britto, Plenário, Brasília, 2008.

⁵²⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Suspensão da Segurança n. 3902**, Min. Gilmar Mendes, Decisão Monocrática, Brasília, 2009.

esse modo público de gerir a máquina estatal é elemento conceitual da nossa República. O olho e a pálpebra da nossa fisionomia constitucional republicana.⁵²⁹

Em 2013, o Supremo Tribunal Federal foi instado a manifestar-se sobre a inconstitucionalidade do Portal Contas Abertas do Tribunal de Contas da União, que divulgava dados orçamentários de outros entes da federação. A decisão permitiu que o Portal permanecesse funcionando, por força do princípio da transparência e da publicidade. De acordo com voto do Ministro Relator,

A publicidade é princípio informador da República democrática constitucionalizado pela Carta de 1988, e a ela se submetem todos os comportamentos estatais. Isso porque o caráter republicano do governo (*res publica*) e a cláusula segundo a qual “todo o poder emana do povo” (art. 1º, parágrafo único, CF/88) pressupõem que haja transparência nos atos estatais, a qual, por sua vez, se obtém mediante a mais ampla publicidade desses atos, possibilitando-se, assim, a todos os cidadãos que deles tomem conhecimento e, desse modo, os legitimem [...].

Assim sendo, mostram-se elementares a exigência de transparência por parte do Estado e a possibilidade de controle dos atos estatais, não devendo os governos se furtarem à vigília do povo e da opinião pública, nem dos órgãos fiscalizadores. Nas exatas palavras de Norberto Bobbio, a democracia como “regime do poder visível” é o “modelo ideal do governo público em público”.⁵³⁰

Em 2014, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que seria inconstitucional legislação que se destinava a obstaculizar acesso de matérias relevantes ao Tribunal de Contas local,⁵³¹ bem como foi instado a manifestar-se, novamente, acerca da divulgação de informações sobre a remuneração de servidores públicos.⁵³² Em 2015, o STF apreciou legislação do Estado do Rio Grande do Sul que exigia a publicação de informações sobre contratos administrativos e licitações que exorbitavam as exigências das Leis de âmbito nacional. Na oportunidade, o STF entendeu constitucional a exigência local.⁵³³ No mesmo ano, o STF reconheceu, em repercussão geral, o direito de agente político solicitar informações públicas, sendo referido no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, que

A inclusão do inciso XXXIII do art. 5º no texto da Constituição Federal de 1988 possui nítido conteúdo finalístico de assegurar não só a defesa de direitos, sejam eles

⁵²⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Suspensão da Segurança n. 3902**. Rel. Min. Ayres Britto, Plenário, Brasília, 2011.

⁵³⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2198**. Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, Brasília, 2013.

⁵³¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2361**. Relator Min. Marco Aurélio, Plenário, Brasília, 2014.

⁵³² BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 766390**. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Brasília, 2014.

⁵³³ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2444**. Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, Brasília, 2015.

individuais ou transindividuais, mas também o pleno exercício da liberdade de opinião, além de fortalecer a democracia participativa, com a consagração pelo reverso da moeda, qual seja, o dever de transparência dos dados e informações estatais.⁵³⁴

Ainda em 2015, no julgado do Mandado de Segurança n. 28178, no qual se entendeu inconstitucional o indeferimento do direito de cidadão a dados públicos. Nesse acórdão, foi proferido voto pelo Ministro Celso de Mello, segundo o qual:

A Assembleia Nacional Constituinte, em momento de feliz inspiração, repudiou o compromisso do Estado com o mistério e com o sigilo, que fora tão fortemente realçado sob a égide autoritária do regime político anterior (1964-1985). Ao dessacralizar o segredo, a Assembleia Constituinte restaurou velho dogma republicano e expôs o Estado, em plenitude, ao princípio democrático da publicidade, convertido, em sua expressão concreta, em fator de legitimação das decisões e dos atos governamentais. É preciso não perder de perspectiva que a Constituição da República não privilegia o sigilo nem permite que este se transforme em “praxis” governamental, sob pena de grave ofensa ao princípio democrático, pois, consoante adverte BOBBIO, em lição magistral sobre o tema (“O Futuro da Democracia”, 1986, Paz e Terra), não há, nos modelos políticos que consagram a democracia, espaço possível reservado ao mistério. Tenho por inquestionável, por isso mesmo, que a exigência de publicidade dos atos que se formam no âmbito do aparelho de Estado traduz consequência que resulta de um princípio essencial a que a nova ordem jurídico-constitucional vigente em nosso País não permaneceu indiferente. O novo estatuto político brasileiro – que rejeita o poder que oculta e que não tolera o poder que se oculta – consagrou a publicidade dos atos e das atividades estatais como expressivo valor constitucional, incluindo-o, tal a magnitude desse postulado, no rol dos direitos, das garantias e das liberdades fundamentais, como o reconheceu, em julgamento plenário, o Supremo Tribunal Federal (RTJ 139/712-713, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Impende assinalar, ainda, que o direito de acesso às informações de interesse coletivo ou geral – a que fazem jus os cidadãos e, também, os meios de comunicação social – qualifica-se como instrumento viabilizador do exercício da fiscalização social a que estão sujeitos os atos do poder público, notadamente aqueles que envolvem, como no caso, o dispêndio de recursos públicos.⁵³⁵

Em 2019, o STF tratou sobre a necessidade de transparência acerca dos financiadores de campanhas eleitorais⁵³⁶ e sobre a não recepção de dispositivo de norma que previa o sigilo da movimentação dos créditos destinados à realização de despesas reservadas ou confidenciais. No voto condutor deste segundo precedente, do Ministro Edson Fachin, constou:

Ao fim e ao cabo, pode-se dizer que, a partir da noção de publicidade e, com ela, de transparência, há direta e própria referibilidade à instituição de um Estado Constitucional de Direito que se pretende democrático, no qual, recorde-se aqui o

⁵³⁴ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 865401**. Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, Brasília, 2015b.

⁵³⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Mandado de Segurança 28178**. Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, Brasília, 2015b.

⁵³⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5394**. Relator Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília, 2019.

texto expresso da Constituição, todo o poder emana do povo (Art. 1º, parágrafo único, CRFB). [...]

A ordem constitucional vigente estabeleceu a publicidade administrativa como regra geral em um esforço para buscar a transparência na utilização das verbas públicas. Ao assim proceder, deu ampla e integral proteção ao direito à liberdade de expressão, que é definido não apenas como o direito de divulgar, mas também o de receber e buscar informações. Mais do que isso, tal modo de se lidar com a coisa pública possibilita a ampla fiscalização dos agentes estatais pela cidadania em razão de eventuais irregularidades que eventualmente venham a ser cometidas, possibilitando, portanto, a responsabilização dos agentes públicos. Noutras palavras, a Constituição da República nutriu um prestigioso compromisso com a liberdade de informação, a publicização e a transparência das atividades estatais, de modo que o sigilo, quando referido no texto constitucional ou na legislação infraconstitucional, deve ser interpretado de forma restritiva, levando-se em conta a dimensão pluralística e democrática do estado brasileiro.⁵³⁷

Nas Medida Cautelar nas Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 690, 691 e 692 foi determinada a disponibilização de informações completas por parte do Poder Público acerca da pandemia da COVID-19, oportunidade na qual o Ministro Alexandre de Moraes proferiu o seguinte voto condutor:

À consagração constitucional de publicidade e transparência corresponde à obrigatoriedade do Estado em fornecer as informações necessárias à Sociedade. O acesso às informações consubstancia-se em verdadeira garantia instrumental ao pleno exercício do princípio democrático, que abrange “debater assuntos públicos de forma irrestrita, robusta e aberta” (Cantwell v. Connecticut, 310 U.S 296, 310 (1940), quoted 376 U.S at 271-72), de maneira a garantir a necessária fiscalização dos órgãos governamentais, que somente se torna efetivamente possível com a garantia de publicidade e transparência.⁵³⁸

Nas Medida Cautelar ADIs 6347, 6351 e 6353, foi determinada a suspensão de efeitos de norma que restringia o acesso à publicidade e à transparência. Naquela assentada, o Ministro Relator Alexandre de Moraes, proferiu o seguinte voto:

A participação política dos cidadãos em uma Democracia representativa somente se fortalece em um ambiente de total visibilidade e possibilidade de exposição crítica das diversas opiniões sobre as políticas públicas adotadas pelos governantes, como lembrado pelo JUSTICE HOLMES ao afirmar, com seu conhecido pragmatismo, a necessidade do exercício da política de desconfiança (politics of distrust) na formação do pensamento individual e na autodeterminação democrática, para o livre exercício dos direitos de sufrágio e oposição; além da necessária fiscalização dos órgãos governamentais, que somente se torna efetivamente possível com a garantia de publicidade e transparência.⁵³⁹

⁵³⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 129**. Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, Brasília, 2019b.

⁵³⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar nas Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental 690, 691 e 692**. Relator Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília, 2020c.

⁵³⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 6347, 6351 e 6353**. Rel. Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília, 2020b.

Na ADI 5929, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da outorga de benefício fiscal sem lei distrital específica, na medida em que o Convênio CONFAZ possuiria apenas a função autorizativa. Na ementa do julgado, constou que “a exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS”.⁵⁴⁰

Na ADI 1057, julgada no ano de 2021, foi reconhecida a inconstitucionalidade de legislação do Estado da Bahia, que disciplinava o sigilo dos votos em eleição indireta para cargos de governador e vice-governador⁵⁴¹ e na Medida Cautelar na ADPFs 854, julgada no mesmo ano, a Ministra Rosa Weber reconheceu a necessidade de, liminarmente, suspender os efeitos da destinação de recursos ao “orçamento secreto” ou “orçamento paralelo”. Na decisão monocrática da Ministra, consta o seguinte:

Os postulados que informam o regime de transparência e o controle social dos atos estatais decorrem do primado do dogma republicano em nossa ordem constitucional (CF, art. 1º, caput). Esse princípio de caráter estruturante impõe aos gestores do patrimônio público a observância dos valores fundamentais da ética e da integridade na administração dos recursos públicos, da plenitude e da franqueza no cumprimento do dever de prestar contas à população e da responsabilização dos governantes e agentes estatais por suas ações e omissões praticadas no exercício de suas funções. Mostra-se em tudo incompatível com a forma republicana e o regime democrático de governo a validação de práticas institucionais adotadas no âmbito administrativo ou legislativo que, estabelecidas à margem do direito e da lei, promovam segredo injustificado sobre os atos pertinentes à arrecadação de receitas, efetuação de despesas e destinação dos recursos públicos, com evidente prejuízo do acesso da população em geral e das entidades de controle social aos meios e instrumentos necessários ao acompanhamento e à fiscalização da gestão financeira do Estado [...]⁵⁴²

Como visto, o Supremo Tribunal Federal vem se manifestando no sentido de que o artigo 150, § 5º, da Constituição – norma válida e vigente – encontra-se apto a surtir efeitos, ainda que sem a intermediação do legislador. A eficácia dos princípios foi analiticamente tratada por Ávila, ao desmembrar os efeitos gerados pelos princípios a partir *1. da eficácia interna* (ao gerar reflexos sobre outras normas do ordenamento jurídico): *1.1. direta* (ao agregar

⁵⁴⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5929**. Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, Brasília, 2020a.

⁵⁴¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1057**. Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, Brasília, 2021a.

⁵⁴² BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Direito Fundamental 854**. Rel. Min. Rosa Weber, Decisão Monocrática, Brasília, 2021b.

elementos novos não previstos em subprincípios ou regras); 1.2. *indireta*: a) *definitória*, ao estabelecer os limites de forma mais precisa de um sobreprincípio; b) *interpretativa*: ao ampliar ou restringir o sentido de outros textos normativos; c) *bloqueadora*: ao bloquear interpretações que são incompatíveis com o estado de coisas pretendido; 2. da *eficácia externa* (ao atuar sobre a interpretação de fatos e de provas): 2.1. *objetiva*: a) *seletiva* ao criar critérios para a seleção dos fatos relevantes; b) *argumentativa* ao privilegiar fatos que efetivem os bens jurídicos (eficácia valorativa) e ao ajustar o nível do ônus da argumentação em situações de restrição a princípios, seja na escolha dos meios destinados a implementar o fim (eficácia externa objetiva argumentativa direta), seja para delimitar a liberdade na ponderação (eficácia externa objetiva argumentativa indireta); 2.2 *subjetiva*, ao funcionar como direito subjetivo, mediante as funções de defesa (impor uma abstenção ao Estado), protetora (impor ao Estado que institua meios destinados a resguardar o princípio) e de promoção (impor ao Estado o dever de implementar o Direito).⁵⁴³

Dessa forma, muito embora o enunciado normativo do art. 150, §5º, da Constituição atribua à *lei* a instituição das medidas necessárias ao esclarecimento do consumidor final, é possível vislumbrar que o princípio reconstruído a partir do texto possui eficácia interna *imediata* e, quanto à eficácia externa, apenas possui aplicabilidade *limitada* relativamente às eficácias subjetiva nas funções protetora e de promoção, caso adotada a classificação da eficácia e da aplicabilidade das normas constitucionais de José Afonso da Silva.^{544,545} Deveras, o princípio reconstruído a partir do art. 150, § 5º, dá contornos mais claros ao sobreprincípio da transparência pública, ampliando a interpretação dos referidos enunciados que lhe dão suporte e bloqueando (ao menos *prima facie*) a edição de leis, a implementação de políticas públicas e a prolação de decisões judiciais que possam ir de encontro às suas finalidades. Quanto à eficácia externa objetiva, permite selecionar atos que efetivam ou que restringem o bem jurídico (valor) em jogo. Em relação à eficácia externa subjetiva, é possível cogitar que indivíduo lesado pela

⁵⁴³ ÁVILA, H. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2012c., posição 1749-1877.

⁵⁴⁴ Deve-se destacar que mesmo José Afonso da Silva reconhecia que normas constitucionais de eficácia limitada poderiam gerar efeitos. Deveras, “a norma constitucional dependente de legislação também entra em vigor na data prevista na constituição. Sua eficácia integral é que fica na dependência de lei integrativa. [...] [T]ais normas, desde que entram em vigor, são aplicáveis até onde possam, devendo notar-se que muitas delas são quase de eficácia plena, interferindo o legislador ordinário tão-só para aperfeiçoamento de sua aplicabilidade.” (**Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 130).

⁵⁴⁵ Em sentido similar, Misabel Derzi afirma que não há normas tão somente programáticas na Constituição, na medida em que toda a norma constitucional possui eficácia e aplicabilidade imediata. Nesse sentido, afirma que as normas operam, ao menos, com os seguintes efeitos: *i*. vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização; *ii*. *diretiva material permanente, pois vinculam positivamente todos os órgãos concretizadores*; *iii*. *limite negativo, justificando eventual censura sob a forma de inconstitucionalidade em relação aos atos que a contrariam* (Notas de Atualização. In: BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 67).

edição de atos do legislativo ou de órgãos da administração pública que prejudiquem seu esclarecimento possa acionar o Poder Judiciário com o intuito de que este reconheça a incompatibilidade do referido comando à norma constitucional que lhe é sobrejacente (função de defesa); porém, não há como exigir, por meio do Judiciário, a criação de instrumentos para o direito de ser esclarecido sobre a carga tributária repercutida, exceto mediante ações diretas de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção (funções protetora e de promoção).⁵⁴⁶

Assim, resumindo as premissas já alinhavadas acima *i.* o enunciado normativo (texto) representa opção valorativa em determinado panorama factual histórica e geograficamente situados pela(s) autoridade(s) competente(s) de acordo com determinado procedimento regulamentado; *ii.* o texto, ao ser positivado, desprende-se de seu autor, devendo ser interpretado como elemento no interior de um sistema de acordo com o panorama factual e histórico do momento do ato de interpretação mediante enunciação de enunciados performativos; *iii.* o texto é o limite da interpretação, ainda que sobrevenham alterações fáticas e valorativas subsequentes, o qual somente será superado mediante novo ato de poder da(s) autoridade(s) a tanto legitimada(s);⁵⁴⁷ *iv.* o texto deve ser interpretado mediante reconstrução da norma (construir a partir de algo, respeitando-se, portanto, os limites semânticos e sintáticos da linguagem empregada pelo legislador ou pelo constituinte); *v.* referido percurso gerador de sentido deve ser controlável e, portanto, não arbitrário; *vi.* do texto é possível reconstruir mais de uma norma e de um conjunto de textos é possível reconstruir apenas uma norma; *vii.* a norma possui três dimensões ou espécies normativas, quais sejam as regras, os princípios e os postulados; *viii.* a espécie normativa que assegura maior eficácia ao artigo 150, § 5º, é do tipo princípio, não desprezando a possibilidade de sua reconstrução como regra ou, inclusive, postulado; *ix.* o princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, encontra-se jungido ao sobreprincípio da transparência pública e relacionado com as normas que regem a defesa do

⁵⁴⁶ Destaque-se que uma atuação ativa do Poder Judiciário destinada a colmatar uma omissão inconstitucional parcial é improvável, na medida em que a transparência depende de meios institucionais, jurídicos e tecnológicos que são desenvolvidos no curso do tempo, em um itinerário destinado a efetivar, na maior medida possível, a transparência tributária. Acerca da omissão parcial e da possibilidade de intervenção estatal mediante a teoria “concretista”, vide lições de Marinoni na obra conjunta SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1.306-1.310.

⁵⁴⁷ “O ‘intérprete’, ao contrário [dos cientistas da natureza], não tem diante de si algo indefinidamente ‘objetivável’, mas sim algo que só pode ser re-criado ou re-presentado dentro dos limites daquilo que já se tornou objetivo por ato de outrem. Assim sendo, por mais que o intérprete possa desempenhar uma função criadora no ato de interpretar, como efetivamente se dá, a sua “criação” jamais pode ir além do “desenho intencional” ou do horizonte daquilo que lhe cabe compreender e expressar, sem que isto importe em considerá-lo sempre jungido à presumida intenção originária do autor da forma objetivada” (REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 242-243).

consumidor, a liberdade, o regime democrático de governo, a forma de governo republicano e ao exercício da cidadania (inclusive o direito de ser educado para seu exercício); *x.* considerados os fatores acima, o princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, possui eficácia interna e externa, grande parte delas independente da intermediação do legislador; *xi.* o princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, necessita ser ponderado quando conflitar com outras normas (mormente princípios) em determinado contexto factual (por exemplo, com o artigo 5º, X, da Constituição) mediante o uso de postulados a tanto apropriados.

3.2.2 Estado ideal de coisas: esclarecimento simples, integrado, ostensivo e franco

Todo o enunciado normativo envolve um ato de poder mediante o qual o agente a tanto legitimado elege uma das opções valorativas possíveis dentro de determinado panorama cultural situado histórica e geograficamente. O *valor*, tal qual o princípio, caracteriza-se pela referibilidade e pela inexauribilidade, destinando-se a um fim ideal (*dever-ser*) que nunca será concretizado em sua plenitude. É nesse sentido que o princípio é definido como norma imediatamente finalística e primariamente prospectiva, cuja efetivação se dá por meio da análise dos meios aptos a efetivação desse estado de coisas. O esclarecimento pleno acerca da carga tributária repercutida contra o consumidor final representa, justamente, essa quimera, cuja efetivação assemelha-se, novamente, à figura da assíntota, aproximando-se sem nunca tangenciar a realidade.

Nesse sentido, é ilustrativo, para fins de interpretação do artigo 150, § 5º, raciocinar-se a partir de uma estrutura de círculos concêntricos, na qual o elemento nuclear é justamente o ideal do esclarecimento pleno, do qual é possível se avizinhar mediante o desvelamento de cada um dos níveis que lhe encerram, iniciando pela superfície exterior e assim sucessivamente. Nesse arquétipo, também haveria elementos exteriores que embaraçam o itinerário, sempre incompleto, rumo ao centro. O principal elemento exterior seria a *complexidade do sistema tributário*. As camadas sucessivas seriam *i.* o tecnicismo das informações prestadas; *ii.* a baixa compreensão pelos indivíduos de que os recursos pagos em favor do Estado se destinam a custeá-lo, sendo lugar-comum a dissociação entre arrecadação e gasto público; *iii.* a baixa compreensão acerca do quanto o indivíduo paga em comparação aos demais membros da sociedade; *iv.* a maneira furtiva pela qual é prestado o esclarecimento acerca da repercussão; e *v.* a ausência de certezas científicas absolutas acerca da repercussão econômica, a qual se mostra insuperável no estágio atual da ciência.

Referiu-se anteriormente que a transparência deve ser analisada de maneira quadripartite: *simplicidade, integridade, ostensividade e franqueza*. Com base nessas quatro características, é possível almejar-se o ideal de “responsabilidade política transparente” referida por Stiglitz e Rosengard, segundo o qual “*the tax system should be designed so that individuals can ascertain what they are paying, and evaluate how accurately the system reflects their preferences.*”⁵⁴⁸ O arquétipo dos círculos concêntricos proposto acima possui aderência e abrange as quatro formas de vislumbrar-se o fenômeno, na medida em que a *simplicidade* (do sistema e da informação) constam como elemento externo e como nível *i*; a *integração* afigura-se presente nos níveis *ii, iii*; a *ostensividade* no nível *iv*; e a *franqueza* no nível *v*.

a) Elemento extrínseco: simplicidade do sistema tributário:

Puviani afirmava que “*l'esistenza di sistemi tributari molto complessi e frazionati*”⁵⁴⁹ é condição para que as demais ilusões fiscais operem, o que evidencia que a simplicidade do sistema tributário condiciona a busca pela transparência. Dada a relação entre ambas as exigências, Neumark equipara a transparência à simplicidade, ao afirmar que a

*transparencia fiscal exige que las leyes fiscales en sentido amplio [...] se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes.*⁵⁵⁰

Richard M. Bird, também menciona a relação entre *transparência e simplicidade*, afirmando que é ideia comum “a de que um sistema que é mais transparente por ser estabelecido em linguagem simples, prontamente compreensível para que qualquer pessoa possa entender”. Deveras, “quase todos os grandes estudos sobre tributação afirmam que uma das metas é a

⁵⁴⁸ “[...] o sistema tributário deveria ser projetado para que os indivíduos pudessem verificar o que estão pagando e avaliar com que precisão o sistema reflete suas preferências [...]” [tradução nossa] (STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. **Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 512).

⁵⁴⁹ “[...] a existência de sistemas tributários muito complexos e fracionados [...]” [tradução nossa] (PUVIANI, A. **Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976, p. 63).

⁵⁵⁰ “[...] transparência tributária exige que as leis tributárias em sentido amplo [...] sejam estruturadas de forma que apresentem técnica e jurídicamente a máxima inteligibilidade possível e suas disposições sejam tão claras e precisas que excluam qualquer dúvida sobre os direitos e deveres dos contribuintes.” [tradução nossa] (NEUMARK, F. **Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, p. 366).

simplicidade nesse sentido de melhorar o entendimento público, simplificando o sistema de alguma forma”.⁵⁵¹ Porém, de acordo com o entendimento do autor,

A triste verdade é que a tributação é complicada principalmente porque o mundo é complicado. A linguagem complexa e diferenciada é necessária para enfrentar adequadamente a realidade da heterogeneidade do mundo e do público contribuinte. Além disso, uma vez que as pessoas não gostam de pagar tributos e desejam evitar que isso aconteça quando possível, é necessário restringir a habilidade dos contribuintes de trapacear sem, ao mesmo tempo, conceder aos agentes fiscais autoridade discricionária indevida (a qual pode, muito facilmente, ser abusada para extorquir subornos ou de outras formas).⁵⁵²

Mencionada sintonia entre as exigências de *transparência* e de *simplicidade*, foram identificadas por Deborah Schenk, que denunciava a existência de certa confusão entre os conceitos de *transparência*, *complexidade* e *ostensividade*.⁵⁵³ O fato de a simplicidade do sistema tributário *condicionar* a pretensão de eficácia da transparência tributária, todavia, não autoriza que sejam misturados os conceitos. Como consabido, o sistema tributário brasileiro é caracterizado por um cipoal de enunciados normativos e explicativos, com diversos órgãos competentes para emitir comandos decisórios ou interpretativos, cuja complexidade é incrementada pela organização federativa de estado brasileiro. O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação estima que, no Brasil, até meados do ano de 2021, teriam sido editadas 36.483 atos normativos tributários federais, 146.849 atos normativos tributários estaduais e 259.904 atos normativos tributários municipais, o que representa 37 novos diplomas por dia.⁵⁵⁴ O panorama torna inviável o conhecimento profundo acerca da prática tributária nacional inclusive àqueles mais experimentados na área, gerando o espirituoso diagnóstico de Becker, segundo o qual

Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está segundo das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.⁵⁵⁵

⁵⁵¹ BIRD, R. M. Transparência e Tributação: Algumas Reflexões Preliminares. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013. p. 184.

⁵⁵² Ibid., p. 184.

⁵⁵³ SCHENK, D. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, 2010, p. 02-04.

⁵⁵⁴ AMARAL, G. L. do *et al.* **Quantidade de normas editadas no Brasil: 33 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2021.

⁵⁵⁵ BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 08-09.

Entendimento similar é referido por Klaus Vogel, mencionado por Tipke, o que evidencia que a complexidade do sistema tributário se caracteriza como problema que exorbita as fronteiras nacionais:

Eles [os princípios jurídicos em que se baseiam nossas leis tributárias] foram por um sem número de alterações e complementações tão sobrepostos e deformados por exceções e novamente exceções a essas exceções, que para os atingidos não são mais reconhecíveis como tentativas de uma distribuição justa da carga tributária. Com certeza, o Direito Tributário [...] se converteu para o leigo em um ramo jurídico difícil de abarcar. Hoje, entretanto, também um especialista dificilmente ainda pode dominar... Já desde os anos setenta e oitenta multiplicam-se por isso as manifestações de juízes superiores, advogados e cientistas, que descreem o vigente Direito Tributário como “caos”, “selva” ou até mesmo “perversão”.⁵⁵⁶

Ao propor a análise da transparência acerca da repercussão da carga tributária para frente, deve-se ainda atentar para a existência de diversos tributos no sistema tributário brasileiro, a diferentes características destes (distintas bases de incidência, formas de apuração da não cumulatividade, alíquotas) e a multiplicidade de regimes especiais e benefícios.⁵⁵⁷ Referida complexidade reforça a impossibilidade de se estimar, com precisão, a incidência tributária efetiva, pois esta depende de “como está organizada a estrutura produtiva e da existência ou não de benefícios e regimes especiais” (se nessa cadeia produtiva existem empresas premiadas com regimes especiais ou benefícios, se existem mais ou menos etapas da cadeia de produção e comercialização, o grau de internalização ou terceirização de processos produtivos).⁵⁵⁸

Referida complexidade, aliada ao federalismo brasileiro, foi reconhecida como obstáculo ao esclarecimento nos anais da tramitação da Lei n. 12.741/2012, o que justificaria que a informação prestada em favor dos consumidores se desse em valores aproximados.⁵⁵⁹ Ademais, a própria justificação do veto da Presidência da República demonstra as dificuldades em apurar-se o que, efetivamente, repercute, na medida em que a redação original do projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional exigia demonstração da repercussão do IRPJ e da CSLL.⁵⁶⁰

⁵⁵⁶ TIPKE, K. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 74-75.

⁵⁵⁷ APPY, B. **Tributação e produtividade no Brasil**. São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://ccif.com.br/tributacao-e-produtividade-no-brasil/>>. Acesso em: 05 fev. 2022.

⁵⁵⁸ Ibid.

⁵⁵⁹ BRASIL. **Projeto de Lei do Senado Federal n. 174, de 2006**. Brasília: Secretaria Especial de Editoração e Publicações do Senado Federal, 2006, p. 04.

⁵⁶⁰ BRASIL. **Mensagem de Veto n. 554, de 8 de dezembro de 2012**. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Msg/VEP-554.htm>. Acesso em: 07 mar. 2022.

Aliás, ao criticar o instrumento previsto na Lei n. 12.741/2012, Bernard Appy refere experimento de Clóvis Panzarini que teria realizado

duas compras em sequência em um supermercado. Na primeira adquiriu cinco latas de cerveja e uma banana e na segunda cinco bananas e uma lata de cerveja. O valor estimado dos tributos, discriminados na nota fiscal, foi de 36,85% no primeiro caso e 37,99% no segundo. Ou seja, a tributação estimada das cervejas foi inferior à das bananas. Ainda que seja impossível estimar com precisão qual a efetiva tributação das bananas e das cervejas é certo que a tributação das cervejas é muito superior à das bananas, exatamente ao contrário do indicado nas notas fiscais.⁵⁶¹

Tudo isso evidencia a necessidade de simplificação do sistema tributário nacional, no que os projetos de reforma veiculados na Proposta de Emenda à Constituição n. 110/2019, de origem no Senado Federal, e Projeto de Emenda à Constituição n. 54/2019, da Câmara dos Deputados, mostram-se meritórios, notadamente ao buscarem a redução da complexidade atualmente existente em relação aos tributos sobre bens e serviços, o que, efetivamente, colaboraria para que as informações acerca da repercussão econômica da carga tributária para frente fossem mais verossímeis. Por outro lado, a opção feita pela Lei n. 12.741/2012 – identificação de valores aproximados de parcela da carga tributária repercutida, utilizando-se de dados disponibilizados por instituições de âmbito nacional tais como o próprio IBDT⁵⁶² – busca *simplificar* o panorama e viabiliza aos consumidores, ainda que de forma imprecisa, a compreensão de que, tendencialmente, arcam com relevante parcela da carga tributária e, por conseguinte, financiam o Estado, o que, igualmente, tem seus méritos, conforme se discorrerá na sequência.

b) Nível externo: esclarecimento simples

A redução da complexidade do sistema tributário é condição para viabilizar a efetivação do princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, da Constituição. Seria ir demasiado longe, todavia, extrapolando os limites sintáticos e semânticos do texto, sustentar que referido dispositivo poderia, isoladamente, impor ao Estado a *simplificação do sistema tributário*. Por outro lado, a *simplicidade da informação* prestada em favor daqueles que suportam o ônus da carga tributária repercutida, tornando-a compreensível inclusive para

⁵⁶¹ APPY, B. Tributação e produtividade no Brasil. [s. l.], 2018.

⁵⁶² Disponível em: < <https://deolhonoimposto.ibpt.org.br/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

cidadãos de baixa instrução, caracteriza-se como decorrência direta do princípio objeto da presente dissertação.

Como mencionado anteriormente, o *esclarecimento acerca da carga tributária repercutida* destina-se a assegurar, principalmente, a *liberdade individual, a igualdade, a democracia e a forma republicana de governo*, na medida em que somente a partir do *conhecimento* acerca de quanto cada indivíduo, ao final do dia, contribui em favor do Estado é que terá a aptidão de, racionalmente, *decidir* e, via de consequência, participar ativamente da vida pública por meio dos instrumentos a tanto estipulados (*cidadania*). Deveras, Humberto Ávila afirma que o plano dos indivíduos de desenvolverem sua vida com autonomia e “determinar livremente seu curso começa, entretanto, a naufragar no exato momento em que se perde a capacidade de tomar decisões bem-informadas e efetivas.”⁵⁶³ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo e Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia:

Para que a cidadania fiscal possa ser exercida, é indispensável que o cidadão tenha conhecimento da carga tributária à qual está submetido, não só para que possa de algum modo interferir em sua determinação, no campo político, mas para que se sinta estimulado a participar da vida política de sua comunidade como um todo, e mais, para que tenha a noção do quanto lhe custa manter o Estado e os serviços públicos que este oferece em troca.⁵⁶⁴

Assim, o instrumento previsto na Lei n. 12.741/2012 – *destaque nos cupons fiscais, em painéis ou em outros meios físicos ou magnéticos acerca dos valores médios aproximados da carga tributária repercutida, decorrente de planilha de custos simples* – é apenas um dos meios para o esclarecimento do consumidor (contribuinte de fato e cidadão), que deve ser integrado com outros previstos no ordenamento jurídico, sejam ativos, sejam passivas. Deveras, “para que a autonomia individual seja efetiva, e não apenas proclamada, cumpre ao Estado não apenas respeitar seu exercício, deixando de adotar medidas que a possam injustificadamente restringir. Compete-lhe também atuar para protegê-la, adotando medidas adequadas e necessárias à sua promoção.”⁵⁶⁵

Diante dessa conjuntura, a *simplicidade da informação* é aquela que é apta a ser compreendida por todos os consumidores, inclusive aqueles com menor instrução⁵⁶⁶, ainda que

⁵⁶³ ÁVILA, H. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo: Malheiros., p. 13.

⁵⁶⁴ MACHADO SEGUNDO, H. de B.; MAIA, D. B. de M. S. **Cidadania Fiscal e Tributação Indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça**. Florianópolis: Ana Paula Basso, 2014.

⁵⁶⁵ ÁVILA, H. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo: Malheiros., p. 12.

⁵⁶⁶ Referido alerta vem em sintonia com o entendimento de Aliomar Baleeiro, segundo o qual “nem os mendigos escapam ao Fisco. Quando aplicam em compras as esmolas recebidas, suportam, pelo menos, o imposto de consumo e o de vendas, dissimulados no preço das mercadorias. Mais de 2/3 das receitas federais e estaduais não são sentidos pelos contribuintes”. (**Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense,

apenas consiga *aproximar-se* da realidade. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado reconhece que “não é fácil determinar com exatidão o valor total dos tributos que em geral oneram as atividades de produção e comercialização de bens e de prestação de serviços, porque nosso sistema tributário é extremamente complexo. Nada impede, porém, que a lei estabeleça critérios para determinação aproximada desse valor.”⁵⁶⁷ Com efeito, informações demasiadamente técnicas não auxiliam na compreensão da repercussão econômica da carga tributária. Conforme afirma Bobbio, a tecnocracia também é um dos obstáculos a ser superado a fim de que se implemente a efetiva transparência e, por conseguinte, assegure-se o regime de governo democrático. Efetivamente, “o saber técnico, cada vez mais especializado torna-se cada vez mais um saber de elites, inacessível à massa”, tornando “o vulgo incompetente e incapaz de compreender as questões de Estado”.⁵⁶⁸ É nesse sentido que Paulo Caliendo afirma que o aspecto material do princípio da publicidade exige transparência pública, impondo ao Estado o dever de prestar “informação acessível, clara e compreensível pelo contribuinte”.⁵⁶⁹

Assim, os instrumentos que se destinam a esclarecer o consumidor devem, de fato, ter a aptidão de ser assimilados por ele, sob pena de inocuidade dos instrumentos legais e institucionais implementados. Ocorre que a compreensão por parte do indivíduo *isolado* acerca do quanto contribui *em cada átimo de compra de mercadorias e de contratação de serviços* não permite que se vislumbre sua participação ao final de *períodos mais longos* nem que se coteje *sua participação com aquela prestada por outros membros da sociedade*, tampouco evita a *dissociação entre o quanto contribui e o para que contribui*, o que se abordará com mais detalhamento no próximo capítulo.

1978, p. 239-240). A respeito deste aspecto, Pedro Julio Sales D’Araújo identifica o fenômeno da *regressividade cognitiva*: “Estudos recentes desenvolvidos no campo da economia comportamental e da psicologia da escassez têm demonstrado que indivíduos submetidos a quadros de privação possuem uma menor capacidade de processamento de informações e tomadas de decisões . Consolidando diversas pesquisas acerca do tema, Mullainathan e Shafir apontam que a mente humana passa a trabalhar de modo diferente quando se encontra em uma situação de restrição, de maneira que seria possível defender existir, na escassez, para além de uma limitação de ordem física, uma outra forma de mentalidade própria. Para os autores, o quadro de escassez altera a forma como as pessoas raciocinam, ‘capturando suas mentes’ de tal modo que os indivíduos passam a canalizar parte importante de seu foco e esforço na resolução do problema atinente à situação de privação. Com isso, a mente humana tende a processar os desafios cognitivos de uma maneira distinta das situações normais, uma vez que a atenção do agente está empenhada em uma situação específica, sobrando pouca capacidade de processamento que não para solução de seu problema imediato.” (**Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021).

⁵⁶⁷ MACHADO, H. de B. *Tributação Indireta no Direito brasileiro*. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 206.

⁵⁶⁸ BOBBIO, N. **Teoria Geral da Política: A filosofia Política e as Lições dos Clássicos**. Rio de Janeiro: Elsevier p. 410.

⁵⁶⁹ CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, p. 1.227.

c) Níveis intermediários: esclarecimento integrado

Como visto, além da simplicidade da informação, é necessário que aquele que suporta o ônus tributário seja esclarecido *i.* de que os valores pagos em favor do Estado se destinam à manutenção deste e à efetivação das finalidades e direitos consagrados constitucionalmente; e *ii.* acerca da parcela aproximada da carga tributária por si suportada em relação aos demais membros da sociedade. O esclarecimento, por conseguinte, deve ser integrado – *quanto o indivíduo contribui para o Estado e para que contribui*. É nesse sentido que Fernando Rezende afirma que “os cidadãos precisam ter noção clara de qual é sua contribuição para o financiamento do orçamento e ter conhecimento preciso de como os recursos que compõem o orçamento são aplicados”.⁵⁷⁰ No mesmo sentido, Fabiano Angélico afirma que um sistema tributário, para ser transparente, deve combinar duas facetas: visibilidade e inferibilidade.

A transparência não depende, apenas, de “quão visível” é a informação, mas também de “quão bem” a informação disponibilizada conduz a inferências corretas. Dito de outra forma: um regime realmente transparente deve preocupar-se não só com a disponibilização de informações, mas em disponibilizá-las de maneira tal que elas sejam úteis para a formulação de inferências mais precisas.⁵⁷¹

Deveras, não há como vislumbrar-se o fenômeno tributário dissociado do fenômeno financeiro como um todo, no qual as receitas destinam-se à manutenção do Estado e à efetivação de suas finalidades e dos direitos consagrados constitucionalmente. A dissociação entre arrecadação e gasto público é algo acerca do que tratam Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, ao afirmarem que os tributos são o preço para a liberdade. Assim, afirmam que tantos os direitos tradicionalmente voltados a prestações positivas, como aqueles reconhecidos como “negativos” geram custos ao Estado, apesar de posições políticas correntes (de progressistas e liberais) em sentido contrário.^{572, 573} Esse também é o entendimento de Pedro Julio Salles D’Araújo:

⁵⁷⁰ REZENDE, F. Transparência ou Ilusão Fiscal? *In*: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013. p. 237–252.

⁵⁷¹ ANGÉLICO, F. Acesso à Informação Pública: Valores, Potencialidades e Desafios. *In*: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013. p. 101.

⁵⁷² HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. **O Custo dos Direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Martins Fontes, 2019, p. 20 e 23-34.

⁵⁷³ Referida dissociação, no entendimento de Vito Tanzi, poderia, inclusive, ser explorada pelo Estado, porquanto os indivíduos, na visão do autor, seriam aptos apenas a realizar o cálculo hedonístico cotejando o que pagaram em favor do Estado e o que receberam em troca, ao passo que o Estado possui obrigações transgeracionais ou transfronteiriças que não seriam acatadas pelos eleitores caso percebidas pelos cidadãos. Assim, as ilusões fiscais,

É nesse sentido que o princípio da transparência fiscal deve ser compreendido. Não apenas sob o viés do gasto público, mas também alcançando como se procede a arrecadação, possibilitando a formação de uma conexão cognitiva entre receita e despesa tendente a instruir o cidadão acerca da função exercida pela tributação em um Estado Democrático de Direito.⁵⁷⁴

O esclarecimento também necessita integrar, ainda que de forma aproximada, a contribuição do indivíduo, ao final de determinado período de tempo, em favor do Estado e aquela feita pelos demais membros da sociedade. Nesse sentido, Pedro Julio Sales D'Araújo afirma que

[...] não basta que se informe ao consumidor da carga tributária suportada quando da aquisição de cada mercadoria ou serviço. É necessário que, para além disso, cada cidadão tenha compreensão do quanto está sendo globalmente onerado em termos fiscais, bem como em que medida o custeio do Estado é distribuído entre as diferentes parcelas da população. Para que exista uma real compreensão do papel de cada um no financiamento do aparato estatal, é necessário que se compreenda qual o papel de todos.

Assim, para que efetivamente exista *liberdade na tomada de decisão* por parte do indivíduo *no momento de participação na vida pública*, é necessário que tenha acesso a informações integradas, que viabilizem uma macrovisão acerca da divisão da carga tributária no interior da sociedade brasileira. Por outro lado, o princípio reconstruído a partir do artigo 150 § 5º, do qual decorre o direito ao *esclarecimento integrado*, deve ser ponderado com os princípios que tutelam a privacidade e a intimidade e o sigilo fiscal (art. 5º, X, da Constituição e 198 e 199 do Código Tributário Nacional), conforme analisaremos topicamente alhures.

d) Níveis intermediários: esclarecimento ostensivo

A partir de pesquisas desenvolvidas pela escola da *Behavioral Economics* e, notadamente, daquela publicada por Chetty, Looney e Kroft,⁵⁷⁵ a exigência de ostensividade na

nesse caso, seriam justificáveis segundo o financista italiano – o que, todavia, não se compagina o texto constitucional brasileiro, em que a transparência é imposta, dentre outros dispositivos, pelo artigo 150, § 5º, da Constituição (**Government versus Market: The changing economic role of the State**. Nova York: Cambridge University Press, 2011, p. 158-159).

⁵⁷⁴ D'ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 254.

⁵⁷⁵ CHETTY, R.; LOONEY, A.; KROFT, K. Salience and Taxation: Theory and Evidence. **American Economic Review**, Pittsburgh., v. 99, n. 04, 2009, 2009, p. 1175.

informação prestada como forma de influenciar no comportamento dos consumidores passou a ganhar relevo. No referido estudo, como já mencionado anteriormente, o *design* da informação importa porquanto, por desvios de racionalidade (como vieses e heurísticas), o consumidor pode desconsiderá-la, o que, para os propósitos de tornar eficaz o princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, da Constituição, pode representar um obstáculo relevante a ser superado.

Deveras, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁷⁶ especificam que o resultado da informação acerca da repercussão econômica dos tributos deve ser a consciência fiscal. Em sentido similar, Aliomar Baleeiro o denomina de “sensibilidade fiscal”. Com efeito, de acordo com o autor soteropolitano, no cenário brasileiro, seria manifesta a insensibilidade fiscal, pois “muita gente pensa que não paga impostos e muita gente nada pensa a respeito deles. Daí resulta a indiferença da maior parte em relação aos mais importantes problemas públicos, malogrando-se o regime democrático pela falta de adesão ativa e efetiva de todos os cidadãos.”⁵⁷⁷ Destarte, a disponibilização de informações sem a devida proeminência pode não ser assimilada pelo consumidor e, por consequência, representar uma medida inócua no objetivo de efetivar princípio constitucional reconstruído a partir do art. 150º, § 5º.⁵⁷⁸

A criação de instrumentos paralelos de informação aos contribuintes (como os painéis e cupons fiscais), a inclusão da educação fiscal como disciplina que compõe o Plano Nacional de Educação Fiscal, a criação de conteúdos interativos por meio do uso de tecnologia, a disponibilização de informações orçamentárias na rede mundial de computadores, a sinergia entre Poder Público, institutos de ensino e pesquisa e a iniciativa privada devem ser exploradas como mecanismos complementares, de forma ostensiva, à compreensão do indivíduo acerca do quanto e para que contribuem em favor do Estado.

e) Nível limítrofe ao centro: esclarecimento franco

⁵⁷⁶ MACHADO, H. de B. Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 206; MACHADO SEGUNDO, H. de B. Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. (org.). **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 241.

⁵⁷⁷ BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 239-240.

⁵⁷⁸ A ostensividade é previsão no Código de Defesa do Consumidor, notadamente em seu artigo 31, que dispõe: “Art. 31. A oferta e apresentação de produtos ou serviços devem assegurar informações corretas, claras, precisas, ostensivas e em língua portuguesa sobre suas características, qualidades, quantidade, composição, preço, garantia, prazos de validade e origem, entre outros dados, bem como sobre os riscos que apresentam à saúde e segurança dos consumidores.”

Em que pese todos os esforços envidados no sentido de buscar-se o esclarecimento simples e integrado daqueles que suportam, ao final do dia, a carga tributária repercutida, a ciência das finanças e a economia concluem, mediante estudos teóricos e empíricos, que é impossível estabelecer uma lei universal que, peremptoriamente, defina quem sofre o ônus da tributação. A solução dada pela Lei n. 12.741/2012 acaba seguindo a tendência contábil de vislumbrar a repercussão de forma estática e parcial, mediante planilha de custos para a formação do preço no último elo da cadeia econômica, desprezando que, em uma perspectiva dinâmica, a criação ou o aumento do tributo pode influenciar na renegociação de insumos (repercussão para trás) ou na redução do lucro gerado pelo negócio (absorção), dentre diversos outros cenários possíveis.

Também desconsidera, como aludido anteriormente, que a repercussão econômica ocorre em maior ou menor medida a depender de condições factuais,⁵⁷⁹ como a concorrência do mercado⁵⁸⁰; a elasticidade da demanda e da oferta; a precibilidade e sazonalidade do produto; o “peso” do tributo; o fator tempo (*long run and short run*); as características do tributo (geral ou especial extraordinário ou contínuo; progressivo ou proporcional; cobertura total ou parcial de contribuintes); a produção (pelo contribuinte de direito) a custo constante, crescente ou decrescente; as condições jurídicas e políticas; a existência de mobilidade do capital; a etapa da cadeia econômica sobre a qual incide (juridicamente)⁵⁸¹, dentre outras.

Referidas dificuldades no esclarecimento preciso acerca da repercussão não eram desconhecidas pelo Legislativo quando da edição da Lei n. 12.741/2012⁵⁸² e pela doutrina.⁵⁸³ Outros projetos de Lei posteriores⁵⁸⁴ buscaram incrementar a precisão da informação, recaindo,

⁵⁷⁹ São diversas as condições referidas na doutrina. Destacam-se aquelas apontadas por BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 163-170; GRIZIOTTI, B. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, p. 205-213; SELIEGMAN, E. R. A. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899, p. 181; MUSGRAVE, R. A.; PEGGY B. MUSGRAVE. **Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Singapura: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 248-249 e 253; STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. **Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 540 e 570; e COSCIANI, C. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967310-312. Rubens Gomes de Sousa, aliás, afirmava que, independentemente da intenção da norma, o que comanda a translação do ônus é o mercado SOUSA, R. G. de. Idéias Gerais sobre Imposto de Consumo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, 1947., p. 61-62.

⁵⁸⁰ Cosciani trata, com profundidade, os efeitos econômicos de três cenários: concorrência perfeita (**Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967, p. 323-373); monopólio (Ibid. p. 374-401); regimes intermediários (Ibid., p. 402-415).

⁵⁸¹ Ibid., p. 310-311.

⁵⁸² BRASIL. **Projeto de Lei do Senado Federal n. 174, de 2006**. Brasília: Secretaria Especial de Editoração e Publicações do Senado Federal, 2006, p. 04.

⁵⁸³ MACHADO, H. de B. Tributação Indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013., p. 206.

⁵⁸⁴ Nomeadamente, os Projetos de n. 115/19, n. 1360/2019 e n. 1953/2019 da Câmara dos Deputados; e o Projeto de Lei n. 4970/2013 do Senado Federal.

porém, em vícios muito similares. O âmago da problemática reside na impossibilidade, científica e empírica, de se precisar, de forma exata, uma lei universal acerca do *quantum* repercutido para o consumidor final, sendo viável, apenas, a identificação de valores aproximados e tendenciais. Estes podem caracterizar-se como mais ou menos fidedignos a depender de fatos externos, tais como a já referida simplicidade do sistema tributário – o que serve de diretriz, inclusive, às reformas tributárias mencionadas anteriormente – e a própria matriz tributária brasileira, que prioriza os tributos sobre bens e serviços, os quais tendem a repercutir para frente, conforme visto nos capítulos anteriores.

3.2.3 Eficácia externa subjetiva do princípio do esclarecimento sobre a repercussão da carga tributária

Na forma destacada nos capítulos anteriores, o princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, da Constituição estipula, como estado ideal de coisas a ser alcançado, que o consumidor seja esclarecido de forma *simples, integrada, ostensiva e franca*. Para que a eficácia subjetiva nas funções protetora e de promoção ocorram, o próprio enunciado constitucional estipula a necessidade de intermediação do legislador. Uma leitura rápida do enunciado poderia levar a crer que a única lei editada para assegurar a efetividade do comando constitucional seria a Lei n. 12.741/2012. Em que pese a relevância do mencionado diploma legislativo, seus dispositivos não permitem, isoladamente, uma visão *simples, integrada, ostensiva e franca* acerca da tributação repercutida. Nesse sentido, o esclarecimento deve ser promovido pela combinação de instrumentos previstos na legislação.

A eficácia subjetiva protetora do princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, da Constituição exige que haja aparelhamento jurídico e institucional apto a efetivar o esclarecimento do indivíduo que suporta a carga tributária repercutida. Referido indivíduo, identificado como consumidor (final) no enunciado – o qual, de igual forma, poderia ser denominado cidadão ou contribuinte de fato –, representa todo e qualquer sujeito que adquire mercadorias ou contrata serviços no território nacional. Assim, ao estipular instrumentos que se destinam à transparência pública, ainda que não sejam específicos ao esclarecimento do contribuinte acerca do ônus tributário tendencialmente repercutido, podem contribuir, em maior ou menor medida, à simplificação, à integração, à ostensividade ou à franqueza da informação prestada.

a) Informação sobre a carga tributária tendencialmente repercutida no momento da contratação: alternativas para o esclarecimento ostensivo

A Lei n. 12.741/2012, regulamentada pelo Decreto 8.264/2014 e pela Portaria Interministerial 85/2014, impõe aos vendedores e prestadores de serviços que façam constar nos documentos fiscais a informação – ou, alternativamente, que afixem painéis no local, indiquem os valores na gôndola ou em qualquer outro meio de informação física ou eletrônica – do valor aproximado correspondente a grande parte dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência (jurídica), supostamente, influi na formação dos respectivos preços de venda (incidência econômica). Para optantes do Simples Nacional, é facultado indicar apenas a alíquota a que esteja submetida pelo regime, desde que acrescida de percentual ou valor nominal estimado a título de IPI, substituição tributária e outra incidência tributária anterior monofásica eventualmente ocorrida. Em relação à estimativa do valor dos tributos referidos no *caput*, não serão computados valores que tenham sido eximidos por força de imunidades, isenções, reduções e não incidências eventualmente ocorrentes. Referidos valores aproximados poderão ser calculados por instituição de âmbito nacional reconhecidamente idônea. Mencionada Lei também alterou o artigo 6º, III, do Código de Defesa de Consumidor, para que o direito à informação acerca da repercussão da carga tributária passasse a ser definido como direito básico do consumidor, bem como disciplinou às sanções aplicáveis aos estabelecimentos que deixassem de cumprir as determinações, cuja fiscalização e aplicação incumbe aos Órgãos de Defesa do Consumidor (PROCONs) estaduais e/ou municipais.

A Lei n. 12.741/2012 é oriunda de Projeto de Lei do Senado Federal n. 174/2006, de relatoria do Senador Renan Calheiros, derivada da mobilização de entidades de empreendedores, profissionais liberais e trabalhadores, capitaneada pela Associação Comercial de São Paulo, que arrecadou 1,564 milhão de assinaturas.⁵⁸⁵ Os instrumentos previstos na Lei assemelham-se àqueles previstos em grande parte dos estados-membro que compõem a federação dos EUA nos quais se cobra *retail sales tax* e àqueles impostos aos Estados da União Europeia, notadamente por imposição do artigo 226, itens 8, 9 e 10, 226-B, “d”, 238, 2, “d” da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, com alterações posteriores,

⁵⁸⁵ BRASIL. **Diário do Senado Federal de 12 jun. 2007**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 2007, p. 18958.

nos quais se exige a identificação do *value added tax* (ou “imposto sobre valor agregado” – IVA). Considerado o fato de que o sistema tributário brasileiro é composto por um grande número de tributos que poderiam se assemelhar a um IVA no modelo europeu (ao menos o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS e a COFINS), afora outros tributos que, a depender do regime empregado, possuem por base de cálculo a receita bruta, a identificação da repercussão econômica de apenas um deles representaria adaptação grosseira da metodologia estrangeira ao nosso sistema. Na legislação nacional, outrossim, há previsão da identificação da repercussão de tributos que, tradicionalmente, não são identificados como indiretos – como tributos sobre a folha, por exemplo, e, na redação original, inclusive o IRPJ e a CSLL –, partindo do racional contábil da planilha de custos, desprezando, todavia, as contribuições para uma teoria dinâmica acerca da repercussão tributária dadas pela ciência econômica e pela ciência das finanças aludidas anteriormente.

Os instrumentos previstos na Lei permitem ao contribuinte uma visão *aproximada e simplificada* acerca da carga tributária repercutida, constatação essa que decorre, em grande parte, da complexidade do sistema tributário nacional como um todo. Dentre as instituições idôneas que apuram o valor dos tributos repercutidos, nomeadamente o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBDT)⁵⁸⁶ e o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE)⁵⁸⁷, valem-se do aludido método da *planilha de custos*, que permite uma *visão estática* acerca da repercussão econômica, aproximando-se das teorias socialista e da difusão pessimista no apanhado histórico de Seliegan.⁵⁸⁸

Vislumbra-se, por outro lado, os méritos da medida, uma vez que permite um esclarecimento *simples* acerca da carga tributária tendencialmente repercutida, permitindo que o indivíduo compreenda que contribui em favor do Estado em cada compra realizada, mitigando a ilusão destinada a esconder o tributo pelo “*avvicinamento del tributo a certi eventi piacevoli pel contribuente*”⁵⁸⁹, caracterizado pelo momento da compra de um bem ou contratação de um serviço desejado, átimo no qual, conforme Schmolders, “the buyer is generally not at all clearly aware of the fact of a tax being levied”.⁵⁹⁰

⁵⁸⁶ Disponível em: <<https://deolhonoimposto.ibpt.org.br/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁵⁸⁷ Disponível em: <<http://www.impostonanota.sebrae.com.br/index.php/tributacao/calculo>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁵⁸⁸ SELIEGMAN, E. R. A. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899, p. 95-165.

⁵⁸⁹ “[...] da aproximação do imposto a determinados eventos agradáveis para o contribuinte” [tradução nossa] (PUVIANI, A. **Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976, p. 53).

⁵⁹⁰ “[...] comprador geralmente não está claramente ciente do fato de que um imposto está sendo cobrado.” [tradução nossa]. (SCHMÖLDERS, G. **The Psychology of Money and Public Finance**. Nova York: Palgrave Macmillan, 2006, p. 166-167).

A combinação dos instrumentos, todavia, poderia gozar de um mérito ainda maior, na medida em que o destaque na nota combinado, por exemplo, com a identificação dos tributos na gôndola teria uma possibilidade maior de gerar o esclarecimento *ostensivo*, conforme estudos empíricos pioneiros de Chetty, Looney e Kroft,⁵⁹¹ referendados por diversos estudos empíricos posteriores. Essa estratégia poderia ser estendida para compras via e-commerce, com a determinação de identificação ostensiva do valor dos tributos repercutidos, afora o destaque no documento fiscal. A tentativa de outorgar esclarecimento *ostensivo* acerca dos tributos repercutidos foi tentada, recentemente, pelo Decreto n. 10.634/2021, mediante o qual dispôs que os consumidores têm o direito de receber informações *ostensivas e legíveis* sobre os preços dos combustíveis automotivos no território nacional, determinando o uso de painéis. Contra essa tentativa foram movidas Mandado de Segurança coletivo n. 37792 e Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6851, sendo que apenas o segundo processo prossegue diante da desistência do impetrante em relação ao primeiro dos casos. Por outro lado, a permissão concedida pelo § 2º do artigo 1º da Lei n. 12741, que autoriza a divulgação das informações mediante “quaisquer meios eletrônicos” como, por exemplo, leitores de códigos de barras disponibilizados no local, vai de encontro à pretensão de ostensividade.

A informação, todavia, não permite um esclarecimento *integrado*, na medida em que não viabiliza *a percepção do quanto se contribui em períodos mais longos de tempo* – o que chancela a ilusão fiscal referida por Puviani. Segundo o autor, haveria opacidade acerca da carga tributária paga por meio do “*sminuzzamento dell'imposta in modo che questa si trasformi in una serie di stimoli non eccitanti*”⁵⁹², gerando dissociação entre o quanto se contribui e *para que se contribui* e não permitindo o cotejo entre o que o *indivíduo isolado contribui em relação aos demais membros da sociedade*.

b) Informação sobre a carga tendencialmente repercutida em períodos e comparada: alternativas para um esclarecimento integrado

Puviani afirmava que a repartição do ônus tributário em inumeráveis parcelas de pequeno valor gerava uma das espécies de ilusão fiscal elencadas em sua obra. De fato, ao

⁵⁹¹ CHETTY, R.; LOONEY, A.; KROFT, K. Salience and Taxation: Theory and Evidence. **American Economic Review**, Pittsburgh., v. 99, n. 04, 2009, p. 1175.

⁵⁹² “[...] do desmembramento do imposto para que se transforme em uma série de estímulos não excitantes [...]” [tradução nossa] (PUVIANI, A. **Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976, p. 53).

reduzir-se o estímulo gerado pelo tributo, este passa a não ser assimilado, reduzindo qualquer tipo de resistência. É ver-se as palavras do financista italiano:

*Come io posso vedere un granello di polvere, un insetto sulla mia mano senza sentirme il peso, posso avere piena conoscenza dell'imposta di un centesimo, di due o ter centesimi, di un soldo, pagabili a quando a quando, senza risentirne il peso, senza provarne molestia. Basterà adunque che una certa somma d'imposte, la quale pagata in una volta sola recherebbe dolore, sai divisa in un conveniente numero di quote distribuite nel tempo, perché essa non ecciti alcuna pressione e resistenza. Ma questa stessa dissociazione dell'imposta in altrettante quote eguali, divise nel tempo regolarmente, consente al finanziere di avvantaggiarsi di un'altra inettitudine del nostro sistema nervoso, diversa da quella ora accennata.*⁵⁹³

Vislumbra-se, portanto, que a repartição do ônus tributário em diversas operações, notadamente aproximando o momento do gasto a uma situação mais intensa de prazer ou de sofrimento, evita que aquele que o suporta perceba que está destinando recursos ao erário público. A repercussão do tributo no preço, justamente, alimenta essa ilusão, na medida em que, ainda que seja identificado a carga suportada em documentos fiscais de compra, por exemplo, ainda assim os valores aparentarão ser insignificantes. A ausência de “efeito irritante” dos tributos que tendem a repercutir no preço – que gera a também denominada “anestesia fiscal” – é mencionada, direta ou indiretamente, por Pedro Julio Salles D’Araújo⁵⁹⁴, Hugo de Brito Machado,⁵⁹⁵ Paulo Caliendo,⁵⁹⁶ Aliomar Baleeiro,⁵⁹⁷ tendo aderência, em certa medida, com o princípio da comodidade de Adam Smith, ao passo que, quanto mais cômodo, menor a percepção da carga tributária por aquele que a suporta.⁵⁹⁸

É nesse sentido que Andrei Pitten Velloso assevera que:

[...] o legislador, consciente da ignorância do contribuinte acerca da carga tributária que o onera, explora-a, optando por instituir e majorar tributos indiretos, cujo ônus

⁵⁹³ “[...] Como posso ver um grão de poeira, um inseto em minha mão sem sentir seu peso, posso ter pleno conhecimento do imposto de um centavo, dois ou três centavos, uma moeda, pago de tempos em tempos, sem ser afetado pelo peso, sem gerar incômodo. Bastará, portanto, que uma certa soma de impostos, paga de uma só vez, causaria dor, dividida em um número conveniente de pedaços distribuídos ao longo do tempo, para que não provoque nenhuma pressão e resistência. Mas esta mesma dissociação do imposto em tantas partes iguais, regularmente divididas ao longo do tempo, permite ao financista aproveitar outra incapacidade do nosso sistema nervoso, diferente da que acabamos de referir.” [tradução nossa] (PUVIANI, A. **Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976, p. 51).

⁵⁹⁴ D’ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 164 e 169-173.

⁵⁹⁵ MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. In: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013., p. 201.

⁵⁹⁶ CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação p. 562.

⁵⁹⁷ BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

⁵⁹⁸ SMITH, A. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Vol. II. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 487.

econômico é suportado pelo passivo e desinformado consumidor final, em detrimento da instituição ou majoração de tributos que o onerem de forma direta.⁵⁹⁹

Ademais, ainda que houvesse algum instrumento para que o consumidor tivesse a consciência de quanto paga a título de tributos repercutidos no preço em períodos mais dilatados de tempo, mesmo assim não possuiria informações transparentes acerca do quanto os demais membros da comunidade contribuem em favor do Estado, inviabilizando que fizesse um juízo de valor acerca da conveniência ou da oportunidade em apoiar a implementação de determinada política pública, em avaliar o impacto que a corrupção ocasiona na vida dos cidadãos e em definir para quem irá direcionar seu voto no momento das eleições.

Em relação ao primeiro dos desafios para um esclarecimento integrado (outorga de informações sobre a carga tributária tendencialmente repercutida em períodos mais longos de tempo), a tecnologia pode ser um importante aliado. Deveras, Bird afirma que o Brasil é exemplo internacional no que se refere ao uso da tecnologia para agregar transparência, “em termos de aumento da participação popular no orçamento público e na prestação de contas na tomada de decisão fiscal”, porém ainda enfrenta desafios relativamente à transparência tributária.⁶⁰⁰ Sitglitz também sustenta que as novas tecnologias fornecem “mecanismos através dos quais as informações podem ser mais efetivamente compartilhadas entre governo e governados. Podemos agora ter um eleitorado mais informado do que em qualquer outra época da história”.⁶⁰¹ Com essa mesma perspectiva, o Min. Gilmar Mendes, na decisão monocrática proferida na Suspensão da Segurança n. 3902 afirmou

Ao mesmo tempo os novos processos tecnológicos oportunizaram um aumento gradativo e impressionante da informatização e compartilhamento de informações dos órgãos estatais, que passaram, em grande medida, a serem divulgados na Internet, não só como meio de concretização das determinações constitucionais de publicidade, informação e transparência, mas também como propulsão de maior eficiência administrativa no atendimento aos cidadãos e de diminuição dos custos na prestação de serviços.⁶⁰²

⁵⁹⁹ VELLOSO, A. P. O (ignorado) dever estatal de informar o peso da tributação. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, 2012b..

⁶⁰⁰ BIRD, R. M. Transparência e Tributação: Algumas Reflexões Preliminares. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013., p. 182-183.

⁶⁰¹ STIGLITZ, J. E. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público: o Papel da Transparência na Vida Pública. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência Fiscal & Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013, p. 91.

⁶⁰² BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Suspensão da Segurança n. 3902**. Min. Gilmar Mendes, Decisão Monocrática, 2009.

De fato, ainda que existam desafios a serem enfrentados até que a tecnologia permita que o Poder Público forneça informações mais precisas acerca de quanto cada indivíduo recolhe em favor do Estado em lapsos temporais mais dilatados, há fatos relevantes a serem destacados.

Com a evolução tecnológica gerada pelo ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), criado pelo Decreto n. 6.022/2007 e destinado a efetivar o artigo 37, XXII, CF, grande parte das obrigações acessórias exigidas pelos três entes da federação e a escrituração contábil passaram a ser geradas diretamente em meio virtual. Atualmente, os varejistas e prestadores de serviços devem emitir a *NFC-e* (Ajuste no Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF n. 19/2016 editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ) e a *NFS-e* (cuja amplitude e implementação obrigatória vem sendo efetuada de forma paulatina a depender da legislação de cada Município) diretamente no ambiente SPED. A identificação aproximada do valor dos tributos repercutidos, porém, é facultativa, conforme previsto no artigo 1º, § 1º, da Lei n. 12741/2012 e consignado no “Manual de especificações técnicas do DANFE NFC-e e Qr Code Versão 5.1”, que dispõe:

3.1.9.1 Informações exigidas pela Lei Federal nº 12.741/2012

A critério do emissor da NFC-e poderão ser impressas na área de mensagem de interesse do contribuinte [...] as informações exigidas pela Lei Federal nº 12.741, de 10 de dezembro de 2012, que trata da discriminação da carga tributária nos documentos fiscais. No leiaute atual da NF-e e NFC-e existe apenas um campo de valor total de tributos por item de mercadoria [...] e um campo de valor total de tributos no documento fiscal [...]. Estes campos não são de preenchimento obrigatório e têm natureza informativa ao consumidor sobre a carga tributária total do produto ou serviço, e portanto, não é possível ser feita qualquer validação com relação a soma de tributos destacados na NF-e ou NFC-e. Fica facultado ao contribuinte emissor de NFC-e que assim desejar, imprimir também na divisão II do detalhe de produtos/serviços o valor total de carga tributária por item de mercadoria. Também é importante ressaltar que, alternativamente à impressão de informação no documento fiscal, a lei 12.741/12 possibilita a empresa que detalhe a carga tributária por produto por meio de painel afixado ou meio eletrônico disponível ao consumidor no estabelecimento.⁶⁰³

Ademais, de acordo com o Ajuste SINIEF 19/2016, somente se exige a identificação do CPF ou CNPJ do adquirente em compras físicas que exorbitem R\$ 10.000,00 e nas compras eletrônicas, sendo que, nos demais casos, essa identificação é facultativa. Por esse motivo que diversos governos estaduais vêm criando políticas de estímulo para que os consumidores solicitem a inclusão do CPF no documento fiscal. No Rio Grande do Sul, por exemplo, o programa “Nota Fiscal Gaúcha”, criado pela Lei Estadual n. 14.020/2012, atualmente permite acesso do consumidor via ambiente virtual (por computador ou pelo aplicativo para dispositivos

⁶⁰³ BRASIL. *NFC-e: Manual de Padrões Técnicos DANFE NFC-e e QR Code - versão 2*. Brasília: [s. n.], 2019.

móveis) a todas as compras realizadas, os valores gastos, o item adquirido e os estabelecimentos vendedores.

Com efeito, a partir do panorama tecnológico atual e da integração e parametrização de sistemas comuns pelos três entes da federação, é viável cogitar que, no futuro, o contribuinte consiga saber a carga tributária sobre si repercutida em períodos mais longos de tempo diretamente junto ao Poder Público. Referida informação, aliás, já se encontra disponível por meio de aplicativo para dispositivos móveis criado pela iniciativa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) denominado “*Citizen*”, dependendo, todavia, que o consumidor digitalize o *QR Code* dos Documentos Acessórios à NFC-e (DANFC-e) a cada operação de compra, o que demonstra o papel relevante que a tecnologia pode desempenhar no esclarecimento do consumidor.

No que diz respeito à comparação da carga tributária repercutida entre diferentes indivíduos, consta da clássica obra de Richard A. Musgrave “*Estimating the Distribution of The Tax Burden*”⁶⁰⁴ que: “*since consumption expenditure fall as fraction of income when moving up the income scale, the resulting pattern of burden redistribution is regressive.*”⁶⁰⁵ No mesmo sentido, Pedro Julio Salles D’Araújo refere estudos empíricos que demonstram que a carga tributária no Brasil implica em regressividade⁶⁰⁶, na medida em que *i.* prioriza tributos sobre o consumo; *ii.* os tributos sobre o consumo tendem a repercutir para frente; *iii.* os indivíduos com menor renda possuem menor capacidade de poupança. Ocorre que, a partir do avanço tecnológico e a integração de obrigações acessórias entre os três entes da federação, é possível cogitar que, no futuro, seja possível solicitar informações com ainda maior grau de precisão acerca da divisão da carga tributária, notadamente aquela repercutida na compra de bens e serviços.

Nesse sentido, a sinergia entre Poder Público, institutos de pesquisa e ensino e iniciativa privada, com o bom uso da tecnologia, pode gerar dados mais rigorosos acerca da repartição da carga tributária no Brasil. A título de exemplo, é possível refletir novamente a respeito dos dados que poderiam ser extraídos do já referido aplicativo para dispositivos móveis denominado “*Citizen*”, desenvolvido pelo IBDT, caso, para fins de cadastro, fosse solicitado aos usuários para que identificassem sua faixa de renda. Tecnologia similar poderá ser

⁶⁰⁴ “Estimando a Distribuição da Carga Tributária” [tradução nossa].

⁶⁰⁵ “[...] uma vez que as despesas de consumo caem como fração da renda ao subir na escala de renda, o padrão resultante de redistribuição de encargos é regressivo.” [tradução nossa] (*Apud* MELLO, G. M. de; SIMÕES, L. C. M. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta No Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013., p. 148).

⁶⁰⁶ D’ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021, p. 100-107.

desenvolvida pelo Poder Público, mediante o cruzamento de informações das Declarações de Imposto de Renda de Pessoas Físicas ou de censos democráticos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, viabilizando dados precisos que mapeariam a divisão da carga tributária no Brasil e permitiriam o debate acerca dos caminhos alternativos que podemos perseguir.

c) Informação sobre a carga tendencialmente repercutida no interior das finanças públicas: alternativas para um esclarecimento simples, integrado e franco

Conforme visto anteriormente, há uma tendência de os contribuintes dissociarem os tributos que recolhem em favor do Estado e o gasto público que este leva a efeito para sua manutenção e para a efetivação de suas finalidades. Nesse sentido, Richard Bird afirma que

Talvez o sistema tributário concebível mais transparente seja aquele no qual cada contribuinte sabe, de forma razoável, exatamente o que ele (e a sociedade, de forma mais geral) está obtendo a cada dólar adicional de tributo pago. Embora essa abordagem possa parecer, de certa forma, estranha em relação àquelas levantadas no mundo tradicional das finanças públicas, no qual os gastos e tributos são geralmente tratados como se cada um fosse concebido imaculadamente independentemente um do outro, a abordagem do benefício parece, de várias formas, o conceito mais fundamental e significativo de transparência tributária e, dessa forma, talvez o padrão relevante que um sistema tributário inteligente deveria aspirar [...].⁶⁰⁷

Deveras, conforme afirma Rosengard e Stiglitz:

*A widely embraced political value is that government should not try to take advantage of uninformed citizens. In the context of taxation, this view recommends taxes for which the burden of payment is clear. Such taxes are known as transparent taxes, and transparency has increasingly been recognized as an important characteristic of good government. Government policies are said to be transparent when they are subject to daylight—when it is clear who is benefiting and who is paying.*⁶⁰⁸

⁶⁰⁷ BIRD, R. M. Transparência e Tributação: Algumas Reflexões Preliminares. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013., p. 189-190.

⁶⁰⁸ “Um valor político amplamente adotado é que o governo não deve tentar tirar vantagem de cidadãos desinformados. No contexto da tributação, essa visão recomenda impostos para os quais o ônus do pagamento seja claro. Tais impostos são conhecidos como impostos transparentes, e a transparência tem sido cada vez mais reconhecida como uma característica importante de um bom governo. Diz-se que as políticas governamentais são transparentes quando estão sujeitas à luz do dia – quando está claro quem está se beneficiando e quem está pagando.” [tradução nossa] (STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. **Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015, p. 521).

Atualmente, encontram-se disponibilizados aos cidadãos diversos instrumentos destinados a tornar transparentes as finanças públicas dos três entes da federação, notadamente por força dos artigos 1º, § 1º, 48, 48-A e 49 da Lei Complementar n. 101/2000, inclusive com alterações da Lei Complementar n. 131/2009, e artigos 3º, 5º a 9º, 21 e 22 Lei n. 12.527/2012, e 151 da Lei n. 14.194/2021.

No âmbito da União, a competência primacial pela transparência do Governo-Federal incumbe, prioritariamente, à Controladoria-Geral da União (art. 51, I, da Lei n. 13.844/2019), que, atualmente, conduz diversas políticas públicas destinadas a implementar, no âmbito federal, a transparência e controlá-la em relação aos demais entes federados. No portal das receitas públicas, constam informações em tempo real,⁶⁰⁹ tal como determina o art. 48-A, parágrafo único, II, da Lei Complementar 101/2000, incluído pela Lei Complementar 131/2009. A CGU também desenvolve o programa “Olho Vivo”⁶¹⁰, destinado a “incentivar os cidadãos a exercerem, nos diversos municípios brasileiros, o controle social das políticas públicas e de atuarem para a melhor aplicação dos recursos públicos”.⁶¹¹ Ainda, disponibiliza cursos por meio da Plataforma do Ministério da Educação⁶¹² para a compreensão dos dados abertos.

Além disso, a Controladoria-Geral da União fiscaliza o cumprimento da Lei n. 12.527/2012, executa ações relacionadas ao Programa Brasil Transparente⁶¹³ e para a educação cidadã,⁶¹⁴ tal como o programa “Um Por Todos e Todos por Um”,⁶¹⁵ “Turma da Cidadania”,⁶¹⁶ e “Game da Cidadania”,⁶¹⁸ que envolve concurso nacional de perguntas e de resposta e envio de arquivo em vídeo, avaliados por comissão julgadora, destinados à educação fiscal e cidadã. Dentre os materiais disponibilizados pela Controladoria-Geral da União, foram localizados materiais explicativos destinados a crianças e a adolescentes, em que se objetiva a relacionar os

⁶⁰⁹ Disponível em: <<https://www.portaltransparencia.gov.br/receitas>> e <<https://www.portaltransparencia.gov.br/receitas/consulta?ordenarPor=ano&direcao=desc>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹⁰ Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social/olho-vivo> e <[olho-vivo-no-dinheiro-publico-cgu-1.pdf](https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social/olho-vivo-no-dinheiro-publico-cgu-1.pdf)>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹¹ Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social/olho-vivo>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹² Disponível em: <<https://avamec.mec.gov.br/#/instituicao/cgu>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹³ Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/transparencia-publica/brasil-transparente>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹⁴ Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/educacao-cidada>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹⁵ Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/educacao-cidada/programas/upt>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹⁶ Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/educacao-cidada/programas/turma-da-cidadania>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹⁷ Destaque-se o arquivo em vídeo “O Bom Cidadão Combate a Corrupção”. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=fGVEUe_jv60&list=PLfcgNxuoKmUHEI-siOKRz_GbjrjnoWpPV&index=3>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶¹⁸ Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/educacao-cidada/programas/game-da-cidadania>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

tributos recolhidos e sua destinação⁶¹⁹. Também há materiais desenvolvidos pelo Governo Federal em parceria com a Escola de Administração Fazendária que também se destinam ao mesmo propósito.⁶²⁰

Além da Controladoria-Geral da União, todos os órgãos do Governo Federal, Estadual e Municipal, bem como entidades da administração pública indireta e demais entidades privadas que recebam recursos públicos, devem manter portais de transparência próprios (art. 8º, § 2º, da Lei n. 12.527/2011). Nesse sentido, importa destacar os instrumentos de transparência criados pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão da Secretaria Especial do Tesouro e do Orçamento, subordinada ao Ministério da Economia. Referido órgão disponibiliza, por meio do Portal “Tesouro Transparente”, dados de arrecadação e despesa em tempo real, inclusive com link acerca das “Finanças Públicas para quem não entende economês”⁶²¹ e “Tchiluada”⁶²², destinadas a esclarecer ao cidadão comum acerca das contas públicas. Também disponibiliza estudos como a estimativa da carga tributária do governo geral,⁶²³ resultados do tesouro nacional⁶²⁴ e outros estudos e estatísticas.⁶²⁵

A Secretaria Especial da Receita Federal disponibiliza dados econômico-tributários relevantes,⁶²⁶ com dados mensais de arrecadação,⁶²⁷ sobre a carga tributária⁶²⁸ e dados sobre

⁶¹⁹No programa denominado “Um por Todos e Todos por Um”, é possível vislumbrar Como exemplo, <https://www.gov.br/cgu/pt-br/educacao-cidada/programas/upt/kit-upt/cartaz4_40x60_2019_com_governo.jpg>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²⁰ Como exemplo, a história em quadrinhos “O Menino Quero Saber e o Professor Sabetudo”, que busca relacionar a repercussão econômica dos tributos e a destinação dos recursos arrecadados. Disponível em: <educacaofiscal.rs.gov.br/media/y1cneyzi/menino_quero_saber.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²¹ Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/descubra-explore-crie/descubra>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²² Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/videos/tchiluada>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²³ Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²⁴ Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/estatisticas-fiscais-e-planejamento/resultado-do-tesouro-nacional-rtm>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²⁵ Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/estatisticas-fiscais-e-planejamento/estatisticas-fiscais-do-governo-geral>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²⁶ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²⁷ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶²⁸ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

“gastos tributários” e desonerações.⁶²⁹ Além disso, disponibiliza grandes números do IRPF por ano⁶³⁰ e distribuição da renda por centis,⁶³¹ afora outros estudos elaborados.⁶³²

Além deles, o Tribunal de Contas da União, órgão vinculado ao Poder Legislativo, disponibiliza pareceres sobre as contas do Poder Executivo Federal,⁶³³ em que franqueia acesso a dados sobre a política fiscal, orçamento público, benefícios fiscais. Ademais, são compiladas no Portal “Contas Públicas” do TCU as informações orçamentárias de todos os Estados, Municípios, Distrito Federal e outras entidades.⁶³⁴ O Conselho Nacional de Política Fazendária também disponibiliza, de forma integrada, os dados sobre arrecadação tributária Estadual.⁶³⁵

Apesar disso, os demais entes da federação (Estados, Municípios e o Distrito Federal) também se encontram obrigados a franquear informações próprias. O Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, no sítio <https://www.transparencia.rs.gov.br/inicio> disponibiliza dados atualizados sobre receitas e despesas públicas, bem como dispõe de aplicativo para dispositivos móveis em que o cidadão pode acompanhar a arrecadação e os gastos (“Pilas R\$”). Também possui *site* sobre a educação fiscal, em que se encontram disponibilizados diversos materiais didáticos, como jogos, revistas em quadrinhos, apostilas para professores, dentre outros.⁶³⁶ Dentre os materiais, destaca-se a intenção em vincular os tributos recolhidos e os gastos públicos, como se vê, por exemplo, do “Caderno Pedagógico do 1º ao 5º Ano”, em que constam

⁶²⁹ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/gastos-tributarios-bases-efetivas>>.

Acesso em: 07 mar. 2022.
⁶³⁰ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-cap>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶³¹ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/distribuicao-da-renda-por-centis/distribuicao-da-renda-por-centis-cap>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶³² Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/estudos-diversos-pagina>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶³³ Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶³⁴ Disponível em: <<http://www.contaspublicas.gov.br/AtualizaLinks.asp>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶³⁵ Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoieYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWVhMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyLiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWVhMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyLiYmYTk3OCJ9>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶³⁶ Disponível em: <<http://www.educacaofiscal.rs.gov.br/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

exercícios didáticos nesse sentido⁶³⁷, revistas em quadrinhos⁶³⁸ e o jogo de tabuleiro denominado “Trilha da Cidadania”.⁶³⁹

O Programa Nacional de Educação Fiscal foi oficializado por meio da Portaria n. 35/1998 do Ministério da Fazenda, que instituía o Grupo de Trabalho criado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). A abrangência do Grupo de Trabalho foi sendo ampliada com o passar do tempo. Em 2012, mediante a Portaria Conjunta do Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia) e do Ministério da Educação n. 413/2012, foi instituído o Grupo de Trabalho de Educação Fiscal e definidas as competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal. Com base no Protocolo ICMS do CONFAZ n. 44, de 29 de julho de 2019, os Estados-membros da federação se comprometeram a manter e a fortalecer seus programas de educação fiscal local, com a competência do Grupo de Trabalho Permanente n. 66 (Ato Cotep /ICMS 48/2019) de uniformizar e fomentar as políticas nesse setor. Nesse ato, os Estados também se comprometeram a incentivar os Municípios de seu território a desenvolver e aprimorar programas de educação fiscal locais. No site do Grupo Permanente 66, constam compiladas as medidas de educação fiscal dos Estados-membros da federação brasileira.⁶⁴⁰ No âmbito da Receita Federal, a Portaria n. 896/2012 trata a respeito do programa de educação fiscal próprio.

A propósito da educação fiscal, Bujanda afirmava que

*La educación tributaria no favorecerá tan sólo la racionalidad del sistema, sino también su justicia, ya que uno de los elementos esenciales de esa educación consiste precisamente en que el contribuyente acepte el impuesto, como un sacrificio, en vez de satisfacerlo ‘insensiblemente’, como ciertos teóricos de la Psicología Financiera postulan. Los principios de solidaridad y de responsabilidad moral, sobre los que se cimienta la educación tributaria, son pues, los mejores aliados de una justa distribución impositiva.*⁶⁴¹

⁶³⁷ Disponível em: <<http://www.educacaofiscal.rs.gov.br/media/c3jdz2rk/caderno-pedag%C3%B3gico-educ%C3%A7%C3%A3o-fiscal-na-pr%C3%A1tica-1-ao-5-ano.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶³⁸ A título de exemplo, <http://www.educacaofiscal.rs.gov.br/media/rh4nuqq4/doc_20120510-717-1.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶³⁹ Disponível em: <<http://www.educacaofiscal.rs.gov.br/media/qz1pyipy/jogo-da-trilha.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴⁰ Disponível em: <<https://sites.google.com/view/gt66/p%C3%A1gina-inicial?authuser=0>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴¹ “A educação fiscal não só favorecerá a racionalidade do sistema, mas também a sua justiça, pois um dos elementos essenciais desta educação consiste precisamente no facto de o contribuinte aceitar o imposto, como um sacrifício, em vez de o pagar ‘insensivelmente’, como postulam certos teóricos da Psicologia Financeira. Os princípios de solidariedade e responsabilidade moral, em que se baseia a educação fiscal, são, portanto, os melhores aliados de uma justa distribuição de impostos.” [tradução nossa] (BUJANDA, F. S. de. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos., p. 138).

Medidas destinadas à educação fiscal de crianças e jovens apresentam-se como uma tendência internacional, sendo de destacar-se o Portal “TaxEdu”⁶⁴², da União Europeia, também disponível para redes sociais, como Instagram⁶⁴³ e Facebook.⁶⁴⁴ As informações disponibilizadas são formuladas para faixas etárias de crianças, adolescentes e jovens adultos, com disponibilização de cursos, vídeos explicativos e materiais didáticos para professores. Destaque-se, dentre os vídeos, aquele denominado “Who Pays Taxes Nowadays?” em que busca explicar a repercussão econômica de tributos e a destinação dos recursos arrecadados,⁶⁴⁵ jogos como o Taxlandia,⁶⁴⁶ em que os jogadores devem administrar uma cidade fictícia, cujos recursos devem ser arrecadados mediante a cobrança de tributos, e treinamentos, como, por exemplo, aquele denominado “What’s the impact of taxes of Tina life?”.⁶⁴⁷

No mesmo sentido, a *Internal Revenue Service*, dos Estados Unidos da América, possui sítio destinado à educação fiscal de seus cidadãos, disponibilizando atividades como as compreendidas nas lições “Why Pay Taxes?” e “Direct and Indirect Taxes”.⁶⁴⁸ Também constam materiais para professores em que se busca abordar essa relação.⁶⁴⁹ É importante notar que a IRS disponibiliza materiais *francos* no que diz respeito à repercussão econômica dos tributos indiretos, inclusive tratando a formação do preço pela lógica das curvas de oferta e de demanda que buscam um equilíbrio, e não apenas por meio de planilhas e custos contábeis.

Demonstra-se, portanto, a existência de inúmeros dados, informações e instrumentos destinados a esclarecer àquele que suporta a carga tributária (no caso dos tributos tendencialmente repercutidos no preço, o consumidor), que os valores arrecadados se destinam à manutenção do Estado e à efetivação das finalidades deste. Fato é, todavia, que a informação é *i.* de difícil localização nos portais de transparência de cada um dos órgãos; *ii.* em grande parte, de difícil compreensão pelo cidadão-médio; *iii.* disponibilizada excessivamente, ensejando o paradoxo de que a informação em demasia pode gerar desinformação.

⁶⁴² Disponível em: <<https://taxedu.campaign.europa.eu/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴³ Disponível em: <<https://www.instagram.com/taxeduportal/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴⁴ Disponível em: <<https://www.facebook.com/taxeduportal/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴⁵ “Quem paga tributos atualmente?” [tradução nossa]. Disponível em: <<https://audiovisual.ec.europa.eu/en/video/I-145763?&lg=SV>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴⁶ Disponível em: <<https://taxedu.campaign.europa.eu/en/taxlandia>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴⁷ “Qual o impacto dos tributos na vida da Tina?” [tradução nossa]. Disponível em: <<https://taxedu.campaign.europa.eu/en/node/1214>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴⁸ “Por que pagar tributos?” e “Tributos Diretos e Indiretos” [tradução nossa]. Disponível em: <<https://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/student/activities.jsp>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

⁶⁴⁹ Disponível em: <https://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/whys/thm01/les01/media/ss_thm01.pdf> e <https://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/whys/thm04/les01/media/ss_thm04.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2022.

d) Impossibilidade do esclarecimento pleno

A repercussão econômica do tributo é um fenômeno complexo que se encontra compreendido na análise econômica da formação do preço. Por isso que Samuelson afirmava que apenas um mágico poderia prever, de maneira precisa, a repercussão econômica.⁶⁵⁰ Em que pese a impossibilidade técnica da certeza acerca da repercussão econômica da carga tributária mediante o desenvolvimento de uma lei universal da repercussão, a redução da complexidade de nosso sistema tributário pode torná-lo mais transparente, na medida em que permite que previsões, ainda que mediante planilha de custos, sejam mais aproximadas à realidade. Ademais, a educação fiscal deve ser franca, no sentido de que todo o estudo da repercussão econômica analisa tendências, e não certezas absolutas, evitando a conservação de ilusões fiscais.

Deveras, limitação constitucional de tamanha relevância, notadamente por seus impactos na tomada de decisão pelos indivíduos, não pode ser desdenhada pelas dificuldades técnicas em sua implementação. O itinerário, sempre incompleto, rumo ao estado ideal de coisas almejado pela Constituição deve prosseguir, rumo a construção de soluções destinadas a efetivar a opção feita pelo Poder Constituinte Originário, ainda que sujeita a percalços e imprecisões.

3.2.4 Desafios e perspectivas

A eficácia do princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º da Constituição demanda a análise dos *meios* com maior aptidão de alcançar o *estado ideal de coisas* (esclarecimento *simples, integrado, ostensivo e franco*), tendo tratado os capítulos anteriores das eficácias objetiva e subjetiva, essa última notadamente em relação ao estágio atual da proteção e da promoção da norma. Considerada sua íntima relação com o sobreprincípio da transparência pública – porquanto se trata de recursos destinados, indiretamente, ao Estado pelo

⁶⁵⁰ MELLO, G. M. de; SIMÕES, L. C. M. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta No Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013., p. 148.

consumidor – e com o direito de defesa do consumidor – na medida em que o tributo repercutido se trata de custo repassado no preço de mercadorias e serviços disponíveis no mercado –, constatou-se que, além dos instrumentos previstos na Lei n. 12.741/12, a integração dos instrumentos previstos em outros normativos – notadamente LC 101/2000, LC 131/2009, Lei n. 12.527/12 e Código de Defesa do Consumidor – permitem que se observe que diversas etapas foram cumpridas para, paulatinamente, aproximar-se do referido estado de coisas pretendido pela norma.

No entanto, há etapas a serem superadas para que se continue no itinerário em relação ao estado ideal de coisas pretendido. A primeira delas é a busca da simplificação do sistema tributário, o que vem sendo almejado pelos projetos que buscam unificar tributos definidos como “indiretos”. Ademais, o Poder Judiciário tem importante papel na função de defesa, buscando impedir que manobras políticas turvem a percepção acerca dos tributos suportados pela população e sua destinação. A predileção pelos tributos que repercutem no preço em detrimento daqueles que incidem diretamente, o uso de técnicas arrecadatórias que dificultem a compreensão da tributação incidente sobre bens e serviços (como as técnicas de tributação por dentro), dentre outras, tornam ainda mais complexa e imprecisa a informação a ser prestada aos consumidores e, por conseguinte, aos contribuintes em geral, o que deve ser combatido.

A segunda delas é simplificar a informação outorgada em favor da população que, apesar dos esforços empregados, ainda é insuficiente. Isso porque, apesar de a informação outorgada no documento fiscal ser de compreensão relativamente fácil – ao ponto, inclusive, de não ser inteiramente franca –, dados disponibilizados sobre a destinação dos recursos ainda são complexos.⁶⁵¹ Dessa forma, deve-se envidar esforços para que informação simplificada alcance e seja assimilada por todas as faixas etárias e todos os estratos econômico-sociais. O Estado, por seus três poderes e por todos os entes federativos, possui o dever de buscar meios voltados a assegurar que os indivíduos compreendam que custeiam o Estado por meio de tributos que, em sua maioria, incidem (economicamente) sobre mercadorias e serviços. Isso deve ser feito por campanhas educativas, informes publicitários, uso de redes sociais ou quaisquer outros meios que busquem alcançar a população. São elogiáveis esforços nesse sentido, como, por exemplo, os já aludidos sites “Finanças Públicas para quem não entende economês” e “Tchiluanda” da Secretaria do Tesouro Nacional, medidas que buscam aumentar

⁶⁵¹ Nesse sentido, Bujanda afirma que a publicação da peça orçamentária deve ser acessível a todos “De ahí que la política informativa necesite utilizar otros instrumentos que ejercen en nuestros días una influencia mucho más profunda y dilatada para la formación de la opinión pública. Uno de esos instrumentos es, sin duda, la prensa diaria, y, en grado menor, pero también importante, las publicaciones periódicas de carácter técnico y científico sobre asuntos financieros.” (**Hacienda y Derecho. Vol. 5.** Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 132).

o espectro de alcance das informações sobre finanças públicas. Deveras, como afirma Denise Lucena Cavalcante:

Quando se trata de transparência fiscal, deve-se pensar também na forma de apresentação dos dados que sejam de interesse geral. A transparência exige a criação de condutores hábeis para a compreensão das informações estatais. Simplesmente disponibilizar dados brutos e incompreensíveis ao cidadão comum não alcança esse objetivo. A transparência fiscal em relação ao gasto público, por exemplo, deve ser regra no Estado, principalmente, porque se está tratando do dinheiro público originado, em sua maior parte, dos tributos.

Portanto, se a sociedade paga, a sociedade tem que saber como e qual a destinação do fruto dessa arrecadação. É preciso entender que a transparência é o caminho para a reestruturação da Administração Pública perante a sociedade na Era da Informação. A divulgação dos dados deve ter como principal objetivo o compartilhamento da informação para a análise dos interessados e possibilidades de correção das ocasionais falhas e omissões dos envolvidos (cidadãos e agentes estatais), bem como o adequado posicionamento diante da realidade econômica do país.⁶⁵²

A terceira é aprimorar os instrumentos de integração da informação prestada, a fim de que o contribuinte não tenha conhecimento apenas da informação isolada da carga tributária tendencialmente repercutida no momento da compra, mas, sim, de períodos mais longos de tempo e em comparação com outros contribuintes, notadamente em relação ao estrato econômico-social em que se encontra e aos demais estratos. Para isso, a cooperação entre Poder Público, instituições de ensino e pesquisa⁶⁵³ e iniciativa privada parece ser um caminho a ser trilhado, respeitando-se, todavia, o sigilo fiscal. No ano de 2019, foi apresentado na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 933/2019, que preconizava que dados acerca da arrecadação tributária deveriam ser disponibilizados, mediante convênio, a instituições públicas ou privadas de ensino e pesquisa, consultorias ou outras especializadas em consolidação de estatísticas tributárias ou fiscais. A ideia seria elaborar formato de consolidação dos dados protegidos por sigilo fiscal que possibilitassem maior transparência e abertura possível na divulgação das

⁶⁵² CAVALCANTE, D. L. A Atuação da Administração Fazendária após a Lei nº 12.527/2011: a Questão do Acesso às Informações Fiscais. In: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho 2. São Paulo: FISCOSOFT, 2013. p. 119.

⁶⁵³ Bujanda refere que a transparência tributária provavelmente encontrará resistência por parte do Estado. No entanto, sustenta que não seriam necessários dados com exagerado detalhamento, mas disponibilização de informações básicas com eventuais comentários por pessoas de filiação científica e ideológica distinta, permitindo que a população tome conhecimento e compreenda os dados. “Pero de lo que se trata no es de que la colectividad adquiera un elevado grado de sapiencia sobre estas materias, sino de algo mucho más sencillo y que, sin embargo, se erga deliberadamente a su conocimiento. Basta con que la sociedad se la informa verazmente de ciertos hechos fundamentales, a saber: del volumen de los ingresos y de los gastos públicos; de la distribución, por sectores de los gastos y del tipo de servicios cuyo coste se financia con el producto de las exacciones publicas. Esa información sobre hechos fundamentales puede ir acompañada de reflexiones críticas de diversos matiz formuladas por personas de filiación científica e ideológica muy variada y que tendan, a su vez, aptitudes pedagógicas suficientes para comentarlos sean inteligibles para una masa considerable de ciudadanos.” (**Hacienda y Derecho. Vol. 5.** Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967. p. 134).

informações, mas que resguardassem a identidade das pessoas e instituições protegidas pelo sigilo fiscal.⁶⁵⁴ A consolidação dos dados descritos deveria, de acordo com a proposta, considerar aspectos demográficos, geográficos, econômicos, dentre outros, que possibilitassem à sociedade conhecer todas as características relevantes da arrecadação no país. Referido ponto do projeto, todavia, foi rejeitado à unanimidade no parecer da Comissão de Trabalho, Administração e Serviço Público pois, em parte, os estudos já existiriam e estariam disponibilizados pelos Órgãos Públicos e, além disso, o projeto afrontaria o direito ao sigilo fiscal.⁶⁵⁵

A quarta recomenda que a informação prestada deve ser ostensiva, isso é, proeminente, a fim de que realmente seja assimilada pelos indivíduos. Nesse sentido, os empíricos referidos no curso da presente dissertação evidenciam que, para que os indivíduos realmente percebam os tributos repercutidos no preço, é necessário que a informação seja proeminente. O Decreto n. 10.634/2021, em certa medida, atende este propósito, na medida em que determina que, além do destaque dos tributos no documento fiscal de compra, torna-se obrigatório, cumulativamente, a fixação de painéis demonstrando a composição do preço dos combustíveis. Aliás, o artigo 31 do Código de Defesa do Consumidor é claro em determinar que o consumidor deve receber informações ostensivas acerca dos produtos e dos serviços adquiridos.

Com base na superação dessas etapas, crê-se que haverá uma aproximação paulatina em direção à quimera do esclarecimento pleno, aprimorando a transparência pública para, consequentemente, assegurar a liberdade individual, a igualdade, a democracia, a república e a cidadania.

654

Disponível

em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1712592&filename=PL+933/2019>.
Acesso em: 07 mar. 2022.

655

Disponível

em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1785872&filename=Parecer-CTASP-07-08-2019>. Acesso em: 07 mar. 2022.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No itinerário da pesquisa desenvolvida na presente dissertação, foram alcançadas conclusões parciais que viabilizam a solução do problema central proposto para esta dissertação que envolve dimensionar *em qual medida o destaque do valor aproximado dos tributos repercutidos (economicamente) em documentos fiscais, painéis afixados ou outros meios físicos ou magnéticos seria apto a efetivar a limitação constitucional ao poder de tributar previsto no artigo 150, § 5º, da Constituição*. Entende-se que, a partir delas, a conclusão final do trabalho decorrerá logicamente, sendo desnecessárias maiores digressões, as quais, aliás, não seriam desejáveis neste momento de desenvolvimento do raciocínio proposto.

Assim, elencar-se-ão as conclusões parciais e, ao final, expor-se-á a conclusão final, bem como aspectos promissores vislumbrados no cenário atual, que demonstram que a paulatina concretização da norma princípio reconstruída a partir do enunciado normativo referido acima prossegue, entre avanços e retrocessos, em sua trajetória de aproximação ao estado de ideal de coisas almejado pelo constituinte.

i. Conclusões parciais:

a) A Ciência do Direito Tributário não pode ser alijada dos problemas fundamentais que lhe são afetos porquanto contingentes ou axiológicos ou, ainda, por situarem-se em regiões fronteiriças entre distintos ramos do conhecimento científico ou ramos da própria Ciência do Direito. É necessário que o método seja eleito a partir do problema, renegando-se metodologias arbitrárias e totalizantes;

b) O método jurídico que possui maior aptidão para solucionar o problema de pesquisa eleito para a presente dissertação é o tridimensionalismo concreto, que viabiliza a compreensão do *fenômeno jurídico* como um todo (fato-valor-norma) e, por consequência, permite a interdisciplinaridade endógena e exógena imprescindíveis para uma resposta satisfatória;

c) A “incidência” referida no enunciado do artigo 150, § 5º, da Constituição deve ser interpretada como “incidência econômica”, que decorre da repercussão econômica da carga tributária. Referido fenômeno, ainda que não alcance soluções gerais para a avaliação definitiva para o rastreamento da carga tributária, é avaliado empiricamente pelas Ciências Econômicas em estudos específicos de equilíbrio parcial e equilíbrio geral. Mesmo nos modelos econométricos mais simplificados de repercussão parcial, inúmeros fatores influenciam na translação, ou não, do ônus tributário e na sua direção vetorial. A análise levada a efeito pela economia permite a aferição *dinâmica* da translação dos tributos, em detrimento da mera *planilha de custos* contábil que viabiliza a compreensão simplificada em um cenário estático;

d) Conforme denotam as escassas pesquisas realizadas, a compreensão dos consumidores (contribuintes de fato) acerca da carga tributária suportada ainda é baixa, mesmo após a publicação da Lei n. 12.741/2012;

e) Estudos teóricos e empíricos demonstram, também, que a compreensão do consumidor (contribuinte de fato) acerca dos tributos que lhe são tendencialmente repercutidos é turbada por aspectos psicológicos que dificultam a percepção das informações que lhe sejam prestadas de forma furtiva, fragmentada e, ainda, em momentos de grande excitação, dentre outros motivos. Recentemente, defende-se a necessidade de que a informação seja franqueada não apenas de forma simples, mas, também, de maneira ostensiva, ao reverso passando despercebida pelo seu destinatário;

f) A Constituição Federal incorporou o valor da transparência pública e, em especial, da transparência tributária por meio de ato de poder (positivação no artigo 150, § 5º, da CF), almejando um estado *ideal* de coisas que, por sua própria natureza, é inexaurível, justamente porquanto *deontológico*. Referido valor possui implicação recíproca com diversos outros incorporados no ordenamento jurídico, como a democracia, a forma republicada de Estado, a liberdade e a igualdade, o que demanda que os consumidores (contribuintes de fato) saibam quanto contribuem, para o que contribuem e quanto os demais membros da comunidade contribuem;

g) Assim, conclui-se que, segundo o estado ideal de coisas almejado, o esclarecimento deverá ser *simples* (apto a ser compreendido por qualquer indivíduo), *integrado* (permitindo que consumidor saiba quanto paga em períodos mais dilatados de tempo e quanto os demais membros da comunidade pagam), *ostensivo* (contemporâneo à compra e proeminente) e *franco* (reconhecendo a impossibilidade científica atual de estabelecer uma regra universal acerca da repercussão econômica, exceto por meio de planilhas de custos simplificadas e estáticas);

h) Ainda que não haja biunivocidade entre texto e norma, a presente dissertação reconstruiu o enunciado como norma de natureza principiológica, na medida em que é aquela que lhe outorga maior eficácia. Ao fazê-lo, inferiu-se que o princípio em apreço goza de eficácia objetiva e subjetiva – o que permite que seja acionada diretamente perante o Poder Judiciário – demandando necessária intermediação dos Poderes Legislativos e Executivo mormente em relação às eficácias subjetivas de promoção e de proteção;

i) A norma reconstruída possui relação direta com os artigos 1º, *caput*, II, p. único, 5º, IX, XIV, XXXII, XXXIII e LXXII, 37, 170, V, 163-A, 165, 206, 216, § 2º, da Constituição Federal, artigos 19 da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 da ONU, art. 19 do Ato Internacional dos Direitos Cíveis e Políticos, adotado pela Assembleia-Geral da ONU de

1966, art. 13 do Pacto de São José de Costa Rica, de 1969, o que demonstra que se trata de norma decorrente de direitos fundamentais;

j) O sobreprincípio da transparência pública (ao qual se subordina o princípio da transparência tributária) foi regulamentado, no plano infraconstitucional, por meio da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei da responsabilidade fiscal), da Lei Complementar 131/2009 (Lei da Transparência), da Lei n. 12.527/2012 (Lei de Acesso à Informação) e da Lei n. 12.741/2012 (Lei da Transparência Tributária), essa última inclusive implicando em alteração no Código de Defesa do Consumidor, notadamente para incluir a transparência acerca da repercussão da carga tributária para frente na redação do artigo 6º, III. Além destas, a Lei 14.194/2021 (Lei de Diretrizes Orçamentárias vigente) também estipula, em seu capítulo XI, medidas para garantir a transparência orçamentária;

k) Vislumbra-se que os instrumentos estipulados na legislação nacional buscam efetivar a transparência ativa (por meio da qual o Poder Público outorga informações ao indivíduo ou impõe e fiscaliza os contribuintes de direito para que o façam), mas, apesar do elogiável avanço, ainda carece o esclarecimento prestado de *simplicidade, ostensividade, integração e franqueza*. Ademais, ainda é necessário evoluir no que diz respeito à transparência passiva (mediante a qual o contribuinte de fato requer informações ao Poder Público de quanto contribui, tendencialmente, em favor do Estado por meio dos tributos ditos “indiretos”).

ii. Conclusão Final

O princípio reconstruído a partir do artigo 150, § 5º, da Constituição demanda o esclarecimento do consumidor acerca da carga tributária tendencialmente repercutida para frente de forma *simples, integrada, ostensiva e franca*, a partir do que se conclui que o destaque do valor aproximado dos tributos repercutidos (economicamente) em documentos fiscais, painéis afixados ou outros meios físicos ou magnéticos estipulado na Lei n. 12.741/2012 não é suficiente, por si só, para outorgar a eficácia pretendida pela norma constitucional.

No entanto, há aspectos promissores a serem considerados, que evidenciam que os desafios experimentados – denominados de incentivos ao sigilo por Stiglitz – estão sendo superados, dentre os quais as propostas de reforma tributária; o incremento tecnológico das Fazendas Públicas destinados a assegurar a transparência pública; o envolvimento da iniciativa privada, que busca alternativas para a melhoria no esclarecimento prestado ao consumidor; os programas de educação fiscal implementados pelas Fazendas federal, estaduais e municipais. Com maior consciência fiscal por parte da população, há uma tendência de maior participação, fiscalização e consciência republicana, viabilizando, inclusive, que questões como a justiça da matriz tributária brasileira, a regressividade que ocasiona, a corrupção e as finalidades e os

direitos que o Estado deve, ou não, assegurar sejam debatidas com maior profundidade pelos cidadãos.

REFERÊNCIAS

ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

AMARAL, G. L. do *et al.* **Quantidade de normas editadas no Brasil: 33 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2021.

ANGÉLICO, F. Acesso à Informação Pública: Valores, Potencialidades e Desafios. *In*: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013. p. 97–118.

APPY, B. Tributação e produtividade no Brasil. [s. l.], 2018. Disponível em: <<https://ccif.com.br/tributacao-e-produtividade-no-brasil/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, H. A doutrina e o Direito Tributário. *In*: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a.

ÁVILA, H. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 32, p. 159–197, 2014.

ÁVILA, H. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, H. Função do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 29, p. 181–204, 2013.

ÁVILA, H. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, v. Número 17, 2009. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/836/595>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

ÁVILA, H. O ICMS na Base do PIS e da Cofins: Incompetência, Iniquidade e Desigualdade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, São Paulo, v. 195, p. 68–82, Dez./2011.

ÁVILA, H. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012b.

ÁVILA, H. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2012c.

ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

BALEEIRO, A.; DERZI, M. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, P. A. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BIRD, R. M. Transparência e Tributação: Algumas Reflexões Preliminares. *In*: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaías Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013. p. 171–198.

BOBBIO, N. **O Futuro da Democracia: uma defesa das regras do jogo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BOBBIO, N. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do Direito**. São Paulo: Ícone, 2006.

BOBBIO, N. **Teoria Geral da Política: A filosofia Política e as Lições dos Clássicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

BOHANON, C. E.; BRANDON M. PIZZOLA. **Who pays the tax?** Theoretical and Empirical Considerations of Tax Incidence. Fairfax, 2012. Disponível em: <<https://www.mercatus.org/publications/government-spending/who-pays-tax-theoretical-and-empirical-considerations-tax-incidence>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BORGES, J. S. M. **Ciência Feliz**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

BORGES, J. S. M. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, São Paulo, v. 211, p. 106–121, abr./2013.

BRANCO, P. G. G. Aspectos de Teoria Geral de Direitos Fundamentais. *In*: MENDES, G. F., COELHO, I. M., BRANCO, P. G. G. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 103–196.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1057**. Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, Brasília, 2021a.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2198**. Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, Brasília, 2013.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2444**. Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, Brasília, 2015a.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5394**. Relator Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília, 2019a.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5929**. Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, Brasília, 2020a.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2361**.

Brasília, Relator Min. Marco Aurélio, Plenário, Brasília, 2014.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 766390**. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Brasília, 2014.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 129**. Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, Brasília, 2019b.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Mandado de Segurança 19.562**. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Plenário, Brasília, 1970.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Mandado de Segurança 28178**. Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, Brasília, 2015b.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Direito Fundamental 854**. Rel. Min. Rosa Weber, Decisão Monocrática, Brasília, 2021b.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 130**. Rel. Min. Ayres Britto, Plenário, Brasília, 2008.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 6347, 6351 e 6353**. Rel. Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília, 2020b.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar nas Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental 690, 691 e 692**. Relator Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília, 2020c.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 24725**. Rel. Min. Celso de Mello, Decisão Monocrática, Brasília, 2003.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso em Habeas Data n. 22**. Brasília, Relator: Min. Marco Aurélio, Plenário, Brasília, 1995.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 865401**. Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, Brasília, 2015c.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Suspensão da Segurança n. 3902**. Min. Gilmar Mendes, Decisão Monocrática, 2009.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Suspensão da Segurança n. 3902**. Rel. Min. Ayres Britto, Plenário, 2011.

BRASIL. **Anais da Comissão de Sistematização (atas)**. Brasília: [s. n.], 1987a. Disponível em: <<https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/sistema.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. **Diário do Senado Federal de 12 jun. 2007**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 2007. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/483?pagina=18957>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. **Mensagem de Veto n. 554, de 8 de dezembro de 2012**. Brasília: [s. n.], 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Msg/VEP-554.htm>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. **NFC-e: Manual de Padrões Técnicos DANFE NFC-e e QR Code - versão 2**. Brasília, 2019.

BRASIL. **Parecer do Relator sobre emendas oferecidas em Plenário ao Projeto de Constituição (B)**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-303.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. **Projeto de Constituição: Emendas Oferecidas em Plenário ao Substituto do Relator. Vol. III**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1987b. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-238.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. **Projeto de Lei do Senado Federal n. 174, de 2006**. Brasília: Secretaria Especial de Editoração e Publicações do Senado Federal, 2006. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4338382&ts=1594022709908&disposition=inlinep>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BUCHANAN, J. M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Public Choice**. Kindleed. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1987.

BUJANDA, F. S. de. **Hacienda y Derecho. Vol. 5**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967.

CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CALIENDO, P. **Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAMPOS, C. A. de A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. A Relevância dos Clássicos. In: CAMPOS, C. A. de A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. (org.). **Leituras Clássicas do Direito Tributário**. Salvador: Juspodvm, 2018. p. 23–46.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, A. C. Heurísticas e vieses nas finanças públicas e no direito tributário: delineamentos de uma abordagem behaviorista no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 99/2011, J, 2011a.

CARVALHO, A. T. de. **Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico**.

2009. Tese (doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Pós Graduação em Direito, São Paulo, 2009.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, P. de B. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, P. de B. O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’ – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 102, São Paulo, 2007.

CARVALHO, P. de B. Princípios e sobreprincípios na interpretação do Direito. **Direito Tributário em Questão**, Porto Alegre, n. 7, jan/jul 2011, p. 133-148, 2011b. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Princípios-PBC.pdf>>, Acesso em: 07 mar. 2022.

CAVALCANTE, D. L. A Atuação da Administração Fazendária após a Lei nº 12.527/2011: a Questão do Acesso às Informações Fiscais. *In*: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência fiscal & desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho 2**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013. p. 119–138.

CAVALCANTE, D. L.; CAMURÇA, E. Cidadania Fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 103, p. 35–52, Mai./Jun., 2012.

CHETTY, R.; LOONEY, A.; KROFT, K. Salience and Taxation: Theory and Evidence. **American Economic Review**, Pittsburgh., v. 99, n. 04, p. 1145–1177, 2009.

COELHO, I. M. Elementos da Teoria da Constituição e de Interpretação Constitucional. *In*: MENDES, G. F., COELHO, I. M., BRANCO, P. G. G. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 15–103.

COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COELHO, S. C. N. Tributação Indireta e Regressividade. *In*: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 396–401.

COSCIANI, C. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967.

COSTA, R. H. A Tributação e o consumidor. **Revista CEJ**, São Paulo, v. 1(2), p. 113–118, 1997. Disponível em: <<http://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/104>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

D’ARAÚJO, P. J. S. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. São Paulo: USP, 2021.

DERZI, M. Notas de Atualização. *In*: BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder**

de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DIFINI, L. F. S. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2003.

DIFINI, L. F. S.; SANTO, S. Transparência na Tributação do Consumo: Evidências e Perspectivas. **Revista de Direito do Consumidor**, v. 127, ano 29, São Paulo, Revista dos Tribunais, jan./fev. 2020.

ENTIN, S. J. Labor Bears Much of the Cost of the Corporate Tax. Washington, 2017. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/labor-bears-corporate-tax/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

ENTREVISTA Profª Cláudia Lima Marques: Impostos/dever informar consumidores (CRFB, 150, §5º). Coordenação de Igor Danilevicz. Porto Alegre: Centro de Estudos Tributários, 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=D-u38VsR1fU&t=8s>. Acesso em: 21 jun. 2022

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira.** Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2010.

FERREIRA NETO, A. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática do direito tributário. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 57–120, 2017.

FERREIRA NETO, A. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FLERTON, D.; METCALF, G. E. Tax incidence. *In*: AVERBACH, A. J.; FELDSTEIN, M. **Handbook of public economics.** Amsterdam: North Holland, 2002. p. 1788–1872.

FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges.** São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, A. Reflexões sobre Complexity Science no Direito Tributário. *In*: **Direito tributário e filosofia.** Curitiba: Memória, 2014. p. 24–37.

FOLLONI, A.; SIMM, C. B. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito UFSM**, Santa Maria, v. 11, n. 1, p. 49–70, 2016.

FUEST, C. Who bears the burden of corporate income taxation? **ETPF Policy Paper 1**, [s. l.], 2013. Disponível em: <<https://www.etpf.org/papers/PP001CorpTax.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

GARCÍA, A. M. **A teoria dos valores de Miguel Reale: fundamento de seu tridimensionalismo jurídico.** São Paulo: Saraiva, 1999.

GODOI, M. S. Os clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro e seu paulatino abandono pela Ciência do Direito Tributário produzida no Brasil. *In*: CAMPOS, C. A. de; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. (Org.) **Leituras clássicas do Direito Tributário.**

Salvador: Juspodvm, 2018, p. 533–557.

GRECO, M. A. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRIZIOTTI, B. Diritto Tributario. *In: Diritto Tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1956. p. I–XLIII.

GRIZIOTTI, B. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

HART, H. Positivism and the Separation of Law and Morals. **Harvard Law Review**, Cambridge, v. 71, n. 4, p. 593–629, 1958.

HENSEL, A. **Diritto Tributario**. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1956.

HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. **O Custo dos Direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

JARACH, D. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996.

KANT, I. **Sobre la paz perpetua**. 6. ed. Madrid: Tecnos, 1998.

KELSEN, H. **O Problema da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, H. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins, 2009.

KIRCHHOF, P. **Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KOURY, P. A. C. A criminalização do não recolhimento do ICMS próprio e a ficção de repercussão jurídica dos tributos. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 42, 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/A-CRIMINALIZACAO-DO-NAO-RECOLHIMENTO-DO-ICMS-PROPRIO-E-A-FICCAO-DE-REPERCUSSAO-JURIDICA-DOS-TRIBUTOS/>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

KUHN, T. **A Estrutura das Revoluções Científicas**. 5. ed. São Paulo: Perspectivas, 1998.

LAKATOS, I. *The Methodology of Scientific Research Programmes*. Cambridge: Cambridge University Press, 1989

LARENZ, K. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ªed. Lisboa: Fundação Calouse Gulbenkian, 1997.

MACHADO, H. de B. Tributação Indireta no Direito brasileiro. *In: MACHADO, H. de B. Tributação Indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 181–211.

MACHADO SEGUNDO, H. de B.; MAIA, D. B. de M. S. **Cidadania Fiscal e Tributação Indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça**. Florianópolis: Ana Paula Basso, 2014. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>>. Acesso em: 07 mar.

2022.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. Tributação Indireta no Direito brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. (org.). **Tributação Indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 212–242.

MACKAAY, E.; ROSSEAU, S. **Análise Econômica do Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAIA, D. B. M. S. **Tributação indireta e cidadania fiscal: uma análise dos mecanismos de conscientização para mitigação da anestesia fiscal**. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2015. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/16367/1/2015_dis_dbmsmaia.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2022.

MARTINS, I. G. da S. **Repetição de Indébito**. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

MARTINS, I. G. da S. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.

MCCAFFERY, E. J.; BARON, J. Thinking about tax. **Psychology, Public Policy, and Law** [s. l.], v. 12, n. 1, p. 106–135, 2006.

MELLO, G. M. de; SIMÕES, L. C. M. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. **Tributação Indireta No Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 143–180.

MENDEL, T. **Liberdade de Informação: um estudo comparado**. 2. ed. Brasília: UNESCO, 2009.

MILL, J. S. **Principle of Political Economy or Some of Them Application to Social Philosophy. Vol. 2**. Londres: Longmans, Green, Reader and Duer, 1871.

MILL, J. S. **Utilitarianism, Liberty and Representative Government**. Londres, Toronto e Nova York: J.M Dent & Sons Ltd. and E.P. Dutton & CO, 1920.

MORIN, E. **Introdução ao pensamento complexo**. Porto Alegre: Sulista, 2011.

MORSCHBACHER, J. **Repetição do Indébito Tributário Indireto**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1983.

MUELLER, D. C. **Public Choice III**. Nova York: Cambridge University Press, 2003.

MUSGRAVE, R. Problems of the value-added tax. **National Tax Journal**, Washington, v. XXV, 1972.

MUSGRAVE, R. A.; PEGGY B. MUSGRAVE. **Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Singapura: McGraw-Hill Book Company, 1989.

NEUMARK, F. **Principios de La Imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de

Ministerio de Economia y Hacienda, 1994.

NEVES, M. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, Porto Alegre, v. 1, n. 3, 2005.

NOGUEIRA, J. B. **A interpretação econômica no Direito Tributário, Resenha Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, R. B. Direito Tributário Atual. *In*: **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: IBDT, 2019.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVOLA, C. Y.; SUSSMAN, A. B. Taxes and Consumer Behavior. *In*: **The Cambridge Handbook of Consumer Psychology**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015. p. 564–588. *E-book*.

POPPER, K. **Lógica das Ciências Sociais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

PUVIANI, A. **Teoria della illusione finanziaria**. Milão: ISEDI, 1976.

REALE, M. **Cinco Temas do Culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000.

REALE, M. **Filosofia do Direito**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

REALE, M. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

REALE, M. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002.

REALE, M. **O Direito como Experiência (Introdução à Epistemologia Jurídica)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

REZENDE, F. Transparência ou Ilusão Fiscal? *In*: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência Fiscal & Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013, p. 237–252.

SANCHES, J. L. S. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

SANTI, E. M. D. de; CORREA, A. R. **Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2020.

SANTO, S. S. do. **O direito e o dever de informação nas relações tributárias**. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Programa de Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, 2019.

SANTOS, B. de S. **Um discurso sobre as ciências**. 5. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. **Curso de Direito Constitucional**. 8.

ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHENK, D. Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. **NYU Law & economics research paper series** Nova York, v. 10–37, p. 1–51, 2010.

SCHMITT, A. R. V. **O Dever de Transparência Fiscal**. Tese (doutorado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Programa de Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, 2019.

SCHMÖLDERS, G. **The Psychology of Money and Public Finance**. Nova York: Palgrave Macmillan, 2006.

SCHOEURI, L. E. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOEURI, L. E. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 27, p. 39–48, 1987.

SCHOEURI, L. E.; BARBOSA, M. C. BRAZIL. In: KRISTOFFERSON, E. et al (org.). **Tax Secrecy and Tax Transparency: the relevance of confidentiality in Tax Law**. Frankfurt am Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien: PL Academic Research, 2013. p. 169–208.

SCHOLZ, R. T. **O princípio da informação no direito tributário**. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005.

SEADE – FUNDAÇÃO SISTEMA ESTADUAL DE ANÁLISE DE DADOS. **Pesquisa sobre percepção da população em relação aos tributos e gastos públicos – Região Metropolitana de São Paulo**. São Paulo, 2016. Disponível em: <http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/Análise_Impostos_Escola_Fazendaria_Produto3.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2022.

SELIEGMAN, E. R. A. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2. ed. Londres: Columbia University Press, 1899.

SICHES, L. R. **Tratado General de Filosofía del Derecho**. 19. ed. Cidade do México: Porrúa, 2008.

SILVA, J. A. da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SMITH, A. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Vol. II. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

SOUSA, R. G. de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

SOUSA, R. G. de. Idéias Gerais sobre Imposto de Consumo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 10, p. 52–73, 1947. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10168/9164>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

SPC BRASIL. **74% dos consumidores não sabem o quanto pagam de imposto embutido nas compras, mostra levantamento da CNDL/SPC Brasil**. 2019. Disponível em: <<https://www.spcbrasil.org.br/pesquisas/pesquisa/6343>>. Acesso em: 12 jun. 2019.

STIGLITZ, J. E. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público: o Papel da Transparência na Vida Pública. *In*: SANTI, E. M. D. de [et al.] (coord.). **Transparência Fiscal & Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSOFT, 2013.

STIGLITZ, J. E. Transparency in Government. *In*: **The right to tell the role of mass media in economic development**. Washington: The World Bank, 2002, p. 27–44.

STIGLITZ, J.; ROSENGARD, J. K. **Economics for the Public Sector**. 4. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, Inc., 2015.

TANZI, V. **Government versus Market: The changing economic role of the State**. Nova York: Cambridge University Press, 2011.

TIPKE, K.; LANG, J. **Direito Tributário: Volume I**. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, K. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 17. ed. São Paulo: Renovar, 2010.

TORRES, R. L. O Princípio da Transparência no Direito Financeiro. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, n. 8, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 1999. Disponível em: <encurtador.com.br/rMUXZ>. Acesso em: 07 mar. 2022.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Judgment under Uncertainty: Heuristic and Biases. *In*: KAHNEMAN, D.; SLOVIC, P.; TVERSKY, A. **Judgment under Uncertainty: Heuristic and Biases**. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, P. 17-53.

VELLOSO, A. P. **Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

VELLOSO, A. P. Justiça Tributária. *In*: ÁVILA, H. **Fundamentos do Direito Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012a. p. 35–86.

VELLOSO, A. P. O (ignorado) dever estatal de informar o peso da tributação. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, 2012b. Disponível em:

<<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/o-ignorado-dever-estatal-de-informar-o-peso-da-tributacao/9358>>. Acesso em: 20 fev. 2022.

VELLOSO, A. P. **O Princípio da Isonomia Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VILANOVA, L. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.