

**PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO**

**ENTRE A TRANSPARÊNCIA E A ILUSÃO: A REGRESSIVIDADE  
COGNITIVA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

**Tese de Doutorado**

**Orientador: Prof. Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade**

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo - SP**

**2021**

**PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO**

**ENTRE A TRANSPARÊNCIA E A ILUSÃO: A REGRESSIVIDADE  
COGNITIVA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Versão corrigida da tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração *Direito Econômico, Financeiro e Tributário*, sob a orientação do Professor Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade.

Versão corrigida em 21 de maio de 2021.

A versão original, em formato eletrônico (PDF), encontra-se disponível na CPG da  
Unidade.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2021**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação  
Serviço de Biblioteca e Documentação  
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

---

D'Araújo, Pedro Júlio Sales

Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira; Pedro Júlio Sales D'Araújo; orientador José Maria Arruda de Andrade -- São Paulo, 2021.

416.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2021.

1. Ilusão Fiscal. 2. Transparência fiscal. 3. Matriz Tributária. 4. Desigualdade Social. 5. Regressividade Cognitiva. I. Andrade, José Maria Arruda de, orient. II. Título.

---



## AGRADECIMENTOS

O ano de 2020 apresentou um quadro de dificuldades a todos, impondo um dever de reflexão quanto aos rumos que devemos tomar em nossas vidas. Por esta razão, antes de mais nada, cumpre agradecermos o simples fato de alcançarmos este momento, sem ignorar os desafios que surgem no horizonte.

Ao Professor Doutor José Maria Arruda de Andrade, meu orientador, não apenas pela oportunidade de pesquisa, mas, principalmente, pela convivência e atenção. Seus conselhos, críticas e suporte foram fundamentais para a formação do pensamento crítico que resulta na presente tese.

Aos demais professores da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, pela oportunidade ímpar de participar e contribuir com os profundos debates travados em tão grandiosa instituição.

Aos Professores Doutores Gilberto Bercovici e Tathiane Piscitelli pelos valorosos comentários e sugestões na banca de qualificação.

Ao Professor Doutor Fabian Wittreck e à Westfälische Wilhelms-Universität Münster, pela oportunidade e supervisão de meu estágio de pesquisa doutoral perante tão graduada instituição, bem como ao Deutscher Akademischer Austauschdienst (DAAD) pelo suporte fornecido para a pesquisa.

Ao Professor Doutor Paulo Reis Mourão pela gentileza de ter me recebido na Universidade do Minho, possibilitando não apenas a troca de experiências, mas a exposição de minha pesquisa junto àquela instituição.

Por fim, agradeço aos meus pais, Júlio e Rosana, que sempre estiveram ao meu lado me apoiando incondicionalmente. À minha irmã, Juliana, pelo exemplo de determinação. À Luciana, minha companheira, pois seu carinho e suporte ajudam a tornar minha vida mais leve. A todos os meus familiares e amigos, que sempre apoiaram o meu desenvolvimento e torceram pelo meu sucesso. Sem todos eles, o caminho percorrido até hoje não faria sentido.

## RESUMO

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira.** 2021. 416 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

A presente tese de doutoramento tem por objetivo analisar os efeitos causados pela ilusão fiscal nas escolhas que estruturam a matriz tributária brasileira, avaliando em que medida tal fenômeno se compatibiliza com os objetivos constitucionais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, comprometida com o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, da marginalização e da desigualdade social, bem como com a promoção do bem de todos. Para tanto, a pesquisa se debruça sobre o que é a ilusão fiscal, como ela se manifesta através de nosso ordenamento jurídico e como se dá a sua compatibilização com a Constituição Federal. Para enfrentar a complexidade do objeto, esta investigação adota um enfoque interdisciplinar, com aportes do Direito Tributário, Econômico e Financeiro, das Ciências Econômicas e das Finanças Públicas, e acesso de dados secundários que avaliam o nível de percepção fiscal da sociedade. Dentro do enfoque dado, a pesquisa discorre sobre a teoria da ilusão fiscal, caracterizando-a como o estudo do conjunto de estratégias no campo das finanças públicas que ocultam dos indivíduos o tamanho da carga tributária. A partir desta corrente teórica, o trabalho analisa como a ilusão fiscal atua na redução da resistência social quanto à atividade financeira do Estado, tanto sob o viés da arrecadação quanto sob a perspectiva do gasto público. Demonstra-se como a alta complexidade da tributação brasileira, aliada à excessiva incidência indireta, auxiliam na distorção perceptiva observada quanto à distribuição do ônus tributário entre os estratos sociais. Como resultado da pesquisa, foram identificados elementos que validam a existência da ilusão fiscal na atividade financeira do Estado brasileiro, bem como detectou-se efeitos típicos do fenômeno em nossa sociedade. Foi demonstrado também em que medida o fenômeno se opõe ao projeto de sociedade adotado por nossa Constituição, não apenas interferindo no desenvolvimento social e econômico do país, como também na concretização do princípio da transparência fiscal e na formação de uma cidadania substantiva. Como subproduto da pesquisa propõe-se a formação de uma agenda de pesquisa direcionada a investigar os efeitos da ilusão fiscal em conjunto com a desigualdade social do país. Tal agenda tem por objetivo avaliar em que medida a opacidade da tributação acaba por influir no autorreconhecimento das parcelas mais pobres da sociedade enquanto membros integrados de nossa comunidade política. Para tal hipótese o trabalho dá o nome de regressividade cognitiva. Por fim, a pesquisa apresenta caminhos a serem seguidos como forma de contornar os problemas apresentados. Como conclusão, defende-se que o quadro ilusório existente na matriz tributária brasileira contraria os objetivos fundamentais previstos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

**Palavras-chave:** 1. Ilusão Fiscal. 2. Transparência fiscal. 3. Matriz Tributária. 4. Desigualdade Social 5. Regressividade Cognitiva

## ABSTRACT

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Between transparency and illusion: the cognitive regressivity of the Brazilian tax system.** 2021. 416 p. Thesis (PhD in Economic, Financial and Tax Law) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2021.

This doctoral thesis aims at analyzing the effects caused by fiscal illusion in the choices that structure the Brazilian tax system. It evaluates up to what point this phenomenon upholds the constitutional objectives of developing a free, just, and solidary society; a society that is committed to national development, to overcoming poverty, marginalization, and social inequality, as well as promoting its citizens' well-being. To achieve this, the research investigates what fiscal illusion is, how it manifests itself through our legal system, and to what degree it is compatible with the Brazilian Constitution. As the object of this investigation is complex, it adopts an interdisciplinary approach, comprehending theories of Tax Law, Economic Law, Financial Law, Economy, and Public Finances, as well as secondary data that evaluate the level of tax perception. Within this perspective, this research presents the theory of fiscal illusion and defines it as the study of a group of strategies in the public finance field that aims at concealing from the citizens the amount of tax burden undertaken by each one of them. Based on this theory, this investigation analyzes how fiscal illusion acts in the reduction of social resistance regarding the fiscal activity of the State, interfering in the perception of tax burden, as well as masking the destination of these resources in public expenditure. It demonstrates how the high complexity of Brazilian taxation, combined with excessive indirect incidence, assist the perceptive distortion observed in relation to the distribution of tax burden amongst social classes. The result of this research exposes that there are elements that validate the existence of fiscal illusion in the fiscal activity of the Brazilian State and detects the typical effects of this phenomenon in our society. It demonstrates up to what point the phenomenon opposes itself to the project of society adopted by our Constitution, not only interfering in the economic development of the country but also interfering in the consolidation of the principle of fiscal transparency and the formation of substantive citizenship. As a subproduct of this research, the formation of a research agenda is proposed, one that would be directed to investigate the effects of fiscal illusion in combination with social inequality in the country. The objective of this agenda is to evaluate how opacity in taxation influences the self-recognition of the poorest groups of society as integrated members of our political community. This research gave the name of cognitive regressivity to this hypothesis. Then, it presents ways to be followed as a manner to overcome the problems presented. As a conclusion, this work defends that the existing illusory context of the Brazilian tax system contradicts the fundamental objectives established in Article III of the Brazilian Constitution of 1988.

**Keywords:** 1. Fiscal Illusion. 2. Fiscal Transparency. 3. Tax System. 4. Social Inequality. 5. Cognitive Regressivity

## ABSTRACT

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Tra la trasparenza e l'illusione: la regressività cognitiva della matrice fiscale brasiliana.** 2021. 416 f. Tesi (Dottorato in Diritto Economico, Finanziario e Tributario) – Facoltà di Giurisprudenza, Università di São Paulo, São Paulo, 2021

La presente tesi di dottorato si pone l'obiettivo di analizzare gli effetti causati dall'illusione finanziaria sulle scelte che strutturano la matrice fiscale brasiliana. In particolare il lavoro esamina in che misura il fenomeno è compatibile con gli obiettivi costituzionali che mirano alla costruzione di una società libera, giusta e solidale, orientata allo sviluppo nazionale, all'eradicazione della povertà e della disuguaglianza sociale così come alla promozione del benessere collettivo. A questo scopo, la ricerca affronta la definizione di illusione finanziaria, come questa si manifesti nell'ordinamento giuridico brasiliano e come sia resa compatibile con la Costituzione Federale. Per affrontare la complessità del tema, la ricerca si avvale di un approccio multidisciplinare che unisce gli apporti del Diritto Tributario, Economico e Finanziario, delle Scienze dell'Economia e Finanza Pubblica uniti all'analisi di dati secondari che valutano la percezione fiscale da parte della società. In questo contesto, la tesi considera il fenomeno dell'illusione finanziaria come lo studio dell'insieme di strategie di pressione fiscale che fanno sì che i contribuenti abbiano un'inesatta sensazione dell'effettivo carico impositivo dei tributi cui sono sottoposti. Partendo da questo presupposto il lavoro analizza come, attraverso l'illusione finanziaria, lo Stato riesca a ridurre l'opposizione sociale in relazione all'attività tributaria, interferendo nella reale percezione del carico fiscale dei contribuenti, così come mascherando l'effettiva destinazione delle risorse nel bilancio delle spese pubbliche. La ricerca dimostra come l'elevata complessità della tassazione brasiliana, unita all'eccessiva incidenza dei tributi indiretti, aiuti a indurre i cittadini a errone e valutazioni rispetto alla reale distribuzione dell'onus fiscale tra i diversi strati sociali. Come risultato della ricerca sono stati identificati gli elementi che accertano l'esistenza dell'illusione finanziaria nell'attività fiscale dello Stato brasiliano così come i suoi caratteristici effetti sulla società. Come subprodotto della ricerca, la tesi propone la creazione di un'agenda di ricerca per studiare la relazione tra l'illusione finanziaria e la disuguaglianza sociale del paese. L'obiettivo dell'agenda è valutare come la scarsa trasparenza tributaria influenzi l'autoriconoscimento della porzione più povera della società come parte attiva della comunità politica. La ricerca definisce questo fenomeno come recessività cognitiva. Lo studio suggerisce poi alcune possibili alternative per aggirare i problemi presentati e conclude che l'illusione finanziaria presente nella matrice fiscale brasiliana va contro i principi fondamentali previsti dal 3° articolo della Costituzione Federale del 1988.

**Parole chiave:** 1. Illusione Finanziaria 2. Trasparenza fiscale 3. Matrice Fiscale 4. Disuguaglianza sociale 5. Regressività Cognitiva



## RESÜMEE

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Zwischen der Transparenz und der Illusion: die kognitive Rückschrittlichkeit der brasilianischen Steuerstruktur.** 2021. 416 p. These (Doktorarbeit in Wirtschafts-, Finanz- und Steuerrecht) – Fakultät für Jura, Universität São Paulo, São Paulo, 2021.

Diese Dokorthese beabsichtigt, die von der Steuerillusion in den Auswahlen, die dem brasilianischen Steuersystem Struktur geben, verursachten Wirkungen zu untersuchen, dabei erwägend in welchem Mass dieses Phänomen im Einklang mit den Verfassungszielen steht, eine freie, gerechte und solidarische, mit der Bundesentwicklung, der Ausrottung der Armut, der Ausgrenzung und der sozialen Ungleichheit, sowie auch der Förderung des allgemeinen Wohls kompromittierte Gesellschaft aufzubauen. Dazu befasst sie sich damit, was eine Steuerillusion darstellt, wie sie sich in unserer Rechtsordnung äussert und wie sich ihre Kompatibelmachung mit der Bundesverfassung ergibt. Um die Komplexität des Objekts anzugreifen, übernimmt diese Forschung einen interdisziplinären Fokus mit Beiträgen des Steuer-, Wirtschafts- und Finanzrechts, der Wirtschaftswissenschaften und den Öffentlichen Finanzen, und bedient sich auch sekundärer Daten, die das Niveau der Erfassung des Steuersystems durch die Gesellschaft erwägen. Innerhalb des gegebenen Fokusses befasst sich die Forschung mit der Theorie der Steuerillusion, was sie als eine Studie über die Gesamtheit der Strategien auf dem Bereich der öffentlichen Finanzen kennzeichnet, die den Individuen den Ausmass der Steuerlast verbergen. Von dieser theoretischen Linie aus untersucht die Arbeit, wie sich die Steuerillusion auf die Minderung des sozialen Widerstands gegenüber der finanziellen Wirkung des Staates ergibt, sowohl vom Standpunkt der Steuereinnahme, sowie auch von der Perspektive der öffentlichen Ausgaben. Es wird erwiesen, wie die hohe Komplexität des brasilianischen Steuersystems, verbunden mit der übermässigen indirekten Besteuerung, zur perspektivischen Verzerrung hinsichtlich der Verteilung der Steuerbelastung unter den sozialen Schichten beiträgt. Als Ergebnis der Forschung wurden Elemente festgestellt, die das Bestehen der Steuerillusion in der finanziellen Wirkung des brasilianischen Staates bekräftigen, sowie auch typische Wirkungen des Phänomens in unserer Gesellschaft erfasst werden konnten. Es wurde auch bewiesen, in welchem Ausmass das Phänomen sich dem von unserer Bundesverfassung gewählten Gesellschaftsprojekt wider-setzt und dabei nicht nur in die soziale und wirtschaftliche Entwicklung des Landes, sondern auch in die Verwirklichung des Prinzips der steuerlichen Transparenz und der Bildung einer substantiven Staatsbürgerschaft, eingreift. Als Nebenprodukt der Forschung wird die Bildung eines Forschungsplans mit dem Zweck vorgeschlagen, die Wirkungen der Steuerillusion nebst der sozialen Ungleichheit des Landes zu erforschen. Dieser Plan bezweckt zu erwägen, wie weit die Undurchsichtigkeit der Besteuerung auf die Selbsterkenntnis der ärmsten Schichten der Gesellschaft als in unsere Gemeinschaft integrierte Mitglieder einwirkt. Diese Hypothese wird in der Arbeit als kognitive Rückschrittlichkeit benannt. Zum Schluss zeigt die Forschung Wege, die zur Überwindung der vorgebrachten Probleme zu befolgen sind. Als Schlussfolgerung wird die These verteidigt, dass das in der brasilianischen Steuerstruktur bestehende illusorische Bild den in Artikel 3 der Bundesverfassung von 1988 vorgesehenen grundlegenden Zielen entgegensteht.

**Stichwörter:** 1. Steuerillusion. 2. Steuertransparenz. 3. Steuerstruktur. 4. Soziale Ungleichheit. 5. Kognitive Rückschrittlichkeit.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
<b>Delimitação do Tema, Objetivos de Pesquisa e Justificativas</b> .....	<b>14</b>
<b>Metodologia e Marco Teórico</b> .....	<b>17</b>
<b>Contribuição original à Ciência do Direito</b> .....	<b>20</b>
<b>Roteiro da Tese</b> .....	<b>23</b>
<b>1. CAPÍTULO I – A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: PRESSUPOSTOS, ESTRUTURAS E REGRESSIVIDADES</b> .....	<b>25</b>
<b>1.1. A matriz tributária e a perspectiva de que direitos têm custos: Estado, tributos e propriedade</b> .....	<b>28</b>
<b>1.2. Estado, Ordem Econômica e Tributação</b> .....	<b>42</b>
<b>1.3. As funções do Estado na economia: para além do caráter fiscal da norma tributária</b> .....	<b>57</b>
1.3.1. A importância da extrafiscalidade tributária.....	58
1.3.2 - Alocando recursos entre setores público e privado .....	63
1.3.3 - Distribuindo riquezas entre os estratos sociais.....	69
1.3.4 - Estabilizando resultados econômicos .....	74
<b>1.4. As escolhas empreendidas para formação da matriz tributária brasileira</b> .....	<b>78</b>
1.4.1. Uma opção pela regressividade: a reforma tributária da década de 1960 .....	80
1.4.2. Chegando aos dias de hoje: o desenho da matriz tributária brasileira.....	86
<b>1.5. A distribuição regressiva do ônus tributário e dos gastos públicos no Brasil</b> ....	<b>94</b>
1.5.1. Distribuindo regressivamente a carga tributária .....	100
1.5.2. Como é distribuído o gasto público no Brasil?.....	107
<b>2. CAPÍTULO II - A PERCEPÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA: ILUSÃO FISCAL E A REGRESSIVIDADE COGNITIVA</b> .....	<b>116</b>
<b>2.1. A Teoria da Ilusão Fiscal</b> .....	<b>117</b>
2.1.1. O campo teórico da ilusão fiscal.....	120
2.1.2. A má percepção causada pela ilusão fiscal .....	149
<b>2.2. A ilusão fiscal na matriz tributária brasileira</b> .....	<b>160</b>
2.2.1. Como a ilusão fiscal se manifesta em nossa matriz tributária .....	161
2.2.2. A percepção do brasileiro acerca do fenômeno tributário: indícios da ilusão ..	189
<b>2.3. A carga tributária percebida e a capacidade para contribuir: somando os efeitos da ilusão fiscal e da desigualdade social na concretização de uma regressividade cognitiva</b> .....	<b>202</b>

2.3.1. A distribuição assimétrica do custo cognitivo da ilusão fiscal entre as classes sociais .....	205
2.3.2. Capturando a capacidade de processamento: os efeitos cognitivos da pobreza .....	211
2.3.3. A contribuição da ilusão fiscal para a exclusão social: a regressividade cognitiva .....	216
<b>3. CAPÍTULO III – EM QUE MEDIDA A ILUSÃO FISCAL CONTRARIA OS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL .....</b>	<b>227</b>
3.1. Eventuais vantagens da opacidade tributária .....	229
3.2. A transparência fiscal como fundamento do Estado Democrático de Direito.	237
3.3. Construir uma sociedade livre, justa e solidária .....	257
3.4. A garantia ao desenvolvimento nacional.....	273
3.5. A erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais.....	290
3.6. A promoção do bem de todos, sem qualquer forma de discriminação .....	304
3.7. Transparência e ilusão fiscal: entre a construção de um povo cidadão e a subcidadania existente. ....	317
<b>4. CAPÍTULO IV – CONJECTURAS SOBRE O PROBLEMA: POR UMA MATRIZ TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, TRANSPARENTE E DEMOCRÁTICA.....</b>	<b>332</b>
4.1. Em busca da progressividade tributária: uma tributação voltada para a equidade .....	337
4.2. A concretização do princípio da transparência fiscal na matriz tributária brasileira .....	342
4.3. A publicidade como instrumento informador da opinião pública.....	351
4.4. O papel da educação fiscal na formação de uma consciência fiscal .....	360
4.5. Síntese conclusiva: por uma agenda propositiva e democrática.....	375
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>381</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>384</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b> Arrecadação da contribuição do PIS e da Cofins - 2002 - 2006.....	91
<b>Tabela 2:</b> Participação dos tributos segundo a renda total da população – 2009. ....	102
<b>Tabela 3:</b> Participação dos tributos segundo a renda monetária da população – 2009.....	103

<b>Tabela 4:</b> Participação dos tributos segundo a renda ajustada da população - 2008/2009. .....	105
<b>Tabela 5:</b> Esforço contributivo em relação à faixa de renda.....	106
<b>Tabela 6:</b> Proporção da população de 18 anos e mais, por grupos de renda familiar, segundo tipo de impostos que paga Região Metropolitana de São Paulo Fev-Mar-Abr/2016 .....	196

## **LISTA DE FIGURAS**

<b>Figura 1:</b> Custo do Serviço Público X Quantidade de Serviço Público Fornecido .....	143
<b>Figura 2:</b> Carga Tributária por Base de Incidência – Brasil e Países da OCDE (2017) ...	167

## INTRODUÇÃO

Em um contexto democrático, a matriz tributária representa as escolhas realizadas por determinada comunidade política para definir a forma como se dará o financiamento do respectivo sistema de direitos a ser colocado à disposição da sociedade. Sua principal premissa envolve o reconhecimento de que os direitos e garantias juridicamente previstos, para que possam existir, dependem de um aparato estatal dotado de capacidade - política e econômica - para provê-los, fazendo nascer a constatação não apenas de que direitos têm custos, mas principalmente que estes são socialmente compartilhados por meio da tributação. Por tal razão, a estruturação da matriz tributária, além de técnica, é política, estando intimamente conectada com as diversas prescrições contidas no texto constitucional, bem como sendo balizada pelo projeto programático ali definido.

No caso brasileiro, tal projeto vem delimitado em diversas disposições, que direcionam a política econômica a ser adotada pelo Estado para o cumprimento de certos objetivos, envolvendo o reconhecimento tanto da realidade desigual que nos marca, como também de uma sociedade a ser concretizada, mais livre, justa e solidária. Tal perspectiva acaba por demandar do setor público uma postura ativa, em que a matriz tributária - e as funções a ela inerentes - passam a ser instrumentos imprescindíveis da intervenção direcionada a tais fins. Assim, o sistema tributário constitucional não possui existência autônoma em relação aos princípios da ordem econômica, sendo por eles também orientado.

Ocorre que a matriz tributária brasileira tem historicamente adotado um viés regressivo que, não apenas destoia dos objetivos estabelecidos em nosso texto constitucional, como também aparenta certa contrariedade em relação aos interesses de uma sociedade altamente desigual como a nossa, em que a grande parcela menos favorecida da população contribui proporcionalmente mais para manutenção do Estado.

A regressividade tributária, todavia, pouco reverbera em nossa população, chamando a atenção para a falta de transparência na forma como se desenvolve a atividade financeira e a falta de clareza acerca de como se distribuem os custos do Estado entre os diferentes estratos sociais. A grande massa de contribuintes, majoritariamente sujeita à tributação indireta, é composta por indivíduos que recolhem aos cofres públicos "sem sentir", ao passo que a sociedade é induzida a crer que as receitas tributárias seriam recolhidas das classes média e alta do Brasil, tendo em vista que, submetidas à tributação

direta, são as parcelas que "visivelmente" contribuem. Este distanciamento da realidade é reforçado ainda pela falsa percepção de que o recolhimento dos tributos indiretos corresponde a custos dos empresários e comerciantes, e não da parcela que consome ao final o bem ou serviço fornecido.

A regressividade da tributação, assim, é algo que passa ao largo do horizonte de sentido da grande maioria dos brasileiros. Como consequência, dificilmente é alcançada por uma discussão qualificada em torno da formatação do Estado que queremos, quais direitos que pretendemos ter efetivados, e, principalmente, quais serão as parcelas da população responsáveis por este financiamento.

O quadro revela, portanto, que nossa sociedade possivelmente esteja submetida aos efeitos daquilo que a literatura costuma classificar como sendo uma ilusão fiscal, enquanto conjunto de estratégias das quais se valem as classes governantes para influir na má percepção dos indivíduos acerca dos custos do Estado, alterando a respectiva utilidade percebida com o objetivo de reduzir resistência e facilitar a arrecadação.

Esse quadro de equívocos quanto à atividade financeira, bem como o alcance de suas manifestações - dentre os quais a tributação indireta não é a única -, serão o objeto de estudo da presente pesquisa, que buscará analisar o impacto da chamada ilusão fiscal na compreensão do cidadão acerca do fenômeno tributário para, por fim, confrontá-la com os objetivos traçados em nosso texto constitucional e com um projeto nacional de superação do subdesenvolvimento existente em nosso país.

### **Delimitação do Tema, Objetivos de Pesquisa e Justificativas**

A tese ora apresentada se dedicará a responder em que medida a ilusão fiscal contraria os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Para tanto, o trabalho percorrerá um caminho no qual analisará: (i) o que seria essa ilusão fiscal; (ii) como que ela se manifesta na matriz tributária brasileira; e, por fim, (iii) em que medida ela se contrapõe, ou não, aos objetivos constitucionais, em especial, aos ditames estabelecidos no artigo 3º, da Constituição Federal e na política econômica constitucionalmente adotada.

Como problemas secundários, serão analisados os seguintes questionamentos: (i) Como a tributação se insere na busca pela superação da desigualdade social? Como se dá a distribuição do ônus econômico tributário entre as diversas camadas da população? (ii) Como explicar a sustentação deste pacto social tributário que claramente vai de encontro,

não apenas a tais objetivos fundamentais, mas também aos próprios interesses da maior parte da população convocada a contribuir? Sendo a regressividade, ao menos da tributação indireta, um fato, como é possível que ainda hoje persista como principal estrutura de arrecadação sem maiores questionamentos por parte da sociedade? (iii) A ilusão fiscal representa um risco à democracia? Em que medida elas se relacionam com a matriz tributária de nosso país e a ilusão fiscal a esta característica? E em relação à superação do subdesenvolvimento? Como ela interfere na percepção da sociedade acerca do papel desempenhado pela tributação e na conformação de políticas públicas? (iv) A transparência fiscal deve ser encarada como um requisito de legitimação da matriz tributária inserida em contexto democrático? Como buscar a superação do quadro de ilusão fiscal? Em que medida a transparência fiscal pode contribuir para esse objetivo? A busca pela simplificação por si só resolve o problema? É necessária a busca por um novo significado para a tributação em nossos dias? Se sim, como defini-la?

O estudo tem por objetivo geral, assim, investigar como a ilusão fiscal existente na matriz tributária brasileira contribuiria para distorcer a percepção social acerca da distribuição da carga tributária entre os segmentos de nossa sociedade, demonstrando como o fenômeno contraria os objetivos constitucionais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, comprometida com o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, da marginalização e da desigualdade social, bem como com a promoção do bem de todos. Nesse sentido, analisa em que medida a má percepção da população acerca da tributação pode gerar uma distorção da agenda pública. A partir disso, pretende-se contribuir para a formação de uma nova percepção acerca do fenômeno tributário e das escolhas implementadas para sua estruturação. Busca-se ressignificar o papel da tributação a partir da sua inserção em um contexto democrático e voltado para a promoção de uma maior justiça social.

Como subproduto, a pesquisa apontará a necessidade de que nos debruçemos sobre os reflexos da ilusão fiscal na distribuição de um ônus cognitivo entre as diferentes camadas da pirâmide social, avaliando se tal impacto atuaria em uma perspectiva regressiva. Conforme será demonstrado, no Brasil, a ilusão fiscal tende a manifestar seus efeitos especialmente a partir de tributos que incidem regressivamente, ou seja, entre aqueles indivíduos que, localizados na base da pirâmide social, já se encontram em déficit de cidadania, não se autorreconhecendo enquanto membros de nossa comunidade política.

Embora não se volte para a comprovação empírica desta regressividade cognitiva, a análise deste fenômeno se sustenta a partir de uma verificação tanto da distribuição das

estratégias ilusórias perante a matriz tributária brasileira quanto de dados sociais e pesquisas secundárias que auxiliam a apontar os indícios para sua ocorrência, mesmo que ainda não seja possível quantificá-la.

Conquanto acreditemos ser possível intuir pela existência da regressividade cognitiva a partir do arcabouço teórico analisado nesta pesquisa, a comprovação de tal hipótese demanda estudo empírico específico, razão pela qual será levantada a questão em paralelo, como proposta para estudos posteriores. Assim, afasta-se da percepção da expressão regressividade cognitiva como recurso meramente metafórico, entendendo pela existência de efeitos concretos que merecem ser investigados.

Conforme demonstraremos, entendemos que eventuais reformas do Estado brasileiro - como a reforma tributária, ora em debate - devam ter por premissa a transparência quanto às escolhas a serem implementadas no campo do financiamento público de um sistema de direitos e deveres, o que justifica nos debruçarmos sobre eventuais estruturas responsáveis por distorcer a apreensão da matriz tributária por parte da sociedade. É necessário que eventuais mudanças partam de premissas claras, condizentes à realidade sobre a qual pretende atuar, mas, principalmente, que reflitam os ideais contidos em nossa Constituição Federal e os interesses de uma sociedade devidamente instruída. Caso contrário, corremos o risco de dissociar ainda mais a tributação e, conseqüentemente, o Estado brasileiro da realidade social existente em nosso país.

Nesse sentir, deve-se buscar ao máximo a superação da ilusão fiscal, com a conscientização de toda a sociedade acerca de como se opera a distribuição do ônus tributário, inclusive como forma de permitir a todos os integrantes desta que se posicionem politicamente. Pois, apenas remodelando as bases de discussão acerca da realidade fiscal brasileira é que a tributação poderá cumprir seu papel social, não só de financiadora da atividade do Estado, mas, principalmente, de realizadora de direitos fundamentais e garantidora de uma maior justiça social.

Entendemos, assim, que a análise das escolhas que estruturam a matriz tributária brasileira sob a luz da teoria da ilusão fiscal proporciona uma perspectiva privilegiada para discutirmos (i) o papel da tributação para a superação das desigualdades econômicas e sociais existentes em nosso país; (ii) a contrariedade das opções hoje adotadas com os objetivos fundamentais de nossa República; (iii) a concretização da transparência fiscal como pressuposto de legitimidade do fenômeno tributário em um contexto democrático e base para formação de uma cidadania fiscal que auxilie na superação do quadro de subdesenvolvimento; (iv) a elaboração de um instrumental teórico para analisar



criticamente nossas práticas institucionais, e em que medida elas são orientadas para a conscientização do contribuinte quanto ao processo decisório em torno da definição da arrecadação e gastos públicos.

### **Metodologia e Marco Teórico**

O conhecimento de um determinado objeto requer que as premissas sejam esclarecidas, sob o risco de prejudicar a consistência e a coerência do discurso produzido. Assim, a presente pesquisa trará como hipótese a ser testada saber se o quadro de ilusão fiscal existente em nossa matriz contribui para uma equivocada percepção do fenômeno tributário e se contrapondo aos objetivos constitucionais trazidos pela Carta de 1988. Quanto à metodologia utilizada, a definição da melhor forma de abordagem dependerá tanto do objeto de pesquisa que será investigado, como também do campo de conhecimento no qual aquele saber será inserido.

Nesse sentido, é possível observar que a preocupação que envolve o estudo da Fazenda Pública – macrocampo do saber no qual inserida a presente pesquisa –, não pode ser alcançado apenas sob um enfoque, ante a complexidade e extensão inerentes a tal objeto de análise. Para tal análise, concorre uma multiplicidade de fatores de ordem técnica, sociológica e psicológica dos quais seu estudo não pode prescindir, sob risco não apenas de desumanizar a atividade financeira do Estado, mas, principalmente, ignorar a raiz humana sobre a qual se apoia<sup>1</sup>.

As perspectivas adotadas na presente pesquisa se enquadram, portanto, no campo de conhecimento do direito econômico, financeiro e tributário, tendo em vista que cumpre a tais ramos jurídicos avaliar a atividade financeira do Estado e sua conexão a valores inerentes a pessoa humana, como segurança, liberdade e justiça.

A partir de tais premissas, esta pesquisa tem como proposta uma análise interdisciplinar<sup>2</sup> para alcançar as várias facetas que envolvem o estudo da transparência e da ilusão fiscal em um contexto democrático de definição das escolhas que moldam a matriz tributária de nosso país. Sua principal meta é avaliar, dentro do projeto de sociedade constitucionalmente contemplado, em que medida a estruturação de nossa matriz tributária

---

<sup>1</sup> MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p.8.

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p. 106.

por meio da ilusão fiscal está em sintonia com os objetivos prescritos na Constituição Federal de 1988, em especial no seu artigo 3º.

Cumprido ressaltar que, na medida em que a Constituição disciplina os objetivos fundamentais do Estado, discriminando-os textualmente, abre-se a necessidade de o intérprete do direito se valer de uma variada gama de recursos para que possa avaliar o grau de comprometimento de determinadas políticas econômicas em relação ao cumprimento do que disposto em tais normas jurídicas constitucionais. Para tanto, pretende-se estruturar a análise de conteúdos ali inseridos a partir de diversos campos do saber científico, tais como a Teoria Geral do Direito, Direito Tributário, Direito Financeiro, Direito Econômico e Economia Política.

Com o objetivo de alcançar uma análise abrangente do fenômeno estudado, a pesquisa tangenciará também elementos da Economia Comportamental e da Psicologia Financeira, mas sem adentrar a fundo nos pressupostos metodológicos de tais campos teóricos. Embora reconheça a potencialidade de referidos saberes na análise que ora se propõe, razão a justificar certo contato com as teorias no curso da pesquisa, optou-se, desde a banca de qualificação, por uma maior delimitação metodológica como forma de centralizar a introdução e a análise do objeto de pesquisa a partir da Teoria da Ilusão Fiscal. Ainda assim, será possível observar na presente pesquisa certas contribuições de autores que identificam a partir de um enfoque comportamental os efeitos causados pelo desenho normativo da incidência tributária na percepção dos indivíduos quanto à maneira com que se distribui o ônus da atividade financeira do Estado.

Ainda sob tal perspectiva, cumpre apontar que o presente estudo é jurídico. Embora nos utilizemos de certos avanços existentes nos campos das finanças públicas e economia, o estudo se deterá na análise do desenho normativo de nossa matriz tributária e como tais escolhas contribuem para a conformação da ilusão fiscal, bem como em que medida este cenário se contrapõe aos objetivos constitucionais – enquanto normas jurídicas que são – de construção de uma sociedade mais justa e homogênea, e de um Estado transparente, democrático e alinhado com os avanços civilizatórios pretendidos.

A interdisciplinaridade sugerida desponta, assim, como espaço fluido de comutação discursiva entre diversos campos do saber<sup>3</sup>. Não se pretende, com a premissa interdisciplinar, adotar um superficialismo generalizado, que aproximaria o estudo de uma proposta enciclopédica, ou ainda de um imperialismo disciplinar no qual o discurso do

---

<sup>3</sup> NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 1, n. 3, p. 207-214, 2005. *passim*

direito estaria subordinado à racionalidade de outros campos do saber, como o econômico. O que se busca é fornecer um instrumental de análise do fenômeno da ilusão fiscal que possibilite identificar na atividade financeira do Estado um eventual quadro de incompatibilidade com os valores jurídicos trazidos em nossa Constituição<sup>4</sup>.

Dentro de tais premissas, como marcos teóricos, o estudo tem no conceito de matriz tributária, desenvolvido por Valcir Gassen, e nas análises em torno de uma nova hermenêutica da ordem econômica constitucional, de José Maria Arruda de Andrade, os elementos necessários para buscar e elaborar uma nova análise acerca do direito tributário. Objetiva-se, com tais marcos, a ressignificação do fenômeno, o qual se mostra hoje descolado da realidade social e dos objetivos constitucionais de formação de uma sociedade mais livre, justa e solidária. Recorremos ainda ao instrumental fornecido por Cass Sunstein e Stephen Holmes relativo aos custos sociais de manutenção de um sistema de direitos e como este é financiado por meio de uma matriz tributária publicamente discutida.

Acresce, ainda, a perspectiva teórica de análise ilusão fiscal e das formas de tributação alienante, composta por vasta literatura que se origina na obra de Amilcare Puviani. Nesse sentido, a pesquisa irá se debruçar sobre o desenvolvimento teórico do tema, seus desdobramentos e implicações, alcançando diversos autores que vieram a auxiliar na difusão do fenômeno e na compreensão de como este se manifesta.

Confrontaremos os efeitos percebidos da ilusão fiscal com os objetivos constitucionais previstos para nosso Estado Democrático de Direito, adotando as lições de Eros Grau, em especial de sua leitura da ordem econômica na Constituição de 1988, como forma de investigar qual seria a política econômica constitucionalmente adotada e como as escolhas empreendidas no campo da tributação devem estar inseridas em um contexto de desenvolvimento social e econômico.

Por fim, recorreremos aos aportes trazidos por Fernando Sainz de Bujanda acerca do paradigma da educação fiscal como forma de aperfeiçoamento do comportamento e mentalidade crítica do cidadão-contribuinte, com o aprimoramento da relação deste com o Estado tributante.

Para chegar às conclusões formuladas, o presente estudo também se valeu da análise de dados secundários, obtidos por pesquisas de opinião que buscaram medir o grau

---

<sup>4</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 21-24; BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p. 119.

de conhecimento da população brasileira a respeito de como se estrutura nossa matriz tributária. As informações apresentadas por tais pesquisas foram contextualizadas com o instrumental teórico relativo à Teoria da Ilusão Fiscal, bem como com pesquisas similares elaboradas no estrangeiro, sempre com o cuidado de fazer as devidas considerações a partir da realidade nacional.

### **Contribuição original à Ciência do Direito**

A pesquisa segue rumo ainda não explorado pela Ciência Jurídica brasileira, em que se pretende ofertar uma contribuição original ao analisar o papel da transparência e da ilusão fiscal a partir do déficit de reconhecimento do cidadão "comum" - em especial das classes mais pobres de nossa sociedade - como financiadora do Estado, bem como contrapondo tal cenário aos objetivos e fundamentos de nossa República traçados pela Constituição de 1988. Nesse passo, o ineditismo da tese proposta se comprova pela própria escassez de estudos profundos sobre o tema no âmbito do direito.

Entendemos que a percepção equivocada do fenômeno tributário pode representar um risco à formação de um Estado democrático. Ao interferir na autoafirmação de parcelas da sociedade como contribuintes, é possível se observar impactos na apatia política de nossa sociedade para se afirmar enquanto sujeitos de direitos passíveis de demandar na esfera pública. Assim, a ilusão fiscal possibilita equívocos na formatação de políticas públicas, implicando em entraves a uma atuação positiva do Estado direcionada à superação do quadro de subdesenvolvimento existente no Brasil. Ela opera, portanto, enquanto força tendente a desarticular o sistema econômico e ameaçar o projeto de redução das desigualdades sociais, apontado como objetivo maior na nossa Constituição Federal.

O enfoque desta pesquisa, portanto, não se restringe à análise da complexidade da estrutura tributária a partir das críticas que são realizadas pelos contribuintes de direito (como a quantidade de horas gastas para adimplir as obrigações tributárias ou a insegurança jurídica causada por mudanças interpretativas por parte da autoridade administrativa). Ainda que salutar e bem-vinda em termos de busca por uma maior simplificação da matriz tributária, verifica-se em tal análise a ausência de uma problematização em torno da regressividade existente, bem como a inexistência de uma abordagem acerca das estruturas ilusórias constantes em nossa matriz tributária e os impactos trazidos em torno da má compreensão causada a todos os cidadãos acerca da distribuição do ônus econômico.

Atrelando perspectivas fornecidas por diferentes áreas do conhecimento sobre o fenômeno tributário desenvolve-se uma análise original capaz de exprimir os efeitos causados pela ilusão fiscal na compreensão acerca do papel do Estado. Acreditamos que tal instrumental crítico possibilitará a ressignificação do tributo no imaginário social, para que ele deixe de ser compreendido como um esbulho estatal e torne-se a ser compreendido enquanto uma escolha da própria sociedade acerca da forma de se financiar.

Em que pese nossa convicção a respeito da tese defendida, apontamos no corpo da pesquisa tratar-se de hipótese falseável, na medida em que sua conclusão somente será válida se as premissas que serão construídas ao longo do trabalho forem suficientemente sólidas. Conforme apontado no curso do Capítulo II, a comprovação empírica da ilusão fiscal é ainda controversa na literatura do tema, ante a dificuldade não apenas de se detectar e mensurar o fenômeno, como também pelo fato de que a má percepção social pode ser explicada por diversas outras razões<sup>5</sup>.

No caso brasileiro, inclusive, observa-se um número reduzido de trabalhos empíricos de opinião, nos moldes do que tem sido desenvolvido no exterior, ou ainda experimentos controlados que testem eventuais vieses relacionados ao fenômeno tributário, fazendo com que a tese adote uma postura propositiva, endereçando uma agenda de pesquisa que contribua para a comprovação da ilusão fiscal e, em especial, a verificação de seus efeitos regressivos.

É possível também que se defenda que o recurso à ilusão fiscal possa ser utilizado como forma de potencializar a progressividade da matriz tributária dentro de um contexto de valorização do Estado de Bem-Estar Social. Embora não discordemos desta possibilidade, defendemos que ela não se verifica no caso brasileiro, em que ilusão fiscal e regressividade são elementos que caminham lado a lado, contribuindo para manutenção de um cenário de subdesenvolvimento, com baixa cidadania fiscal.

Com isso, estamos convencidos de que a tese apresentada poderá gerar efeitos práticos e teóricos relevantes. Efeitos práticos porque, em um contexto de reforma tributária como o vivido na atualidade, o debate em torno de uma maior transparência fiscal como instrumento democrático de controle social e concretização da vontade popular ganha ainda mais relevo. Introduzir a sociedade na esfera pública de deliberação para definir como se dará a distribuição dos ônus e resultados sociais advindos da atividade

---

<sup>5</sup> OATES, Wallace. On the nature and measurement of fiscal illusion: a survey. In: BRENNAN, G.; GREWEL, B; GROENWEGEN, S.; (ed.). **Taxation and fiscal federalism: essays in honour of Russell Mathews**. Sydney: Australia University Press, 1988.

financeira do Estado significa resgatar as bases do constitucionalismo e de um ideal republicano. Efeitos teóricos, por sua vez, pois a pesquisa e a proposta deste estudo contribuirão para a discussão e evolução do debate em torno do tema, que carece de maiores perquirições conforme se demonstrou. Entendemos que a reintrodução do debate em torno da ilusão fiscal e a repercussão de seus efeitos perante as distintas camadas sociais na doutrina tributária brasileira será de grande contribuição para os avanços na cristalização do princípio da transparência fiscal e, em especial, na ressignificação do debate fiscal a luz dos objetivos constitucionais de promoção de uma sociedade mais justa, livre e solidária.

Cumpramos destacar, por fim, que a ideia de que a matriz tributária se comportaria regressivamente também em uma perspectiva cognitiva já fora apresentada anteriormente no curso de pesquisa intitulada "A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social"<sup>6</sup>. Naquela oportunidade, focou-se na análise de tal objeto sob uma perspectiva de como o direito tributário, enquanto ramo do saber, estruturava-se por meio de conceitos técnicos e linguajar hermético que, a pretexto de construir um senso comum teórico da comunidade jurídica<sup>7</sup>, 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. O presente trabalho, portanto, busca aprofundar ainda mais a análise de tal fenômeno, valendo-se agora dos aportes da Teoria da Ilusão Fiscal para demonstrar como se dá o processo de má percepção da sociedade a respeito atividade financeira do Estado, bem como que tais medidas tendem a afastar nosso Estado dos objetivos constitucionalmente assegurados de formação de uma sociedade justa, livre e solidária. Representa a continuidade de uma pesquisa que, voltada para a análise da percepção social quanto ao fenômeno tributário, não se confunde com estudos anteriores já realizados, de tal modo que pretende ofertar não apenas uma nova frente de análise deste objeto de pesquisa, com novos aportes e conexões epistêmicas, mas também a consolidação de um instrumental teórico para a Ciência do Direito.

---

<sup>6</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

<sup>7</sup> WARAT, Luis Alberto. **Introdução geral ao Direito** – Vol I: interpretação da lei temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994.

## Roteiro da Tese

No *Capítulo I*, discorreremos acerca do conceito teórico relativo à matriz tributária e como ela é importante para alcançarmos uma visão integrada do fenômeno tributário que venha a fazer frente aos desafios impostos ao estudo de tal objeto. Para tanto, avaliaremos em que medida a presença do Estado é algo fundamental para manutenção de um plexo mínimo de direitos e como sua existência depende do pagamento de tributos por todos os membros de uma comunidade política. Será analisado o papel ativo a ser desempenhado pelo Estado na superação do cenário de subdesenvolvimento e desigualdades existentes, demonstrando a necessidade de se buscar uma transformação das estruturas socioeconômicas e institucionais, e como o debate envolvendo a tributação se insere nesse contexto. Abordaremos, por fim, a construção histórica da matriz tributária brasileira, verificando como se estruturaram as escolhas políticas empreendidas no campo da tributação, em especial quanto à regressividade desta. Para tanto, apresentaremos os dados que caracterizam a realidade social de nosso país, com especial ênfase na situação de extrema desigualdade socioeconômica em que vivemos.

No *Capítulo II*, concentraremos atenção no conceito de ilusão fiscal, acompanhando a evolução deste campo do saber e dos diversos estudos que buscam comprová-lo. Abordaremos como a Teoria da Ilusão Fiscal se debruça em relação aos processos de tomada de decisão dos indivíduos, detendo-se especial atenção ao estudo de como estratégias ilusórias tendem a criar distorções nas percepções dos contribuintes, reduzindo a resistência destes quanto à incidência tributária e levando-os a escolhas nem sempre condizentes com seus interesses. Avaliaremos, ainda dentro deste instrumental teórico, como as estruturas ilusórias se manifestam no ordenamento jurídico tributário pátrio, contribuindo para a má compreensão acerca do desenvolvimento da atividade financeira do Estado.

Como subproduto da presente pesquisa, o *Capítulo II* abordará ainda como situações de escassez de recursos, e o esgotamento mental delas consequente, tendem a interferir na capacidade cognitiva das pessoas mais pobres, afastando-os de uma racionalidade ideal. Inserido em um contexto de compreensão da atividade financeira do Estado, avaliaremos em que medida a ocorrência tais desvios cognitivos seria impactada pela maior incidência de estruturas ilusórias existentes na carga objetiva das classes sociais de menor renda. A este cenário damos o nome de regressividade cognitiva.

No *Capítulo III* será apresentada a tese a ser defendida pela presente pesquisa, ao analisarmos em que medida a distorção da realidade causada pela ilusão fiscal contraria os objetivos e fundamentos de nossa República Federativa. Abordaremos o princípio da transparência fiscal como elemento central de um paradigma democrático, conferindo concretude a tal ideal a partir das diversas disposições existentes no ordenamento jurídico brasileiro e apontando como fundamental para a concretização do projeto de sociedade contemplado no texto constitucional. A partir de tal premissa, passaremos à análise de cada um dos objetivos prescritos no artigo 3º da Constituição de 1988, contrapondo-os ao fenômeno da ilusão fiscal para demonstrar o desalinhamento deste com a superação de um quadro de subdesenvolvimento econômico e social hoje existente. Defenderemos que a ilusão fiscal representa um risco à formação de uma ideia de cidadania fiscal, base que é de qualquer Estado que se pretenda democrático.

Por fim, no *Capítulo IV*, buscar-se-á a superação da ilusão fiscal por meio da efetivação do princípio da transparência fiscal, voltado que é ao esclarecimento quanto à distribuição da incidência tributária, bem como por meio da promoção de um projeto de educação fiscal direcionado à formação cidadã dos contribuintes, especialmente aqueles localizados nas classes menos favorecidas de nossa sociedade. Retomaremos o papel da tributação na superação do subdesenvolvimento ao se voltar, não apenas para a realização da eficiência em si, mas também como instrumento de efetivação da equidade. Para tanto, demonstraremos como a ressignificação da atividade financeira do Estado passa, necessariamente, pela efetivação do princípio da transparência fiscal e pela concretização de um ideal de educação fiscal.

Ao final, oferecemos as conclusões, sintetizando os principais pontos da pesquisa, bem como a tese ora defendida.



## 1. CAPÍTULO I – A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: PRESSUPOSTOS, ESTRUTURAS E REGRESSIVIDADES

O tema a que se propõe a presente pesquisa envolve investigar de que modo a estruturação de nossa matriz tributária pode afetar a percepção social sobre como se distribui o ônus fiscal da atividade financeira do Estado brasileiro, assim como apontar em que medida tal fenômeno, denominado na literatura econômica como ilusão fiscal, está em conflito com o projeto de sociedade esculpido em nosso texto constitucional. Entretanto, antes de avançarmos nesta análise, lançaremos certas premissas necessárias para a compreensão que se pretende chegar em torno deste objeto de estudo.

A sociedade, de um modo geral, e o meio acadêmico, de uma maneira específica, em muito compartilham uma visão individualista do fenômeno tributário, restrita à relação contribuinte-Estado, que tende a classificar a norma tributária como norma de rejeição social<sup>8</sup> e o gasto público a partir da perspectiva do princípio do benefício<sup>9</sup>, pouco se importando com o aspecto coletivo que orienta uma vida em sociedade<sup>10</sup>, ou ainda com os princípios de solidariedade que balizam a atuação do Estado brasileiro<sup>11</sup>. Essa visão amplamente difundida geralmente é associada a uma percepção negativa do Estado, como se este fosse ineficiente e não devolvesse para a sociedade o suficiente em razão do volume de tributos arrecadados. Ou até mesmo que o tamanho do setor público representa uma antípoda ao crescimento econômico do país, prejudicando a alocação supostamente eficiente dos fatores de produção a ser realizada pelo mercado<sup>12</sup>. Quando nos voltamos à carga tributária suportada em nosso país, é corriqueira a análise de que esta seria alta<sup>13</sup>,

---

<sup>8</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. 2.ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 129.

<sup>9</sup> "De acordo com essa teoria, que remonta a Adam Smith e aos primeiros escritores que analisaram o problema, um sistema tributário equitativo é aquele onde cada indivíduo tributado contribui com uma quantia proporcional aos benefícios, que ele obtém dos serviços públicos. Por conseguinte, o sistema tributário realmente equitativo irá variar de acordo com a estrutura de dispêndios do setor público. Logo, esse critério abrange não apenas a política tributária, mas também a política de dispêndios do governo." (MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 179). Para uma análise do tema, recomenda-se também a leitura de MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 22 a 28.

<sup>10</sup>SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 280.

<sup>11</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. Transparência fiscal, consentimento ao tributo e reforma tributária. In: CUNHA, Ivan Luduvic *et al.* (Orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Placido, 2019. p. 1019.

<sup>12</sup> Joseph Stiglitz aborda de maneira crítica estes temas em **Pessoas, Poder e Lucro – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento**. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019, *passim*.

<sup>13</sup> Marciano Seabra de Godoi sintetiza muito bem a questão ao tratar dos diferentes motivos apresentados pelos diversos setores e grupos sociais no que toca à necessidade de se promover uma reforma tributária,

urgindo a necessidade de uma reforma que não apenas simplifique a forma de arrecadar, mas, principalmente, reduza o ônus fiscal sobre as elites produtivas, uma medida que é comumente conhecida como a política de *trickle-down*, ou economia do gotejamento<sup>14</sup>.

Esta compreensão, todavia, ignora uma série de entendimentos que, adotados como premissas neste capítulo, orientarão nossas considerações sobre o papel exercido pela tributação no Brasil.

Desse modo, já no primeiro tópico, analisaremos como a previsão de direitos e garantias, inseridos em um ordenamento jurídico, demanda o financiamento de toda a sociedade por meio de um sistema de tributos. Verificaremos como a adoção dessa premissa faz surgir a compreensão de que os custos dos direitos são repartidos por toda a coletividade. Por outro lado, e ainda como consequência de referido ponto de vista, teremos presente a natureza convencional dos direitos, de tal maneira que estes só existam dentro de um contexto no qual a presença do Estado - e do tributo - é elemento inerente à vivência em sociedade.

A razão de iniciarmos a análise a partir da perspectiva do custo dos direitos se dá com o objetivo de afastar a ideia de que a atividade financeira do Estado representa uma intromissão sobre um pretense direito natural à propriedade, ou que poderíamos viver coletivamente sem a existência de um aparato estatal que fosse capaz de garantir um sistema jurídico positivado a regular as relações sociais. A vida em coletividade pressupõe a existência de uma organização política específica que nos molda e por nós é moldada, e como veremos no presente capítulo, a dimensão financeira do Estado é parte intrínseca a isso<sup>15</sup>.

---

apontando não apenas como a grande maioria do empresariado brasileiro defende uma diminuição da carga tributária, mas até mesmo como tal bandeira é defendida pelo atual governo brasileiro. (GODOI, Marciano Seabra de. Reforma tributária 2019: sugestões de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019. In: CUNHA, Ivan Ludovice *et al.* (Orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. 2019. p. 721.).

<sup>14</sup> Crítico a tal modo de pensar, Stiglitz alerta que "[D]e resto, precisamos de abandonar a crença equivocada na economia trickle-down, ou de gotejamento, que defende que, se a economia crescer, todos sairão beneficiados. Esta noção serviu de suporte à economia pelo lado da oferta dos presidentes republicanos desde Reagan. O registro dos resultados é claro: os benefícios deste tipo de crescimento não gotejam, ou seja, o aumento dos rendimentos dos mais ricos não se dispersa, mais tarde, pela restante população". (STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019p. 27).

<sup>15</sup> Ricardo Lobo Torres classifica a atividade financeira do Estado como sendo "o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos - impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios - constitui o principal item da receita. Mas, também são importantes os ingressos provenientes dos preços públicos, que constituem receita originária porque vinculada à exploração do patrimônio público. Compõem, ainda, a receita pública as multas, as participações nos lucros e dividendos das empresas estatais, os empréstimos etc. Com os recursos assim obtidos, o Estado suporta a despesa necessária para a consecução dos seus objetivos.

Para dar conta desta complexidade, analisaremos o fenômeno da tributação segundo o marco teórico da matriz tributária<sup>16</sup>, justamente por tal ângulo possibilitar uma visão abrangente da tributação, que a englobe não apenas em razão da relação jurídica existente entre Estado e contribuinte de direito, mas a alcance enquanto fenômeno inerente a uma organização coletiva. De acordo com Valcir Gassen, essa perspectiva envolve compreender o fenômeno tributário enquanto resultado de escolhas de determinada comunidade, em um dado momento histórico, a respeito de como seus membros irão financiar a ação coletiva necessária para fazer frente aos desafios que surgem. Verifica-se, portanto, como esta premissa epistêmica encontra-se no âmago da atuação do Estado perante a sociedade, pois é na tributação que encontramos um dos principais instrumentos de intervenção, seja financiando o agir estatal, seja moldando o comportamento dos indivíduos.

É com base em tais premissas que o capítulo analisará como se desenvolve a inerente relação entre Estado e economia. Verificaremos como a atuação do setor público se faz presente não apenas como garantidor do funcionamento do mercado - enquanto estrutura jurídica que este representa - como também em que medida o agir estatal é necessário para regular esse desempenho, bem como referida intervenção se faz necessária para que os resultados alcançados pelos particulares atendam aos objetivos políticos estabelecidos socialmente. Analisaremos, portanto, como nossa Constituição Federal delimita essa relação ao prescrever um capítulo específico sobre a ordem econômica e como a disciplina ali contida deve orientar a própria atividade financeira do Estado, direcionando a tributação - enquanto principal fonte de receita pública - e o gasto público ao cumprimento do projeto de sociedade por ela determinado.

Outro ponto abordado na sequência diz respeito às funções da atividade financeira do setor público no que toca a alocar recursos e fornecer bens públicos, a estabilizar resultados econômicos e promover políticas anticíclicas, bem como concretizar a redistribuição de riquezas dentro da sociedade para o atendimento dos ideais políticos que a caracterizam. Buscaremos discutir neste tópico quais seriam as funções do Estado e,

---

Paga a folha de vencimentos e salários dos seus servidores civis e militares. Contrata serviços de terceiros. Adquire no mercado os produtos que serão empregados na prestação de serviços públicos ou na produção de bens públicos. Entrega subvenções econômicas e sociais. Subsidiária a atividade econômica. A obtenção da receita e a realização dos gastos se faz de acordo com o planejamento consubstanciado no orçamento anual. Todas essas ações do Estado, por conseguinte, na vertente da receita ou da despesa, direcionadas pelo orçamento, constituem a atividade financeira" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. p. 3).

<sup>16</sup>GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 32.

consequentemente, da tributação, demonstrando como esta cumpre papel muito maior do que meramente arrecadar receitas aos cofres públicos<sup>17</sup>.

Por fim, nos últimos dois tópicos nos deteremos à formação histórica e aos resultados da matriz tributária brasileira, demonstrando como sua construção possui raízes em um processo regressivo, de concentrar riquezas nas parcelas mais ricas da população, contrariamente ao projeto de desenvolvimento econômico e social estabelecido na Constituição de 1988. Analisaremos em que medida se dá a distribuição do financiamento do Estado entre as diversas camadas da população e quem se beneficia do gasto público para podermos concluir se haveria, ou não, o atendimento a um ideal de capacidades contributiva e receptiva típicas de um orçamento que se pretenda republicano<sup>18</sup>.

Acreditamos que tais premissas são importantes para o estudo pois, assim como a percepção acerca de como se distribui a arrecadação e o gasto público no país, são elementos que passam ao largo do senso comum - e do teórico<sup>19</sup> - formado em torno da atividade financeira do Estado, o que dificulta a compreensão e concretização do projeto de sociedade definido em nosso texto constitucional. Isso porque, muito embora observemos uma maior preocupação em torno do papel da tributação no projeto de justiça social estabelecido em nosso texto constitucional, ainda hoje é possível perceber certa resistência no debate em torno do papel redistributivo que ela possa vir a exercer.

### **1.1. A matriz tributária e a perspectiva de que direitos têm custos: Estado, tributos e propriedade**

Antes de iniciarmos a análise acerca das estratégias de ilusão fiscal presentes na atividade financeira do Estado, objeto central da presente tese, é importante introduzirmos ao leitor um debate basilar de nossa vida em sociedade que, embora possa parecer trivial em um primeiro momento, é essencial para compreendermos não apenas a função dos

---

<sup>17</sup> GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil** – estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020. p. 23.

<sup>18</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, *passim*.

<sup>19</sup> Segundo Luis Alberto Warat, devemos compreender o senso comum teórico como sendo o conjunto de condições implícitas de produção, circulação e consumo das verdades nas diversas práticas que envolvem o saber jurídico, sejam elas teóricas, práticas ou acadêmicas. O senso comum surge então como um vasto arcabouço de conceitos, representações, imagens, ficções e crenças que são colocados à disposição do jurista para que este possa, a partir de tal ponto, compreender o fenômeno jurídico e poder elaborar enunciados a respeito. Podemos compreendê-lo, portanto, sob uma perspectiva da intertextualidade, como sendo os próprios elementos que permitem o discurso jurídico, moldando-o e conferindo-lhe significado. WARAT, Luis Alberto. **Introdução geral ao Direito** – Vol I: interpretação da lei temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. p. 13-14.

tributos na contemporaneidade, como até mesmo qual o papel a ser desempenhado pelo Estado na promoção e garantia das condições de convivência coletiva.

A constatação que inicia este estudo diz respeito à necessidade de percebermos que a previsão e a garantia de direitos, sejam eles individuais ou não, demandam a existência de um aparato estatal mínimo para sua concretização, o que gera um custo orçamentário a ser suportado por toda a coletividade. Em outras palavras, para resgatar o célebre argumento trazido por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, é necessário que tenhamos em mente que os direitos têm custos<sup>20</sup>. Mas o que significa tal afirmação?

Ao se debruçar sobre o tema, Holmes e Sunstein esclarecem que a compreensão de "custos" por eles adotada pressupõe a ideia de custos orçamentários, ou seja, a possibilidade de apontar o impacto causado no orçamento público para manter um aparato estatal disponível e garantir um dado sistema jurídico de direitos. Com isso, esclarecem Holmes e Sunstein, busca-se afastar da análise qualquer preocupação com o custo social não monetário atrelado à proteção de um direito, assim como a ideia de que o gasto com certos direitos, ao representarem investimentos que promoverão retornos sociais, na verdade apresentariam um custo líquido inferior ao custo orçamentário<sup>21</sup>.

Ainda que reconheçam a dificuldade para ilustrar com precisão o quanto é despendido para cada direito em si, a ideia central dos autores é apontar em que medida um sistema de direitos apto a proteger os interesses dos indivíduos demanda uma estrutura jurídica eficaz, dotada de recursos financeiros necessários para sua concretização. Desde os debates no âmbito do Poder Legislativo para a elaboração de um texto de lei que positivasse as pretensões sociais, até mesmo quando acionado o Poder Judiciário através do direito de petição, todas essas ações demandariam custos para manutenção de um aparato administrativo que as sustentem, gerando, conseqüentemente, um certo nível de dispêndio dos recursos públicos<sup>22</sup>.

De outra sorte, ao se referirem à ideia de direitos, os autores deixam claro que restringem o estudo para aqueles positivados no ordenamento jurídico de um país. Ainda que reconheçam, do ponto-de-vista moral, a existência de uma série de anseios socialmente justificáveis, eles ressaltam a necessidade de tais interesses serem contemplados pela comunidade política enquanto verdadeiros poderes postos à disposição dos indivíduos para

---

<sup>20</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. *Passim*.

<sup>21</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.p. 9-13.

<sup>22</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.p. 9-13.

que estes possam fazer valer as respectivas pretensões de movimentar o aparato estatal. Para Holmes e Sunstein, os direitos, no sentido jurídico, seriam "filhos da lei", dotados de eficácia garantida pelo próprio Estado. A ausência deste ente político, dotado de capacidade de intervir para proteger tais interesses, implicaria tornar tais previsões em promessas vazias, culminando no puro e simples exercício da violência privada como forma de fazer valer a pretensão de cada um<sup>23</sup>.

Deste modo, é necessário que exista alguma forma de financiamento do aparato estatal que possibilite a reunião de recursos suficientes para garantia de tais direitos. Não por outro motivo que, na modernidade, o chamado Estado Tributário, e a respectiva atividade financeira deste, passa ser encarado como a projeção, nas finanças públicas, do Estado de Direito<sup>24</sup>. Ambos andam lado a lado, em intrínseca conexão, sendo reciprocamente influenciados pela dimensão um do outro.

O Estado, portanto, passa a assumir um papel mais presente em nossa realidade, mesmo em concepções políticas que objetivam reduzir as atribuições do setor público, como a observada na perspectiva libertária<sup>25</sup>. Até a defesa de um Estado reduzido que

---

<sup>23</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.p. 5-9.

<sup>24</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado democrático de direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, Universidade Federal de Minas Gerais, n. 98, pp.119-158, 2009. Em linha similar, expõe Thomas Piketty que “o desenvolvimento do Estado fiscal ao longo do último século corresponde, em essência, à constituição de um Estado social”. (PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 466).

<sup>25</sup> Para uma crítica geral ao viés libertário recomendamos a leitura de Murphy e Nagel, no qual refutam as premissas e bases teóricas desse viés (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.). No Brasil, interessante análise e crítica quanto ao ponto, é realizada por Godoi que problematiza esse ponto-de-vista teórico a partir da obra de Ives Gandra da Silva Martins. Para Godoi, é necessário "extirpar do inconsciente coletivo dos operadores do direito a mensagem aí incutida subliminarmente pelo libertarismo: a mensagem de que o tributo é uma subtração simplesmente tolerável (mas não justificável por argumentos de justiça) de direitos legítimos do cidadão, numa operação que, pela sua própria natureza, converteria um recurso produtivo/útil (enquanto nas mãos do contribuinte) em algo improdutivo/inservível (depois que ingressasse no sorvedouro da máquina estatal). No plano positivo, o tributo é uma obrigação jurídica como qualquer outra, que surge se e quando verificadas as condutas previstas em lei, demandando os mesmos métodos de interpretação e aplicação utilizados em outros ramos do direito. No plano da fundamentação ética, desde filósofos do direito até acórdãos de cortes constitucionais contemporâneas reconhecem que a solidariedade social é o esteio da obrigação de pagar impostos, os quais possuem sim princípios materiais de justiça e por isso não podem ser considerados a priori como “normas de rejeição social” (no sentido de normas que não oferecem qualquer justificativa moral do seu cumprimento aos seus destinatários, sustentando-se única e exclusivamente na ameaça da sanção). Finalmente, no plano pragmático de uma economia capitalista de mercado, o tributo compõe, tanto quanto os institutos da autonomia da vontade, da liberdade de contratar e dos direitos de propriedade, o quadro institucional necessário para a geração de riquezas, as trocas comerciais e a preservação de direitos individuais e coletivos dos cidadãos e das empresas". E mais, continuando a análise, Godoi ainda conclui que, para além de equivocada em suas premissas, a tese libertária sequer encontraria respaldo em nosso texto constitucional caso levássemos a sério as disposições ali contidas que projetam um Estado Social Fiscal que deixa "de ser simples garantidor da vigência formal das liberdades individuais negativas e passou a intervir na ordem econômica e social, visando a conformar entre seus

confira espaço de autorrealização para os membros da sociedade, não pode desconsiderar que tais "espaços de liberdade" nada mais são do que direitos politicamente criados e coletivamente financiados, dependendo da existência de um ente dotado de poder suficiente para garanti-los, sob risco de não haver liberdade alguma<sup>26</sup>.

Assim, conforme sejam definidos dentro de um contexto de deliberação política, mesmo direitos classicamente considerados como inerentes ao ser humano podem ser interpretados e limitados de acordo com o cumprimento do bem-estar da comunidade<sup>27</sup>. Isso porque, tais proteções acabam sendo resultado de um processo decisório coletivo prévio acerca de como utilizar os finitos recursos públicos para promoção do bem-estar individual e comum. Sua existência pressupõe um necessário desenho normativo que traçará as balizas para que tais prerrogativas possam ser gozadas, bem como em que medida estas gerarão uma pretensão juridicamente protegida. Assim, o Estado é elemento imprescindível para a existência de direitos.

E não há nada de ontologicamente errado nisso. Na medida em que todos os direitos possuem uma faceta pública, a proteção destes implicam a existência de um Estado forte e eficaz, dotado de apoio e participação pública e que seja capaz de tributar e realizar gastos públicos voltados para tal concretização<sup>28</sup>.

Deste modo, é equivocado pensar em na existência de um direito numa perspectiva autônoma em relação ao Estado, uma vez que a previsão e a proteção deles dependem de um sistema normativo que vincule a todos, inclusive o próprio ente político, de modo a socorrer o detentor da posição jurídica quando necessário. Os direitos existem apenas se houver tal garantia.

Com isso cai por terra a distinção entre direitos positivos e negativos, ou direitos prestacionais e de abstenção do Estado. Tal dicotomia, segundo Holmes e Sustain, seria falaciosa tendo em vista que, em um contexto no qual tais prerrogativas têm custos sociais,

---

cidadãos uma maior igualdade no plano fático". (GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a. p. 5-7.).

<sup>26</sup> "Quando se leva a sério o custo orçamentário de todos os direitos, perdem-se algumas convicções estabelecidas acerca da natureza do liberalismo norte-americano. O fato de que tributos precisam ser arrecadados para que os direitos possam ser garantidos de modo confiável significa acima de tudo que a liberdade individual, nos Estados Unidos, é muito mais dependente dos esforços comuns da comunidade do que habitualmente se admite". (HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 187).

<sup>27</sup> TAMANAHA, Rodolfo T. A percepção de que direitos têm custos e a jurisprudência do STF. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 326-327.

<sup>28</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 44.

todas as liberdades envolvem um agir estatal que as garanta, ainda que representem uma imunidade em relação ao Estado. Assim, concluem os autores, todos os direitos seriam bens públicos a serem financiados por meio da arrecadação tributária, bem como todos eles seriam positivos, numa acepção que signifique tanto a necessidade de uma ação estatal, quanto à necessidade de positividade em uma ordem jurídica<sup>29</sup>.

Entretanto, qual seria a razão para ainda hoje não termos sólido no imaginário essa percepção de que direitos têm custos? De acordo com Stephen Holmes e Cass Sunstein, a ausência de uma percepção clara da sociedade acerca dos custos sociais para manutenção de um sistema jurídico estatal decorreria, entre outras razões, do simples fato de que desconsiderar tal realidade, e as conseqüentes limitações orçamentárias a ela inerente, ajudaria os indivíduos a ignorar as escolhas necessárias que devem ser feitas para formatar um sistema de proteção e garantias. Assim como, mascararia a necessidade de se disputar no campo político o acolhimento de determinada pretensão enquanto jurídica<sup>30</sup>.

Sendo o sistema de direitos um bem público<sup>31</sup>, teríamos na ausência de debate, quanto aos custos dos direitos, uma situação similar ao dilema do "caroneiro"<sup>32</sup>, no qual as pessoas, aproveitando-se das previsões jurídicas que lhes garantam a proteção estatal de determinadas posições, se valem dos benefícios decorrentes da ação pública sem se questionar quem custeia. A carência de uma melhor compreensão quanto à necessidade de financiamento social de um sistema jurídico cria uma desconexão entre o ato de se pagar impostos e a percepção dos gastos públicos<sup>33</sup>, estando no cerne do próprio fenômeno da ilusão fiscal, conforme veremos no curso da presente pesquisa.

Entretanto, para além de tal questão, temos ainda, no campo ideológico, duas posições que, embora antagônicas, contribuem para que não se trave um debate claro sobre os custos dos direitos. Isso pois, no entender de Sunstein e Holmes, a premissa de que direitos têm custos recebe críticas tanto daqueles que adotam um viés progressista, quanto da corrente libertária do pensamento.

---

<sup>29</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 35.

<sup>30</sup>HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 13.

<sup>31</sup> Conforme veremos à frente, "[S]ão os bens de consumo tipicamente não-rival, de forma que todos os membros do grupo podem compartilhar dos mesmos benefícios. A exclusão, nesses casos, é indesejável e muitas vezes impraticável" (MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 64).

<sup>32</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 43.

<sup>33</sup>SLEMROD, Joel. Trust in Public Finance. In: CNOSSEN, Sijbren; SINN, Hans-Werner (ed.). **Public Finance and Public Policy in the New Century**. Cambridge: MIT Press, 2003, p. 49-92.



Para essa última compreensão, como vimos, afirmar que direitos implicam em custos sociais enfraqueceria seu argumento central em favor da restrição do Estado, fundado na defesa da existência de supostos direitos inatos de abstenção do poder público. Para os apoiadores da corrente libertária, a atuação positiva do Estado deveria ser a exceção a uma regra geral de restrição imposta a este, com a consequente proteção de um espaço de liberdade típico de direitos negativos. Ocorre que tal visão conservadora, não consegue justificar a razão de tal abstenção estatal a partir do momento que compreendemos que tanto os direitos de bem-estar social, quanto os ditos direitos negativos dependem do financiamento pelo erário público, representando custos a serem suportados por toda a sociedade. Assim, para Holmes e Sunstein, ao deixar de lado o estudo orçamentário dos direitos, os defensores da corrente libertária evitam a necessária análise de custo-benefício relativa aos recursos públicos dispensados para proteção de direitos negativos, deixando de justificar o porquê de sua prioridade no orçamento público ante eventuais dispêndios necessários para garantia de um Estado de bem-estar social<sup>34</sup>.

Esta crítica é compartilhada por Marciano de Seabra Godoi ao destacar em que medida a má compreensão acerca do fenômeno tributário se dá em muito pela assunção de um pensamento libertário, amplamente divulgado pelos meios de comunicação em nosso país e replicadas pela doutrina tradicional do direito tributário<sup>35</sup>, mas que não subsistiria a uma análise cuidadosa de suas premissas empíricas, como também a um debate sério que atrelasse o direito tributário à atividade financeira do Estado<sup>36</sup>.

Já a partir de uma perspectiva progressista, Holmes e Sunstein alertam que a recusa ao debate atinente ao custo dos direitos gravitaria em torno da preocupação de que tal análise poderia conduzir a uma política de restrições quanto à capacidade do Estado de

<sup>34</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 17.

<sup>35</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a .p. 2.

<sup>36</sup> "A tese libertarista descrita acima é falha mesmo numa ordem tipicamente liberal, em que as responsabilidades do Estado não vão muito além da defesa externa, da segurança pública e do aparato judicial. A falha vem de não perceber que a eficácia dos sagrados direitos negativos e liberdades públicas supõe a construção e a manutenção de uma estrutura institucional que depende diretamente da arrecadação dos tributos. Daí ser um erro da tese libertarista identificar o tributo como algo tendencialmente destinado a diminuir a extensão e a manifestação dos direitos individuais dos cidadãos. A postura libertarista até hoje não percebeu o que Adam Smith intuiu ainda no século XVIII: que o imposto que anualmente retira 10% da renda e 1% do patrimônio do indivíduo é o que garante a existência de juízes, policiais, cassetetes, fuzis, cárceres e carcereiros que, ao fim e ao cabo, são os responsáveis por garantir a incolumidade daquela renda e daquele patrimônio que remanesceram com o contribuinte." (GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a. p. 6.).

prover um sistema amplo de bem-estar<sup>37</sup>. Neste cenário, reforçado por contextos em que se busca a promoção de uma política de austeridade, as correntes progressistas do pensamento econômico tendem a refutar uma análise orçamentária dos direitos justamente para que não se reforce a conservadora ótica absenteísta de que toda a atividade estatal - até mesmo as promotoras de direitos - geraria um peso morto a ser suportado pela sociedade e, portanto, deveria ser evitada. Ou mesmo como estratégia para evitar a muito comum - e errada - ideia de que o Estado Social, ou mesmo a democracia, não caberia no orçamento<sup>38</sup>.

Diferente da crítica libertária, que, como vimos acima, costuma apresentar um equívoco de premissa<sup>39</sup>, a refutação feita pela corrente progressista tem seu mérito<sup>40</sup> e se conecta mesmo com os próprios ideais constitucionais que orientam a atuação de nosso Estado na busca pela maximização do bem-estar social. Ainda assim, temos que ter em mente, ao nos determos na análise dos custos orçamentários, que ao contrário de se negar o espaço da democracia no orçamento, a ideia de que direitos têm custos busca preencher de sentido a própria deliberação pública, conscientizando a população acerca dos limitados recursos sociais e da necessidade de se priorizar as prestações estatais que confirmam maior retorno à sociedade.

Tem-se, portanto, uma resignificação democrática acerca das escolhas postas. Isso porque a ideia de custos de direitos traz em seu âmago esse importante debate político de definir quais escolhas irão orientar a atividade financeira do Estado, bem como confere maior responsabilidade na formulação de políticas públicas. Alcança-se não apenas uma maior conscientização social acerca da importância da atividade financeira para garantia de um sistema jurídico eficiente, como ainda possibilita o controle do gestor público em relação ao direcionamento dos gastos sociais. Instiga-se a formação de uma cidadania

---

<sup>37</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p 16.

<sup>38</sup> "Portanto, dizer que não há alternativa, que o ajuste é inevitável, que o gasto social é insustentável, como fazem alguns economistas, além de falso é antidemocrático. Esse tipo de argumento configura um artifício retórico para defesa do livre mercado, de um pacto social individualista, da desconstrução do incipiente Estado de Bem-Estar brasileiro e da mercantilização dos serviços públicos. Nele, subordina-se o político ao técnico e o social ao fiscal, como se a democracia não coubesse no orçamento." (ROSSI, Pedro. A democracia não cabe no orçamento. As demandas sociais não cabem no orçamento? (Parte III). **Revista Política Social e Desenvolvimento**, ano 3, n. 29, dez.2015). Em mesma linha ROSSI, Pedro; DWECK, Esther; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos de (Org.) **Economia para Poucos: impactos sociais da austeridade e alternativas para o Brasil**. São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 362.

<sup>39</sup>Vide nota 25 supra.

<sup>40</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 17.

fiscal, o que, como veremos a frente, é um passo importante para concretização dos objetivos fundamentais de nossa República<sup>41</sup>.

O caráter convencional dos direitos acarreta um novo olhar para a forma como enxergamos o Estado e, conseqüentemente, o tributo. A receita pública deixa de ser encarada como um esbulho da propriedade privada e passa a ser interpretada como uma contribuição necessária até mesmo para que possamos desfrutar das próprias liberdades<sup>42</sup>. A propriedade privada passa a existir, por essência, como resultado de um sistema normativo do qual a tributação é elemento intrínseco<sup>43</sup>. O gozo de tais direitos passa a ser compreendido como possível apenas em um contexto social do qual o Estado, enquanto organismo político, e a tributação, enquanto forma de financiamento público, são partes inalienáveis.

A tributação se caracteriza, portanto, como um preço a ser pago pela liberdade geral do cidadão<sup>44</sup>. Em um contexto liberal, no qual são garantidas a liberdade de iniciativa e a propriedade privada, necessariamente há de se negar a estruturação de um aparato público por meio da economia estatal, da planificação da economia, ou mesmo do esbulho ou do confisco<sup>45</sup>. Mesmo Paul Kirchhof, reconhecidamente defensor de estritos limites a serem impostos ao chamado poder de tributar, afirma que o Estado assume um papel próximo ao de partícipe no êxito da atividade econômica privada, de garantidor de uma estrutura

---

<sup>41</sup> “A posição de cidadania fiscal não é exclusivamente passiva, de aceitação da imposição fiscal. Pelo contrário, pressupõe a participação ativa do cidadão, que livre e democraticamente avalia, critica e questiona os atos do Poder público, notadamente das autoridades fiscais” (CARDOSO, Alessandro Mendes. *Transparência fiscal, consentimento ao tributo e reforma tributária*. In: CUNHA, Ivan Ludovice *et al.* (Orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D’Placido, 2019. p. 1013.).

<sup>42</sup> “Do ponto de vista das finanças públicas, todos os direitos são licenças para que os indivíduos busquem seus objetivos pessoais e conjuntos fazendo uso de bens coletivos, entre os quais se inclui uma fração daqueles bens particulares acumulados sob os auspícios de proteção da comunidade” (HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 187).

<sup>43</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.p. 44-52.

<sup>44</sup> Liberdade e tributo, conseqüentemente, caminham juntos no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma liberdade fiscal: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, constitui o *preço da liberdade*, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado, e pode implicar na opressão da liberdade, se não o contiver a legalidade. O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo” (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. p. 2-3).

<sup>45</sup> “Tributos não são necessários, se ao Estado tudo já pertence e se a Economia é exercitada pelo Estado sozinho. Por isso é confirmada mediante a instituição da tributação a utilização privada da propriedade e da economia (...) tributos são o preço da proteção do Estado, para segurança institucional, que é necessária para a economia privada”. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário** – Vol. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 53-54).

jurídica que forneça as condições mínimas de existência de um mercado de trocas econômicas<sup>46</sup>.

É por tal razão que os ganhos e rendas auferidos pelos particulares nos mercados não podem ser encarados como resultado exclusivo de suas atividades econômicas, mas reflexo também de uma existência comunitária que se apoia em um ordenamento jurídico responsável por garantir a estabilidade necessária e consequente manutenção das expectativas dos agentes econômicos<sup>47</sup>. O mercado, enquanto criação jurídica que é<sup>48</sup>, só existe como resultado da atuação estatal, ou seja, depende da existência de um conjunto normativo que prescreva sua forma de atuar<sup>49</sup>. A própria concepção ideal de que o surgimento do modelo econômico capitalista, voltado para o lucro, teria se dado a partir da propensão natural do homem a realizar trocas nos parece equivocada, visto que, como bem exposto por autores como José Luís Fiori<sup>50</sup> e José Maria Arruda de Andrade<sup>51</sup>, sua origem e formação encontram-se intrinsecamente conectadas às pressões causadas pela expansão do poder político, militar e financeiro.

---

<sup>46</sup> "Si el Estado garantiza al individuo la libertad para su esfera profesional o de propiedad, tolerando las bases y los medios para el enriquecimiento privado, hay que negar que el sistema financiero se base en la economía estatal, en la planificación económica o, de modo principal, en la expropiación o en la emisión de moneda.

Mientras una Constitución deje en poder de los particulares el dominio individual sobre los bienes económicos - su posesión, administración y uso - y el poder de disposición sobre los mismos, el Estado sólo puede financiarse a través de la participación en el éxito de la economía privada. El impuesto no contradice, por tanto, la garantía de la propiedad, sino que reafirma la utilidad privada para la ordenación y el enriquecimiento" (KIRCHHOF, Paul. La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria. Tradução de Cesar Garcia Nova. KIRCHHOF, Paul *et al.* (org). **Garantias constitucionales del contribuyente**. 2.ed. Valencia: Tirant lo Blanche, 1998. p. 26.).

<sup>47</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 29-30.

<sup>48</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 32-33.

<sup>49</sup> "Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsas de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado - não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza". (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 46).

<sup>50</sup> Expõe Fiori que "a guerra, a moeda e o comércio sempre existiram. A originalidade da Europa, a partir do 'longo século XIII', foi a forma em que a 'necessidade da conquista' induziu e depois se associou com a 'necessidade do lucro'. Por isso, a origem histórica do capital e do sistema capitalista europeu é indissociável do poder político. Radicalizando nosso argumento: a origem histórica do capital não 'começa pelo mercado mundial', nem pelo 'jogo de trocas'. Começa pela conquista e pela acumulação do poder e pelo seu estímulo autoritário ao crescimento do excedente, das trocas e dos grandes ganhos financeiros construídos à sombra dos poderes vitoriosos. E, como consequência, a teoria da formação do capital e do capitalismo também tem de começar pelo poder, pelos tributos e pelo excedente e de sua transformação em dinheiro e em capital, a partir do poder dos soberanos" (FIORI, José Luis. **O poder global e a nova geopolítica das nações**. São Paulo: Boitempo Editorial, 2007. p. 25.).

<sup>51</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. **Economicização do Direito Concorrencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 27.

É nesse sentido que afirmamos serem os resultados obtidos no mercado influenciados pelas decisões políticas previamente tomadas quanto à forma de regulação das diversas atividades econômicas desenvolvidas em sociedade. E não há problema algum nisso. O lucro auferido pelo agente econômico, portanto, depende não apenas do esforço por ele realizado, como também da configuração jurídica definida pela comunidade da qual faz parte, e que o Estado personifica<sup>52</sup>.

Compreender que os direitos são convencionais e demandam custos de concretização, portanto, é algo com potencial de transformar a percepção que temos acerca do fenômeno tributário. Ao termos presente tal dimensão pública dos direitos de um modo geral, mesmo de direitos privados como a liberdade de expressão ou o direito à propriedade, insere-se na arena política uma importante questão atinente às escolhas a serem tomadas pela comunidade para fins de alocação dos escassos recursos públicos disponíveis<sup>53</sup>. O debate tributário, neste contexto, assume uma nova feição, devolvendo para a esfera pública o poder de decidir qual será o plexo de direitos estabelecidos em favor da sociedade, bem como definir a forma na qual se distribuirão os custos de financiamento desta estrutura jurídica que é o Estado.

Afinal, quais serão os direitos contemplados no ordenamento jurídico e, conseqüentemente, no orçamento público? Quais não? Qual será o nível de recursos destinados para cada direito ali estabelecido? Como se dará a distribuição social desses

---

<sup>52</sup> Nesse sentido, bem expõe Liam Murphy e Thomas Nagel ao afirmarem que "para florescer, a economia capitalista precisa da imposição do direito criminal, contratual, empresarial, proprietário e civil, mas isso só não basta. (Mesmo esses direitos não são naturais, mas envolvem teorias mutáveis e controversas acerca da limitação de responsabilidades, da falência, da obrigatoriedade dos contratos, das soluções para delitos contratuais e civis etc.). Para a maioria dos economistas, é preciso além disso pelo menos um regime de legislação antitruste para promover a competição e um controle sobre as taxas de juros e a oferta de dinheiro para estimular ou retardar o crescimento econômico e controlar a inflação. Depois disso ainda vêm questões como a regulamentação dos transportes e das ondas de rádio e o modo pelo qual o governo alivia os chamados fatores negativos externos ao mercado, como a degradação ambiental. Todas essas funções do governo são tacitamente aceitas, até pelos mais ardorosos partidários do mercado. Nesse contexto, o problema da doutrina dos sacrifícios é que as decisões tomadas pelo governo no desempenho de suas funções afetam os retornos do mercado. O lucro de um empresário da siderurgia depende, por exemplo, do regime vigente de legislação ambiental. O sucesso de um investidor no mercado de títulos depende da flutuação das taxas de juros, a qual é influenciada pelo governo. A consequência disso tudo é que, mesmo que os indigentes sejam entregues à própria sorte, não se pode dizer que os resultados pré-tributários dependem exclusivamente do mercado. São na verdade os resultados de um mercado regulado de acordo com um certo conjunto de princípios políticos estabelecidos pelo governo". (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 47). No mesmo sentido, observa-se ainda KIRCHHOF, Paul. *La influencia de la Constitucion alemana en su legislacion tributaria*. Tradução de Cesar Garcia Novoa. KIRCHHOF, Paul *et al.* (org). **Garantias constitucionales del contribuinte**. 2.ed. Valencia: Tirant lo Blanche, 1998, *passim*).

<sup>53</sup> TAMANAHA, Rodolfo T. A percepção de que direitos têm custos e a jurisprudência do STF. *In*: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 327-328.

custos? E, ainda, quem serão os legitimados para definir os parâmetros de distribuição dos recursos públicos?

Ao lado deste importante debate alocativo, e a ele intrinsecamente ligado, está também um importante questionamento distributivo. Afinal, quais grupos sociais estão sendo beneficiados pelas prestações estatais? Estaria a distribuição dos custos condizentes com as aspirações sociais dentro de um contexto de legitimação pública? Ou mesmo, estaria tal distribuição atendendo ao modelo de justiça adotado por aquela comunidade e contemplado no respectivo texto constitucional? Estariam os gastos públicos direcionados para atender as expectativas da coletividade como um todo, ou apenas a grupos de interesse estrategicamente posicionados junto ao poder público<sup>54</sup>?

Esse novo enfoque faz surgir, portanto, não apenas uma exigência de maior transparência e controle social do orçamento, como também reconecta o fenômeno fiscal com um anseio de democracia material, de um debate público efetivo e uma participação ativa na tomada de decisões quanto ao direcionamento da receita pública<sup>55</sup>. A coletividade, como um todo, enquanto fornecedora dos recursos para a concretização dos direitos positivados, passa a demandar do poder público uma justificativa plausível para as opções e dispêndios realizados. Também, o poder público passa a ter a obrigação de esclarecer a todos como se dá a arrecadação e o emprego de tais recursos, devendo pautar seu agir da forma mais clara e transparente possível<sup>56</sup>.

Assim, e aqui já iniciamos a conexão com a questão a ser trabalhada na presente pesquisa, impõe-se um ônus de publicidade no processo decisório que impede ao Estado de se valer de subterfúgios que mascarem ou iludam a sociedade acerca do real custo tributário a ser suportado, bem como da forma como se distribuem tais custos públicos entre as diversas camadas da população. Trazer a percepção de que direitos têm custos implica assim impor ao Estado a obrigação de proporcionar uma transparência suficiente para que as escolhas políticas realizadas possam estar ao alcance da compreensão, crítica e deliberação de todos<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 192.

<sup>55</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 192.

<sup>56</sup> "A tributação não é somente uma maneira de fazer com que os indivíduos contribuam para o financiamento dos gastos públicos e de dividir o ônus disso da forma mais justa possível; ela é útil, também, para identificar categorias e promover o conhecimento e a transparência democrática". (PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 19).

<sup>57</sup> Stephen Holmes e Cass Sunstein defendem que "[A] deliberação pública deve, portanto, concentrar-se nas questões seguintes (1) Quanto queremos gastar com cada direito? (2) Qual é o melhor pacote de direitos, dado que os recursos usados para proteger um direito não estarão mais disponíveis para proteger os demais?

Temos que ter em mente, portanto, que o campo de disputa em torno da tributação envolve a própria definição de sociedade em que pretendemos viver<sup>58</sup>. O embate que se coloca diz respeito, não apenas ao espaço de liberdade pessoal de cada um, mas à consideração e responsabilidade que devemos ter para com nossos concidadãos enquanto membros de um mesmo projeto de sociedade.

É para dar conta de tal complexidade de análise que se faz necessário um estudo abrangente do fenômeno tributário, que não se limite a uma leitura estanque do ordenamento jurídico<sup>59</sup>, mas que alcance também o próprio projeto de sociedade normatizado em nossa Constituição. É necessário que interpretemos o fenômeno tributário enquanto resultado de um processo de escolhas políticas acerca de como se dará a distribuição do financiamento social de um dado sistema de direitos. Além disso, que busquemos uma intersecção de diversas áreas do conhecimento, como economia, direito, política, administração pública e outras, como também, no campo jurídico, entre diferentes frentes de abordagem, a envolver tanto o direito tributário, quanto os direitos constitucional, financeiro e econômico a fim de construir uma resposta para tais questões postas<sup>60</sup>.

A mudança na forma de encarar esse campo do saber passa pela abordagem deste fenômeno social a partir de um olhar que leva em conta ser o tributo resultado de um conjunto de escolhas que refletem a estrutura da própria sociedade e ajudam a moldá-la

---

(3) Quais são os melhores formatos para fornecer a máxima proteção de direitos com o mínimo de custo? (4) Será que os direitos, tal como são atualmente definidos e impostos, redistribuem a riqueza de maneira justificável do ponto de vista público? Essas questões têm uma relevante dimensão empírica e é importante que essa dimensão seja posta em evidência. Mas sua resolução também depende de juízos de valor. As dimensões empíricas devem ser identificadas como tais; os juízos de valor devem ser feitos abertamente e estar sujeitos a críticas, revisões e debates públicos" (HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 194).

<sup>58</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.p. 56.

<sup>59</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 2.

<sup>60</sup> Quanto ao ponto, Fernando Facury Scaff defende a necessidade de buscarmos essa reconexão ao afirmar que "É imprescindível a realização de um esforço para que se esboce uma compreensão desses mecanismos de financiamento que a Sociedade realiza (direito tributário) a fim de permitir ao Estado (direito financeiro) a concretização dos direitos humanos (direito constitucional) estabelecidos em seu ordenamento jurídico, especialmente os de 2ª dimensão (direito econômico). [...] Este é o ponto central a ser analisado: a correlação entre o que, quanto e como é cobrado da Sociedade pelo Estado para a implementação dos Direitos Humanos e a efetiva concretização desses direitos no Brasil." (SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. *In*: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 2). Em linha similar, HORVATH, Estevão. Ética, Tributação e Gasto Público: o que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? *In*: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento** – Homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 185-186; e BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p. 115.

como tal<sup>61</sup>. O fenômeno tributário, portanto, deve ser considerado como resultado de uma escolha eminentemente política de determinada sociedade em certo momento histórico. Surge, desse modo, enquanto reflexo de uma confluência de fatores, o resultado de um jogo de forças, que se traduz na própria imagem que a sociedade faz de si, com a consequente concepção de justo e o respectivo papel a ser exercido pelo Estado<sup>62</sup>. Desse modo, como premissa de um Estado democrático, o financiamento deste ente político deveria se destacar por um alto grau de transparência tanto na arrecadação quanto no gasto, de modo que a sociedade como um todo venha a se auto compreender enquanto eleitores contribuintes, partícipes ativos que são da formatação da matriz tributária.

Conforme vimos acima, em uma perspectiva democrática, a imposição tributária, ao final, nada mais é do que uma escolha da coletividade sobre como se dará o financiamento do Estado. Para além de simples autorização, o fenômeno tributário se legitima, no campo ideal, justamente enquanto reflexo dos interesses daquela comunidade<sup>63</sup>. Ele corresponde ao resultado da atuação coletiva dos cidadãos, direta ou indiretamente, formulando as leis às quais serão submetidos, em um típico processo autonormativo, por meio do qual os membros daquele grupo social possam se encarar como coautores das normas que regulam suas vidas<sup>64</sup>.

Assim, por meio de um procedimento democrático a sociedade definirá qual parcela dos resultados econômicos obtidos pelo particular será destinada aos cofres públicos

---

<sup>61</sup> MACIEL, Everardo. Breves reflexões sobre reformas tributárias. *In*: REZENDE, Fernando (Coord.). **Caminhos para A Reforma Tributária**: onde estamos, o que queremos e qual é o caminho para avançar na direção desejada. Observatório da Reforma Tributária, 16 set. 2020. p. 35.

<sup>62</sup> Quanto à análise de tal dimensão no Estado democrático de direito, Vítor Faveiro expõe que "ao Estado contemporâneo se atribuem, hoje, os qualificativos de 'Estado-social' e de 'Estado-participativo' no qual existe um elemento comum que o diferencia dos qualificativos anteriores: de que o Estado, na sua constituição, não é algo diferente da sociedade que o cria, mas sim e apenas a própria sociedade, ou seja o complexo das pessoas que nele se integram como seres sociais; e o de que, na ação do Estado, o cidadão, como pessoa, participa em termos de contribuinte, integrado na realização dos fins da sociedade, decorrendo entre ambos uma relação de colaboração ou de simbiose e não de mera oposição ou de mera autoridade própria e discricionária" (FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte** – a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 186.).

<sup>63</sup> HORVATH, Estevão. Ética, Tributação e Gasto Público: o que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? *In*: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento** – Homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 182.

<sup>64</sup> De acordo com Habermas, "sem um respaldo religioso ou metafísico, o direito coercitivo, talhado conforme o comportamento legal, só consegue garantir sua força integradora se a totalidade dos destinatários singulares das normas jurídicas puder considerar-se autora racional dessas normas. Nesta medida, o direito moderno nutre-se de uma solidariedade concentrada no papel do cidadão que surge, em última instância, do agir comunicativo." (HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia**: entre faticidade e validade. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. 4.ed. Rio De Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.p. 54).



enquanto encargo fiscal, assim como, em contrapartida, o respectivo quinhão que deverá ficar para aquele enquanto propriedade privada<sup>65</sup>.

Para dar conta desta nova abordagem, busca-se na utilização do conceito de matriz tributária, elaborado por Valcir Gassen, a compreensão das opções realizadas em um certo momento histórico pela comunidade política organizada, no que diz respeito à respectiva forma de financiamento. Com isso, diferente da ideia de sistema tributário, a perspectiva proposta não se limita apenas ao conjunto de normas jurídicas que regem as relações entre o ente tributante e o contribuinte. Pretende-se ir além, analisando em conjunto o papel das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo), assim como as próprias escolhas empreendidas no campo do atendimento de direitos fundamentais e a estrutura e funcionalidade do Estado, a partir das condições de financiamento disponibilizadas pela arrecadação de tributos<sup>66</sup>.

Desse modo, a utilização da expressão matriz tributária, em substituição ao estudo do fenômeno fiscal a partir da ideia de sistema tributário, não representa apenas uma mudança de termos, mas sim verdadeira virada epistêmica, buscando um olhar mais abrangente do nosso objeto de estudo, mas sem descuidar da dogmática tradicional<sup>67</sup>.

O modo como enxergarmos o direito tributário exerce papel importante em tal análise. Isso porque, esse campo de estudo no Brasil se mostra descolado da realidade social<sup>68</sup>, completamente árido e confluyente para um processo de alienação no qual o contribuinte, distante de ser considerado um efetivo cidadão, ciente de seu papel enquanto integrante da sociedade, passa a ser apenas um financiador acrítico do Estado, incapaz de compreender o funcionamento da atividade fiscal e de exigir de seus governantes um compromisso concreto com os respectivos governados<sup>69</sup>. Assim, antes de avançarmos na análise das causas desta ruptura de percepção entre tributação e realidade social, é

---

<sup>65</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 101.

<sup>66</sup> GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. In GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 32.

<sup>67</sup> GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. In GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 32.

<sup>68</sup> GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. In GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 30.

<sup>69</sup> BRASIL. Presidência da República. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília, 2011. P. 34.

necessário que mudemos o enfoque em torno da própria forma como encaramos o direito tributário.

Objetiva-se a superação do lugar comum de análise do direito tributário, retido no estudo dos elementos da norma jurídica, conferindo um novo sentido para a atividade financeira. A partir de um contexto que necessariamente considere a realidade social, econômica e política no qual este se insere, lança-se um novo enfoque, que aproxima o Estado tributante não apenas do contribuinte de direito, destinatário da regra jurídica em si, mas também do contribuinte de fato, responsável por arcar com o ônus fiscal e geralmente excluído do debate em torno da arrecadação e do gasto público. Cuida, assim, de uma nova forma de investigar o direito tributário, de modo a relacionar os saberes produzidos no campo dogmático não apenas com outros ramos do saber jurídico, mas também com questionamentos que fujam do direito em si, como o papel e função do Estado na sociedade, com os direitos fundamentais existentes e a consequente realização destes, até mesmo com a própria ideia de democracia.

## **1.2. Estado, Ordem Econômica e Tributação**

Vimos que a vida em sociedade demanda a existência de um organismo político apto a prever e garantir direitos, de maneira que, neste tópico, enfrentaremos uma outra faceta da existência do Estado: como se dá sua interação - e consequente intervenção - com o domínio econômico e, em especial, qual a relação desta interação com a matriz tributária de um país. Nessa perspectiva, para além de um breve resgate histórico a apontar a inerente correlação entre o setor público e a existência do mercado dentro do sistema capitalista, abordaremos tal questão atrelada ao pano de fundo constitucional brasileiro para analisar, dentro da Constituição de 1988, como se dá essa conexão entre o papel do Estado como um dos principais responsáveis pelo desenvolvimento econômico do país e a influência da ordem econômica no que toca à delimitação da matriz tributária nacional.

O debate em torno do dimensionamento do setor público, com a consequente atuação deste ente político perante a sociedade e a respectiva intervenção na economia é algo que tem suscitado inúmeras discussões e fomentado a formação de um sem-número de teorias. Muitas vezes questionado quanto a sua eficiência, e até mesmo quanto à necessidade de sua atuação, a verdade é que o Estado, enquanto forma de organização do

poder político, é algo necessário para vivermos com certa coesão social<sup>70</sup>. Para superarmos uma série de desafios impostos a nós enquanto sociedade, a melhor solução é aquela que envolve uma ação coletiva, uma coordenação de forças e fatores de produção direcionados para alcançarmos determinados fins<sup>71</sup>. E a instituição que melhor realiza tal tarefa de coordenação é o Estado, reconhecido que é, por nossa própria Constituição, enquanto instrumento da sociedade para alcançar os objetivos por ela almejados<sup>72</sup>.

Embora para algumas situações possamos nos valer da coordenação difusa dos agentes privados e dos fatores de produção realizada no âmbito do mercado<sup>73</sup>, ainda assim será sempre necessária a presença de uma organização política dotada de força e legitimidade para intervir quando preciso. E, por outro lado, mesmo que possamos contar com certos níveis voluntários de atuação coletiva, como quando observamos a atuação de grupos de bairro ou de associações sem fins lucrativos que buscam angariar esforços para promoção do bem-público, ainda assim, nenhuma delas exerce melhor tal papel do que o Estado<sup>74</sup>.

Não se pretende com tal afirmação defender irrestritamente o setor público enquanto onipotente, até porque na contemporaneidade, mesmo o ideal de solidariedade, que para nossa Constituição é concebido enquanto princípio fundamental, pressupõe o reconhecimento de um espaço próprio para que a sociedade civil possa atuar na conformação inclusiva de uma maior igualdade social<sup>75</sup>. Ainda, tem-se no voluntariado um papel complementar à atuação do Estado, enquanto destinatário constitucional deste dever

---

<sup>70</sup> GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011. p. 3.

<sup>71</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019, p. 191.

<sup>72</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação**. São Paulo: Dialética. 2005. p. 172.

<sup>73</sup> Richard Musgrave e Peggy Musgrave bem sintetizam o ponto ao afirmar que "a economia de mercado, desde que algumas condições sejam satisfeitas, assegura um uso eficiente dos recursos para produção de bens privados. Os consumidores precisam realizar lances por aquilo que desejam comprar, revelando desta forma suas preferências aos produtores. Os produtores, na tentativa de maximizar seus lucros, produzirão ao menor custo possível aquilo que os consumidores desejam adquirir. A competição assegurará que a composição dos bens produzidos corresponda às preferências dos consumidores." (MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 42).

<sup>74</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019, p. 203.

<sup>75</sup> Apontando para tal complementaridade das ações do Estado e da sociedade civil na busca pela concretização de uma sociedade solidária, ver NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 126.

de prestação de um patamar civilizatório mínimo<sup>76</sup>. Assim, seja para atuar onde o agente privado tende a falhar, seja para regular o simples funcionamento de nossa economia e sociedade, garantindo um grau mínimo de bem-estar para a coletividade, é necessário que exista algum nível de intervenção pública.

A título exemplificativo quanto à importância do setor público para a economia e a sociedade, para além da finalidade anticíclica que verificaremos a seguir, com o Estado sendo convocado em momentos de transição econômica para garantir a estabilização macroeconômica, é importante termos em mente cenários de calamidade pública, como a recente pandemia de COVID-19, que impôs uma presença estatal apta a fazer frente aos graves efeitos provocados, não apenas em termos de saúde pública, mas ainda em uma perspectiva econômica e social. Diante da crise multifacetada, diversos países têm lançado mão de políticas intervencionistas que impõem um certo nível de endividamento público e a revisão de posições austeras, não apenas como forma de direcionar recursos sociais para a saúde pública, como também para garantir um nível de renda mínima à população ou mesmo a manutenção das atividades econômicas<sup>77</sup>. Todas essas medidas apenas são possíveis se tivermos ao nosso alcance uma certa organização política que possibilite tal coordenação de esforços<sup>78</sup>. Cada vez mais, portanto, a questão a ser resolvida deixa de ser no sentido da realização de uma escolha excludente entre mercados ou Estado, e passa a girar em torno da definição de qual seria o melhor nível de integração entre essas duas esferas com intuito de atingir uma prosperidade compartilhada<sup>79</sup>.

Verifica-se, portanto, que há uma necessária tensão<sup>80</sup> e dilema<sup>81</sup> entre os setores público e privado em termos de definir a melhor alocação de recursos, de modo que, nos

---

<sup>76</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação**. São Paulo: Dialética. 2005. p. 172.

<sup>77</sup> Nesse sentido, destaca-se o Relatório do Fundo Monetário Internacional que ressaltou o papel do setor público na superação do quadro pandêmico. (INTERNATIONAL MONETARY FUND. Fiscal monitor. Policies for the Recovery. **World economic and financial surveys**, out. 2020, *passim*).

<sup>78</sup> Breves comentários acerca dos desafios impostos pela pandemia de COVID-19 e o papel do Estado nesse contexto pode ser extraídos de ANDRADE, José Maria Arruda de; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. Os desafios que a pandemia da Covid-19 impõe ao Estado. **Conjur** (Revista Eletrônica Consultor Jurídico), 29 de mar. de 2020. <https://www.conjur.com.br/2020-mar-29/estado-economia-desafios-covid-19>. Acesso em: 26 / 04/ 2020.

<sup>79</sup> Quanto ao ponto, Joseph Stiglitz expõe que "para alcançar uma economia e uma sociedade que funcionem melhor, com cidadãos que se sintam mais prósperos e seguros, o governo precisa gastar dinheiro (por exemplo, em melhores subsídios de desemprego e no financiamento da investigação de base) e de regular, com o intuito de evitar que as pessoas se prejudiquem umas as outras. As economias capitalistas recorrem sempre, portanto, a uma mistura de mercados privados e intervenção do Estado - a questão não é de escolher entre mercados ou Estado, mas a de como combinar os dois para obter os resultados mais vantajosos". (STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 25).

<sup>80</sup> Como feliz caracterização dessa tensão temos nas palavras de Adam Przeworsky a definição de que "o capitalismo é um sistema em que recursos escassos são privadamente apropriados. Entretanto, nesse sistema

termos do lecionado por Joseph Stiglitz e Jay Rosengard<sup>82</sup>, a economia dos países ocidentais passa a ser considerada como tipicamente mista, ou seja, em que muitas das atividades econômicas são realizadas pela iniciativa privada, enquanto outras ficam a cargo do setor público. Embora a conformação dos mercados necessite de uma certa ação pública que lhe dê sustentação, é importante termos em mente como a existência do Estado acaba necessariamente por interferir no funcionamento daqueles.

Ocorre que a definição de tal fronteira é um campo de disputas ideológicas constantes, apontando para o maior ou menor protagonismo do setor público ou da iniciativa privada, a depender do momento e contexto social em que experimentada sua concretização<sup>83</sup>. De tal modo que em vários países, entre os quais o caso brasileiro é um exemplo, encontra-se inclusive uma regulação expressa sobre tais limites nos respectivos textos constitucionais.

A ordem econômica, enquanto parcela da ordem jurídica que é<sup>84</sup>, dita não apenas a forma como se dará essa relação entre Estado e mercado, ou seja, disciplina o espaço de atuação de ambas as esferas, mas ainda, direcionará em que medida a atividade privada deverá atuar para promover os objetivos constitucionalmente contemplados. Para Eros Grau<sup>85</sup>, a ordem econômica, enquanto campo do dever-ser, deve ser interpretada como o

a propriedade é institucionalmente separada da autoridade. Em decorrência disso, existem dois mecanismos mediante os quais os recursos são alocados para usos diversos e distribuídos para os consumidores: o mercado e o Estado. No mercado, recursos produtivos (capital, terra e capacidade de trabalho) são alocados por seus proprietários e a distribuição do consumo resulta de interações descentralizadas. O Estado, porém, também pode alocar e distribuir, agindo sobre aqueles mesmos recursos que constituem a propriedade privada. Estados podem não somente taxar e transferir, mas também regular os custos e benefícios relativos, associados a decisões privadas. Portanto, há no capitalismo uma tensão permanente entre o mercado e o Estado" PRZEWORSKY, Adam. **Estado e Economia no Capitalismo**. Tradução Argelina Cheibub Figueiredo e Paulo Zahluth Bastos. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1995. p.7.

<sup>81</sup> Nas palavras de Eros Grau, "dizendo-se de outro modo: o mercado exige, para satisfação do seu interesse, o afastamento ou a redução de qualquer entrave social, político ou moral ao processo de acumulação de capital. Reclama atuação estatal para garantir a fluência de suas relações, porém, ao mesmo tempo, exige que sua atuação seja mínima." (GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 34).

<sup>82</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 34.

<sup>83</sup> "Actualmente está muy extendida la idea de que los mercados y las empresas privadas constituyen la clave del éxito de una economía, mientras que el Estado desempeña un papel importante como complemento del mercado. Sin embargo, el carácter exacto de ese papel continúa siendo un motivo de controversias. Este varía tanto de unos países a otros como, dentro de un mismo país, de unos periodos a otros, dependiendo en gran medida de lo que espera la sociedad del Estado y de lo que los miembros de una sociedad están dispuestos a pagar para satisfacer estas expectativas, denominado a veces 'pacto social' o 'contrato social'". (STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 36).

<sup>84</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 57.

<sup>85</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 66-68.

conjunto de princípios e regras jurídicas que estruturarão e ordenarão o processo econômico, condicionando as atividades ali realizadas a partir dos fins políticos do Estado. Para ele, tal parcela da ordem jurídica gravitará em torno dos contornos conferidos pelo Estado a dois regimes jurídicos fundamentais para a estruturação do modo de produção capitalista, quais sejam os regimes jurídicos da propriedade e do contrato.

Em linha similar, José Maria Arruda de Andrade aponta que a constituição econômica se traduz em um conjunto de normas jurídicas a refletir decisões políticas sobre a economia, impactando a conformação desse fenômeno. Ainda que direcionada à proteção da economia de livre mercado, nos termos do pensamento ordoliberal alemão, aponta Andrade que a premissa de existência de constituição econômica pressupõe a figura estatal forte, com poder para se impor juridicamente e exercer o controle sobre eventuais abusos do setor privado<sup>86</sup>.

Com isso, a ideia de uma ordem econômica juridicamente contemplada não é algo inaugurado durante o século XX com o chamado constitucionalismo social em que o Estado passa a intervir diretamente na economia para garantir um padrão de vida mínimo. De acordo com Gilberto Bercovici, a existência de uma ordem econômica está presente em todas as Constituições, mesmo as liberais dos séculos XVIII e XIX, pouco importando a ausência de positivação em um capítulo expreso, como os introduzidos nos textos a partir do século XX<sup>87</sup>.

Haveria, desde aquele momento, uma ideia de ordenação e proteção pelo sistema jurídico das relações econômicas travadas no seio da sociedade, típica da ordem econômica liberal. A mudança que se observa a partir do início do século XX se dá na medida em que, ao constitucionalizarmos um capítulo referente ao ordenamento dos processos econômicos, passamos a condicionar as relações e atividades existentes no setor privado a uma série de normas jurídicas que direcionarão tal agir aos fins contemplados no respectivo pacto social. Assumimos que a realidade se abre a um processo de transformação no qual todos somos responsáveis, cabendo tanto ao Estado, quanto ao setor privado, orientar a concretização de determinados objetivos.

---

<sup>86</sup>ANDRADE, José Maria Arruda de. **Economicização do Direito Concorrencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 84-85.

<sup>87</sup> “Durante o liberalismo, a visão predominante era a da existência de uma ordem econômica natural, fora das esferas jurídica e política, que, em tese, não precisaria ser garantida pela Constituição. No entanto, todas as Constituições liberais possuíam disposições econômicas em seus textos. A constituição econômica liberal existia para sancionar o existente, garantindo os fundamentos do sistema econômico liberal, ao prever dispositivos que preservavam a liberdade e o comércio, a liberdade da indústria, a liberdade contratual e, fundamentalmente, o direito de propriedade.” (BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 32.).

Ainda assim, ressalta Eros Grau que contemplar um ideal de transformação social, com a consequente intervenção do Estado no domínio econômico, em momento algum representa a ruptura com o modelo capitalista. Muito pelo contrário. Acentua o autor que, ao constitucionalizar tais determinações, busca-se tão somente o aprimoramento e preservação do capitalismo, e a intervenção pública observada se dá ainda dentro do papel estatal de refinar o desempenho das funções de integração, modernização e legitimação de tal processo produtivo<sup>88</sup>.

É a ordem econômica que disciplinará como o Estado irá regulamentar os arranjos do modelo capitalista que sejam condizentes com os objetivos traçados em nossa Constituição. E, mesmo que promova e proteja tal modelo, implica o reconhecimento da necessidade de se ajustar e se transformar, refletindo sempre uma tensão entre o social e o capital.

Assim, considerando que a ordem econômica é um campo de disputas, temos que buscar identificar, a partir do texto constitucional em sua integralidade, se há um projeto ideológico normativamente contemplado<sup>89</sup> para, a partir disso investigarmos quais são as opções à disposição da escolha política para formatação de nossa matriz tributária, tanto sob o viés da arrecadação, quanto sob a perspectiva do gasto público<sup>90</sup>.

Sob tal perspectiva, temos que, ao delimitar o campo de intervenção do setor público na ordem econômica, a Constituição Federal de 1988 aponta para um projeto nacional de desenvolvimento direcionado à reestruturação do Estado brasileiro como condutor das mudanças que buscamos implementar em nossa sociedade<sup>91</sup>. Esse programa reúne um campo de possibilidades de atuação específicas, que embora seja aberto e a

---

<sup>88</sup>GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 70-71.

<sup>89</sup> Como exposto por José Maria de Arruda Andrade, “importante ressaltar a importância de se partir de objetivos e finalidades positivados na própria constituição, ao invés de buscá-los simplesmente na literatura. A problemática da interpretação, da aplicação, da concretização e da efetividade está presente no debate hodierno, mas o tema não se resolve simplesmente na aplicação judicial de seus objetivos. É necessária vontade política para tanto.” (ANDRADE, José Maria Arruda de. **Economicização do Direito Concorrencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 130.).

<sup>90</sup> "Devemos, sim, concentrar-nos em aplicar a Constituição como uma unidade de vários campos e áreas específicos, inclusive a economia. As decisões econômicas devem estar nela enquadradas. A constituição econômica, para Irti, é a Constituição política estatal aplicada às relações econômicas. Nesta mesma linha, podemos adotar algumas das premissas expostas por Washington Peluso Albino de Souza, principalmente a de entender, assim como Irti e vários outros, a constituição econômica como parte integrante, não autônoma ou estanque, da Constituição total. Na sua visão, as Constituições Econômicas caracterizar-se-iam pela presença do econômico no texto constitucional, integrado na ideologia constitucionalmente adotada que se elaboraria a política econômica do Estado" (BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p.13.).

<sup>91</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 9.

demandar uma vontade política intrínseca para sua realização, não podem ser simplesmente ignoradas pelo legislador<sup>92</sup>.

Programa este que já pode ser percebido da leitura conjunta do artigo 1º da Constituição Federal de 1988, quando estabelece como fundamentos do Estado Democrático de Direito a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, com o artigo 3º, do mesmo Diploma, ao estabelecer o dirigismo de uma cláusula transformadora. Esta que condicionará a conduta, tanto do Estado quanto da sociedade, para concretizar uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e marginalização, bem como reduzir desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem de todos, sem qualquer forma de preconceito ou discriminação.

Em continuidade, o Texto de 1988 inova no histórico constitucional brasileiro ao inverter a ordem de dispositivos ali contemplados e dar protagonismo aos direitos e garantias individuais, bem como aos direitos coletivos e sociais, adiantando tais normas em relação às que cuidam da organização do Estado. Tal mudança tipológica nos leva a afirmar que a opção feita em 1988 revela claramente a adoção de um estatuto político para a sociedade, em detrimento de uma Constituição para o Estado, como costumeiramente ocorria<sup>93</sup>.

Para além dos direitos individuais e coletivos previstos no artigo 5º (que prescreve já em seu *caput* que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade), temos ainda, entre os compromissos listados em nossa Constituição, a garantia de uma série de direitos sociais, como os elencados no artigo 6º (são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o

---

<sup>92</sup> "Na medida em que a Constituição consagra expressamente objetivos a serem perseguidos, estabelece uma diretriz positiva que orienta a produção e a interpretação da legislação infraconstitucional. Com efeito, estabelecer um objetivo significa que todos os instrumentos e categorias existentes devem - dentro da reserva do possível - ser utilizados e vistos em direção posta pelo seu artigo 3º. Não fosse assim, a menção constitucional seria totalmente desprovida de eficácia jurídica, tornando-se mera sugestão que a colocaria quase que fora da categoria 'norma jurídica' (por definição, veiculação de um 'dever-ser'). Daí a doutrina apontar para o dever de otimização imposto ao legislador pelas normas constitucionais que consagram valores, direitos fundamentais e objetivos. Não há dúvida de que a busca dos resultados constitucionalmente desejados sempre se dá com a denominada 'reserva do possível' - no sentido de os meios utilizados deverem ser compostos com a multiplicidade de valores e condicionantes que cercam o caso concreto. Porém, a existência de um programa constitucionalmente consagrado, expresso em objetivos definidos, implica a legislação infraconstitucional não poder caminhar em direção oposta à apontada pela Constituição." (GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação**. São Paulo: Dialética. 2005. p.175).

<sup>93</sup> SOUZA NETO, Claudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional** – teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. p. 172.



trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição) e no artigo 7º (que estabelece os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social).

A previsão desses direitos, por outro lado, é acompanhada de um mandamento direcionado ao Estado para que esse, adotando uma postura intervencionista, busque garantir não apenas a concretização destas garantias, como também de proporcionar uma ordem econômica que realize um projeto de sociedade mais homogênea. Não por outra razão que o artigo 170 prescreve que a ordem econômica deve estar fundada não apenas na livre iniciativa, mas também na valorização do trabalho humano, com o objetivo de assegurar a todos uma existência digna e realizadora de ideal de justiça social. E mesmo no âmbito dos princípios que regem tal ordem econômica vemos, ao lado de dispositivos que protegem a soberania nacional, a propriedade privada, a livre concorrência e a liberdade de iniciativa. Temos também a garantia de que a propriedade será exercida segundo uma função social, que será promovida a defesa do consumidor e a garantia de proteção ao meio ambiente, que teremos como meta a busca pelo pleno emprego e o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, e, por último, a redução das desigualdades regionais e sociais.

Ou seja, ainda que nossa Constituição tenha expressamente adotado o regime capitalista, rejeitando de maneira clara um modelo de economia planificada ou de apropriação coletiva dos meios de produção, temos nela também prescrições a apontar para um projeto de sociedade diverso do presente e voltado para a homogeneização social. Refuta-se uma radicalização libertária ou a figura de um Estado mínimo, apostando em uma fórmula intermediária em que, ao mesmo tempo que protege a livre iniciativa e a propriedade privada, não se furta ao dever de regulá-la, não apenas em proveito do mercado, mas principalmente com o objetivo de prover um estado de bem-estar a todos, promovendo igualdade material e justiça social para a coletividade<sup>94</sup>.

Vê-se, portanto, que o texto constitucional concilia disposições próprias de um Estado de Direito tipicamente liberal, ao lado de dispositivos que impõem uma intervenção do Estado Social, enquanto instrumento da sociedade, com fito de concretizar os fins

---

<sup>94</sup> SOUZA NETO, Claudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional** – teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. p. 175.

socialmente desejados<sup>95</sup>. Reflete uma tensão existente quando da elaboração do próprio texto constitucional e que caracteriza a heterogeneidade estruturante da sociedade brasileira e de seus diferentes modos de produção capitalista<sup>96</sup>.

Ainda assim, mesmo que compromissória e reveladora desse campo de disputas, não há que se falar em contradições<sup>97</sup>. Há a assunção de um compromisso claro pela transformação da realidade social, com a ordem econômica estabelecida fornecendo não apenas as condições para que essas mudanças ocorram, como também possibilitando um modelo aberto para a reconformação de nossa ideologia constitucional com a valorização de um ideal de solidariedade e a limitação do campo de influência do individualismo metodológico<sup>98</sup>.

Adiantamos aqui, e essa é uma das premissas a orientar a presente pesquisa, que a concretização destes ideais por meio dos instrumentos fornecidos por nosso texto constitucional não se dará sem um esforço coletivo para tanto. Não há como esperar que as disposições contidas no texto criem vida e imponham, por si só, uma conduta única ao Estado<sup>99</sup>. Ainda que constitucionalmente contemplada – e, portanto, jurídica - a realização dos objetivos constitucionais e da política econômica constitucionalizada dependerá da

---

<sup>95</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação**. São Paulo: Dialética. 2005. p. 172.

<sup>96</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 331.

<sup>97</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 328.

<sup>98</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 341 – 342.

<sup>99</sup> Compartilhamos aqui da premissa adotada por José Maria Arruda de Andrade que, ao analisar as diferentes leituras contidas na hermenêutica da ordem constitucional, expõe que “haveria aqueles que interpretam nossa Constituição a partir das noções de que ela seria dirigente e que, como tal, impõe tarefas de Estado na busca de objetivos vinculados a um constitucionalismo social e interventivo cite-se, por exemplo, os arts. 3º e 170 da Carta de 1988. Nesse contexto, sendo as normas prescritivas dos objetivos da República normas plenamente vigentes e eficazes, as legislações infraconstitucionais que impusessem outras ideologias político-econômicas apresentariam até mesmo situação antinômica com a Constituição. Essa corrente refuta a ideia de ineficácia das normas-objetivo com base na ausência de um conseqüente normativo ou com fulcro na ideia de que se tratariam apenas de normas programáticas, a depender de concreção legislativa. [...] A segunda enfrenta a dificuldade acerca da capacidade de textos normativos promoverem a transformação da sociedade. Ou seja, ainda que se refute ou se relativize os efeitos da globalização sobre o papel dos Estados nacionais, mesmo em termos de teoria do direito, apostar pura e simplesmente no potencial de concretização de textos normativos para a obtenção de reformas sociais é sempre difícil. O debate que seguiu após a segunda edição do livro *Constituição Dirigente* de Canotilho demonstra bem isso. Essa é, enfim, a dificuldade de se tentar fundamentar as chances de transformação social (no caso brasileiro, por exemplo, a partir da superação do subdesenvolvimento) a partir, de um lado, de um texto de direito positivo constitucional e, de outro, na fé de que o Judiciário concretize todas as políticas públicas que estariam melhor implementadas por iniciativa do Legislativo (princípio democrático) e pelo Executivo (idem)” (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional*. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico** – RFDPE, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 249-268, mar./ago. 2012. p. 260-261.).

existência de uma vontade política subjacente, que direcione a atuação do Estado a um alinhamento com tais objetivos e com os interesses de nossa sociedade<sup>100</sup>.

Mas, como vimos no tópico anterior, tal atuação precisa ser financiada, uma vez que no modelo capitalista o Estado não detém os meios de produção necessários para gerar riquezas. O financiamento de tal intervenção estatal na ordem econômica se dará por meio do desenvolvimento de uma atividade financeira própria, da qual a tributação, no campo das receitas, é a principal medida.

Principal, porque não é a única. Historicamente os Estados têm se financiado das mais diversas formas: inflação, emissão de moeda, empréstimos, exploração de atividades econômicas, quando não saques e anexações territoriais<sup>101</sup>. Ainda assim, a tributação tem se mostrado a maneira mais estável para o organismo público reunir as receitas necessárias para fazer frente as suas atividades, incluindo a própria intervenção estatal, direta e indireta, na esfera econômica.

A matriz tributária de um país, dessa forma, se conecta diretamente com os ditames da ordem econômica, não apenas como fonte material de recursos para tal intervenção, como também enquanto campo de disputa acerca de como se dará esse financiamento. Isso porque, se a atuação do Estado é resultado dessa tensão entre o "social" e o "capital", a forma de financiamento desta intervenção também o é. Se de um lado temos a esfera social pressionando o Estado por um maior fornecimento de serviços públicos, de outro temos no mercado a busca para diminuir essas atribuições, e, conseqüentemente, o tamanho do próprio Estado e seu orçamento.

Assim, a matriz tributária de um país encontra-se ligada ao modelo de Estado em que vivemos. A definição da estrutura fiscal deve estar em sintonia com as opções ideologicamente contempladas em um dado texto constitucional. A atividade financeira do Estado tem, portanto, como principal objetivo fornecer os meios necessários para viabilizar

---

<sup>100</sup> Nesse sentido, bem expõe José Maria Arruda de Andrade quando afirma que “nesse ponto, algo deve ser mencionado. Uma hermenêutica como essa, naturalmente, apenas reconhece a importância social da vontade política (Executivo e Legislativo) para concretizar uma política econômica constitucionalmente adotada. Trata-se da vontade política na criação de leis, de instituições e de programas (políticas governamentais). O Judiciário, aqui, atua como garantia, quando provocado e não como o ator do programa econômico” (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional*. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 249-268, mar./ago. 2012., p. 263).

<sup>101</sup> KIRCHHOF, Paul. *La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributária*. Tradução de Cesar García Novoa. KIRCHHOF, Paul *et al.* (org). **Garantías constitucionales del contribuyente**. 2.ed. Valencia: Tirant lo Blanche, 1998. p. 26.

ao ente público a persecução de seus objetivos<sup>102</sup>, que no caso brasileiro vem constitucionalmente dispostos, não podendo, na busca por tal fim, se descuidar de estar materialmente instruída em relação a tal projeto de sociedade. Dito de outra forma, a atividade financeira do Estado deve ser orientada, como um todo, para o cumprimento dos objetivos constitucionais estabelecidos no pacto social que a sustenta, não se limitando à simples destinação destes recursos para concretização de tais metas, mas se preocupando também em como arrecadá-los de forma sintonizada com a realização destes fins<sup>103</sup>.

Quanto ao ponto, Heleno Taveira Torres<sup>104</sup> defende que, ao mesmo tempo em que a constituição financeira coloca à disposição da constituição econômica recursos e instrumentos necessários ao intervencionismo, temos na constituição econômica uma verdadeira limitação à constituição financeira, regendo esta segundo seus princípios e finalidades, especialmente quando em disputa a utilização dos próprios mecanismos financeiros como meios de intervenção. Verifica-se, assim, uma verdadeira conexão e simbiose entre tais "parcelas" da Constituição, de tal modo que sua leitura apenas pode ser realizada se feita em conjunto, e não em tiras, como bem expõe Eros Grau<sup>105</sup>.

Sob este ângulo, a perspectiva progressista adotada por nossa ordem econômica<sup>106</sup> vem também refletida na própria atividade financeira do Estado, na medida em que diversos dispositivos que estruturam a forma como se dará a arrecadação e o gasto público deixam transparecer a busca pela implementação dos objetivos constitucionais de transformação do *status quo*, reconhecendo de um lado o papel criativo da iniciativa

---

<sup>102</sup> Heleno Taveira Torres bem expõe quanto ao ponto que "uma aplicação da constituição financeira conforme os princípios e fins constitucionais do Estado, portanto, tem como função promover todos os meios necessários à plena e inarredável missão de desenvolvimento econômico e de bem-estar coletivo no âmbito nacional, segundo aqueles objetivos designados pela Constituição, numa perspectiva transformadora da realidade social e econômica em favor das gerações futuras, pelo compromisso intergeracional que se impõe realizar." (TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017. p. p. 139).

<sup>103</sup> Como exposto por Elísio Augusto Velloso Bastos, "não é apenas a previsão normativa que legitima a cobrança de tributos, nem apenas a observância das garantias constitucionais dos contribuintes, mas também, e, sobretudo, sua efetiva utilização para alcance dos objetivos supra referidos. Possui, dessa feita, o tributo uma função social da qual não se pode desviar." (BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006.. p. 144). Em linha similar, HORVATH, Estevão. Ética, Tributação e Gasto Público: o que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 187-190.

<sup>104</sup> TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017. p. 134.

<sup>105</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 190.

<sup>106</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 341.

privada, mas do outro a necessidade de uma postura ativa do Estado na persecução de uma sociedade justa<sup>107</sup>.

Dessa forma, temos logo de início, nos princípios gerais que orientarão a Tributação e o Orçamento, a previsão contida no artigo 145, § 1.º, da Constituição Federal, de que, sempre que possível, os impostos serão orientados pela pessoalidade e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Em seguida, quando cuidamos das competências tributárias, podemos observar no artigo 153, VII a possibilidade de a União instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, bem como no artigo 153, § 2.º, I o caráter mandatório da progressividade do Imposto sobre a Renda. Ambas as medidas, por si só, já refletem uma preocupação redistributiva do constituinte originário, apontando mais uma vez para o princípio da solidariedade como elemento caracterizador do Estado Democrático de Direito<sup>108</sup>.

Mas ainda vemos, pela via reflexa, a adoção da solidariedade fiscal quando observamos a previsão de seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços, disposto respectivamente nos artigos 153, § 3.º, I e 155, § 2.º, III, da Constituição Federal. Tal política de variação de alíquotas conforme a essencialidade do consumo, no entender de Ricardo Lobos Torres<sup>109</sup>, é a forma encontrada pelo legislador constitucional de imprimir nos tributos sobre o consumo alguma forma de atenção à capacidade contributiva do consumidor final do bem ou serviço.

---

<sup>107</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a. p. 8.

<sup>108</sup> "De outro lado, a ideia de solidariedade social ainda é convocada pelo direito fiscal contemporâneo por uma outra via, que não podemos deixar aqui de mencionar. Com efeito, o sistema fiscal, isto é, os impostos no seu conjunto, ainda serve a solidariedade social na medida em que é integrado por imposto ou impostos com taxa ou alíquota progressiva. Pois, quando isso se verifica, o que, por via de regra, ocorre com o imposto geral sobre rendimentos pessoal, um imposto de resto com significativo peso nas receitas fiscais, como acontece em Portugal com o Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS), então temos um importantíssimo fator suplementar de redistribuição dos rendimentos, ou seja, uma redistribuição reforçada de rendimentos.

É que, independente da fundamentação que se defenda para suporte dos impostos progressivos, seja ela remetida para o princípio da capacidade contributiva, como defendem alguns, seja ela sustentada pelo princípio do Estado Social, como entendemos nós, do que não há dúvida é de que a existência de impostos com taxas ou alíquotas progressivas se traduz num fator importante de realização da solidariedade social." (NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 131-132).

<sup>109</sup> "A valorização jurídica leva sempre em consideração a pessoa do consumidor e não do contribuinte de direito nem as qualidades intrínsecas do produto. O IPI é imposto sobre o consumo e a seletividade constitui especial manifestação do princípio da progressividade" (TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.18, p. 94-102, mar.1997. p. 95).

Quanto à tributação do patrimônio, ressalta-se que a Constituição não apenas expressamente prevê a possibilidade de fixação de alíquotas progressivas para o caso do imposto territorial rural - artigo 153, § 4º, da Constituição - e do imposto predial e territorial urbano como instrumento de política urbana - artigo 156, § 1º, da Constituição -, como o próprio Supremo Tribunal Federal, evoluindo em seu entendimento, passou a reconhecer a possibilidade dos chamados tributos reais possuírem alíquotas progressivas em razão do artigo 145, §1º, da Constituição<sup>110</sup>.

No campo das transferências entre as unidades da federação, observa-se nos artigos 159, I, c e 161, II a busca pela equalização regional quando se estabelece a prioridade das regiões menos desenvolvidas no recebimento dos repasses constitucionais. Para tanto, este último dispositivo prescreve expressamente o objetivo de “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios”, o qual, em conjunto com o disposto no artigo 165, § 7.º - que prescreve que os orçamentos fiscal e de seguridade social tenham “entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional” - encontram-se alinhados ao disciplinado nos artigos 3º, III e 170, VII, da Constituição. Essa busca mostra, uma vez mais, a conexão da chamada constituição financeira com a ordem econômica estabelecida no Texto de 1988, reforçando a defesa de que tais disposições se interconectam como um todo alinhado ao projeto de sociedade constitucionalmente estabelecido. Mas não é só.

Em continuidade ao financiamento de políticas públicas tidas por prioritárias para concretização do objetivo de combate às desigualdades sociais - estabelecida nos artigos 3º, III e 170, VII, da Constituição, temos à vinculação da arrecadação de impostos para as áreas de saúde - artigo 198, § 2º, da Constituição Federal - e educação - artigo 212, *caput*, da mesma Carta -, além elaboração de um orçamento próprio para a seguridade social - artigo 165, § 5º, III, da Constituição -, com fontes específicas de custeio - enumeradas no artigo 195, da Constituição - e orientada pelo princípio da equidade como elemento fundamental para a repartição dos custos do sistema<sup>111</sup>.

---

<sup>110</sup> No recurso extraordinário n. 562.045, a Corte afirmou, sob o ângulo da repercussão geral, a possibilidade do imposto sobre transmissão causa mortis e doação possuir alíquotas progressivas, desde que observado o teto estabelecido pelo Senado Federal. Ainda nos recursos extraordinários n. 586.693 e 423.768, além da ação direta de inconstitucionalidade n. 2.732, muito embora tenha reafirmado o entendimento consagrado no enunciado de Súmula 668/STF, de que a progressividade fiscal do IPTU apenas seria possibilitada após a EC 29/2000, o Plenário do Supremo transpareceu a inexistência de qualquer incompatibilidade dos chamados tributos reais com a modalidade de alíquotas progressivas, que representariam a consagração do princípio da isonomia e capacidade contributiva.

<sup>111</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a. p. 9.

Mesmo os princípios constitucionais contidos no capítulo próprio ao Sistema Tributário Constitucional devem ser lidos a partir dos objetivos fundamentais de nossa República, como forma de se buscar a concretização da sociedade ali projetada<sup>112</sup>. Ainda que seu desenho reflita as garantias do contribuinte a serem opostas em face do Poder Público, a existência de tais salvaguardas não precede à existência do próprio aparato estatal responsável por sua concretização. Desse modo, a leitura de garantias como vedação ao confisco, anterioridade, legalidade e outras deve ser realizada em um contexto que englobe também a concretização do programa estabelecido pelo artigo 3º da Constituição<sup>113</sup>.

Os dispositivos elencados demonstram que o projeto adotado por nossa Constituição é um projeto desenvolvimentista, no qual o Estado incorpora o ideal transformador das estruturas sociais. Não se limita ao papel de mero prestador de serviços, mas avança para ser o agente direcionador do projeto econômico e social do país. Um Estado que, ainda que proteja liberdades e garantias individuais, elementos típicos de um Estado de Direito liberal, assume o compromisso de modificar a realidade em busca da promoção de isonomia<sup>114</sup>. Conforme exposto por Gilberto Bercovici<sup>115</sup>, passamos a reconhecer a existência de uma "cláusula transformadora" explícita que contrasta uma realidade social injusta com um modelo de sociedade que ainda está por vir, um projeto a ser concretizado. Também, como uma obrigação imposta pela Constituição ao Estado e à

---

<sup>112</sup> BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006.. p. 144.

<sup>113</sup> Nesse sentido, cumpre trazer apontamento de José Maria Arruda de Andrade: "No âmbito do direito tributário, entretanto, a forte identificação com pautas liberais (basicamente liberdade e propriedade) e o ódio aos impostos parecem obscurecer a crítica e a constatação da relativização dos pressupostos metodológicos daquelas escolas [formalismo e positivismo].

A ideia de uma legalidade estrita ou absoluta, com ênfase à segurança jurídica e à ingênua crença na possibilidade de fechamento dos conceitos jurídicos, nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, é o norte a guiar a produção literária tributária ainda hoje. Derivam dessa filiação político-metodológica o caráter absoluto da propriedade, o primado do direito civil sobre o tributário e a autonomia da vontade.

A tentativa de se buscar a consolidação dos princípios republicanos brasileiros não pode ser fundada tão-somente (i) em uma metodologia que se agarre na literalidade e na reserva absoluta legal (tendo em vista já mais de um século de críticas ao formalismo e ao positivismo que o direito tributário brasileiro busca ofuscar), (ii) na falsa crença ontológica de que haveria entes normativos (conceitos) a serem captados sem uma devida construção histórica e subjetiva.

Além disso, deve-se considerar que o desenvolvimento do Estado brasileiro deve buscar a implementação (concreção) de outros direitos fundamentais e não só aqueles individuais de liberdade patrimonial.

Em nenhum momento defendemos uma secundarização da legalidade, das garantias individuais da liberdade, da ampla defesa e de livre iniciativa. Tão somente criticamos as frágeis fundações de um edifício exclusivamente voltado à odiosidade da tributação." ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 291

<sup>114</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação**. São Paulo: Dialética. 2005. p. 172.

<sup>115</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 37.

sociedade, para que estes promovam a transformação das estruturas sociais, e da qual a matriz tributária é parte inerente enquanto instrumento para se alcançar este fim.

Não podemos ignorar que tais disposições revelam a própria tensão entre diferentes forças políticas e visões de mundo que se fizeram presentes no processo constituinte e que se acomodaram na Carta de 1988<sup>116</sup>. Tensões essas que muitas vezes enfraquecem as próprias normas ali contidas, transferindo a realização do projeto constitucionalmente contemplado para um futuro inalcançável<sup>117</sup>.

Com isso, para que ocorra a concretização das disposições constitucionais, é necessário que se dissolvam os obstáculos impostos por aqueles que buscam a manutenção deste *status quo* social, rompendo com uma leitura autocentrada no texto constitucional em si para passarmos a ressignificar o próprio papel do Estado e seu potencial transformador da realidade.

Há a necessidade de buscar algo mais, de internalizar um espírito cívico e republicano que reflita a soberania popular como sujeito ativo da política<sup>118</sup>, bem como garantir a distribuição por toda sociedade dos avanços advindos do progresso econômico. A concretização do texto constitucional pressupõe, portanto, a superação da marginalização e a busca pela emancipação social, um processo a envolver um avanço cultural que necessariamente se espraie por toda a população de tal modo que os indivíduos assumam uma posição ativa na consolidação não só das demandas que se esperam realizadas, mas também nas formas com as quais elas serão financiadas.

As escolhas em torno de como se dará a formatação da matriz tributária, orientadas pelos princípios e objetivos fundamentais de nossa Constituição, devem se inserir neste contexto de participação ativa de todo o povo. Discutir como se dará a distribuição do ônus e do bônus da arrecadação e do gasto público cumpre importante papel nesse projeto de sociedade, até mesmo por inculcar a todos um ideal de pertencimento na definição dos

---

<sup>116</sup> SOUZA NETO, Claudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional** – teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. p. 171.

<sup>117</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005 p. 40.

<sup>118</sup> "Este é um dos grandes problemas dos estudos jurídicos e constitucionais do Brasil na atualidade: a falta de uma reflexão mais aprofundada sobre o Estado. É necessário que os juristas retomem a pesquisa sobre o assunto, voltem a se preocupar com uma Teoria do Estado. Isto se reveste de maior importância no caso do Estado brasileiro, que, além de tudo, é subdesenvolvido. Conhecer, assim, os obstáculos à atuação do Estado brasileiro e buscar alternativas para superá-los é fundamental, em nossa opinião, na sua (re)estruturação para a promoção do desenvolvimento. Em uma democracia, o ponto fundamental é entender o povo como sujeito de soberania, ou seja, deve haver uma completa identificação entre soberania estatal e soberania popular. Fortalecer o Estado brasileiro na superação do subdesenvolvimento, neste sentido, é também, em nossa opinião, fortalecer (para não dizer instaurar) o regime republicano e democrático de soberania popular no Brasil" (BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 42-43).



rumos a serem tomados por nossa comunidade política. O que implica um processo que deveria ser marcado pela transparência das escolhas no campo das políticas públicas, bem como pela concretização de uma concepção de cidadania fiscal.

Veremos, todavia, que em que pesem as opções adotadas pela Constituição de 1988 refletirem um ideal democrático direcionado para a superação do atual quadro de subdesenvolvimento, quando investigamos a atividade financeira do Estado ao longo destas três últimas décadas, verificamos uma contrariedade ao projeto constitucional de nação. Isto porque a matriz tributária brasileira não apenas arrecada seus recursos e os gasta de uma maneira desalinhada aos objetivos constitucionais, como também, em decorrência da adoção de estratégias típicas de uma ilusão fiscal, dificulta a transparência e compreensão necessárias por parte da sociedade para a formação de uma participação efetiva na definição de um sistema de direitos e seu respectivo financiamento público.

### **1.3. As funções do Estado na economia: para além do caráter fiscal da norma tributária**

Vimos nos tópicos anteriores que os impactos do Estado na economia são inerentes à própria existência deste ente que, ao ordenar juridicamente as relações sociais e cobrar tributos para financiar suas atividades, não apenas dá conformidade a uma série de direitos aos indivíduos, como também estabelece e estrutura as balizas sobre as quais a própria economia irá atuar. A intervenção do Estado no mercado é algo inerente à existência de ambos, de modo que mesmo na abstenção estatal, ou na redução de sua atuação ao mínimo, é possível afirmarmos que estamos diante de uma forma de atuação, sendo impossível separar o campo político do campo econômico<sup>119</sup>.

Surge a importante compreensão de que mercados, enquanto estruturas jurídicas que são, necessitam da presença do Estado para que a sociedade possa atingir uma prosperidade partilhada e sustentável, impossível de ser alcançada única e exclusivamente pela iniciativa privada. Os mercados não operam no vazio, dependendo de uma relação simbiótica com o poder público para que este forneça as condições mínimas de existência, ao mesmo tempo que atue corrigindo eventuais falhas, estabilizando seus ciclos produtivos

---

<sup>119</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 28.

e garantindo que os resultados ali obtidos sejam socialmente aceitáveis<sup>120</sup>. Toda essa atuação gera custos públicos financiados por meio de um sistema de tributos que são divididos entre os membros daquela comunidade jurídica segundo um conjunto de regras e princípios próprios.

Ocorre que, ao serem inseridos neste contexto maior, os tributos deixam de ter mera função de angariar recursos ao Estado e passam a atuar também como instrumentos inerentes à intervenção do setor público na economia<sup>121</sup>. Os tributos podem ser considerados os instrumentos que permitirão ao Estado moldar a própria realidade que definirá a comunidade política sobre a qual incide, estabelecendo não apenas a forma e o nível de financiamento de um sistema de direitos, mas mesmo como se dará a limitação aos exercícios destes. Para tanto, cumpre no presente momento nos debruçarmos na análise das funções da tributação, propondo, se não uma revisão da classificação usualmente feita pela doutrina do direito tributário em nosso país, uma atualização desta para que incorpore as premissas que orientam o estudo da atividade financeira em uma perspectiva interdisciplinar.

### 1.3.1. A importância da extrafiscalidade tributária

A doutrina jurídica pátria, ao se deter sobre o tema, tende a distinguir os tributos sob duas finalidades fundamentais: os tributos poderiam ser fiscais, se objetivam prover o Estado com recursos para a manutenção do aparato estatal, ou podem assumir a função extrafiscal, caso busquem alcançar com a respectiva instituição ou alteração qualquer outra meta que não seja a de financiamento da atividade do Estado. Muito embora tenhamos avançado na análise dos efeitos indutores e extrafiscais das normas jurídicas, reconhecendo em muito que tais finalidades coexistem com a própria função arrecadatória, não podendo dela ser cindida<sup>122</sup>, em diversas situações insistimos em buscar em tal dicotomia alguma forma de compartimentação que justifique a instituição de determinado tributo. Dessa forma, o Imposto de Renda, por exemplo, seria um tributo com caráter predominantemente fiscal, pois sua função seria majoritariamente de arrecadar receitas derivadas. Por outro

---

<sup>120</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019, p. 24-27.

<sup>121</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. *in* **Fundamentos do Direito Tributário**. Humberto Ávila (org). São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 325

<sup>122</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 21.

lado, os impostos de importação ou de exportação seriam considerados tributos extrafiscais, pois o papel assumido por estes se voltaria muito mais para a intervenção na economia, do que o de arrecadar propriamente.

Sob tal ângulo, via de regra, a caracterização da extrafiscalidade vem associada à imagem de um efeito colateral do tributo instituído, o qual, uma vez incidente, acaba tendo um efeito indutor de comportamentos nos indivíduos. Embora não possamos confundir a finalidade da norma com os seus efeitos<sup>123</sup>, é comum que, no estudo da extrafiscalidade, ela seja encarada tão somente a partir de um viés subsidiário de importância, em que a medida que não seja voltada à obtenção de receitas deva ser considerada como sendo extrafiscal<sup>124</sup>.

Esta perspectiva pode ser aferida a partir da análise de passagens, como a proferida por Paulo de Barros Carvalho<sup>125</sup> ao afirmar que a extrafiscalidade consiste no “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários [...]”. Ou Hugo de Brito Machado<sup>126</sup>, quando destaca a ocorrência da extrafiscalidade nas hipóteses em que o objetivo principal do tributo seria a “interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”. Também é possível observar tal entendimento em Regina Helena Costa<sup>127</sup>, quando defende que “a extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, de incentivadoras ou inibitórias de comportamentos”, em Leandro Paulsen<sup>128</sup>, ao afirmar se tratar de um tributo extrafiscal quando “os efeitos extrafiscais não são apenas uma decorrência secundária da tributação, mas seu efeito principal, deliberadamente pretendido pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento

---

<sup>123</sup> “[a] distinção entre fins extrafiscais e efeitos extrafiscais revela a fronteira entre seus critérios de determinação. (...) se um tributo se orienta precípua e especificamente a um fim distinto do arrecadatório, este será um tributo extrafiscal; mas se, diversamente, sua aplicação produz unicamente efeitos extrafiscais; mas se, diversamente, sua aplicação produz unicamente efeitos extrafiscais, isso não lhe confere equivalente qualificação.” TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017. p. 125.

<sup>124</sup> LEÃO, Martha Toribio. Extrafiscalidade: entre Finalidade e Controle *in* LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade. Conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 168.

<sup>125</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15.ed. São Paulo: Saraiva 2003. p.232.

<sup>126</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32.ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2011. p. 68.

<sup>127</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 70.

<sup>128</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário – completo**. 4.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 18.

para dissuadir ou estimular condutas", ou ainda em Luciano Amaro<sup>129</sup> ao aduzir que "se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz que os tributos tem finalidade extrafiscal ou regulatória".

Assim, no debate jurídico quanto à finalidade da tributação, costumamos ter duas vertentes de análise: ou focamos apenas em seu perfil arrecadatório, mas ignoramos a destinação dada a esses recursos<sup>130</sup> - como se o papel do direito tributário se limitasse a isso - ou então analisamos seus efeitos extrafiscais enquanto resultado não arrecadatório dos tributos que possam ser utilizados pelo detentor do poder político como instrumento para alcançar algum objetivo por meio do ajuste de comportamentos.

Em que pese a quadra esteja em evolução, é possível observar que qualquer questionamento alheio, incluindo até mesmo a análise e controle dos efeitos pretendidos pela norma, é tratado como estranho ao direito tributário, não merecendo consideração em sua análise<sup>131</sup>. Tal perspectiva limita o papel do tributo, deixando este de ser compreendido como instrumento de promoção de políticas públicas<sup>132</sup> e passando a ser tão somente fonte de arrecadação<sup>133</sup>, bem como, e por consequência, restringe-se o alcance epistêmico do direito tributário em relação ao estudo do Estado e da respectiva atividade financeira, visto que sua apreensão não considera as funções do tributo na atuação do ente público e na persecução de eventuais finalidades normatizadas<sup>134</sup>.

Para além de verter recursos aos cofres públicos, a matriz tributária de um país é instrumento por meio do qual o sistema político põe em prática a sua própria concepção de mundo<sup>135</sup>, e isso passa por reconhecer, ainda dentro da dicotomia proposta, que todos os tributos, em maior ou menor grau necessariamente atenderiam tanto a uma função fiscal

---

<sup>129</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 111.

<sup>130</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p. 111.

<sup>131</sup> LEÃO, Martha Toribio. Extrafiscalidade: entre Finalidade e Controle *in In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade. Conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 169.

<sup>132</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. *in Fundamentos do Direito Tributário*. Humberto Ávila (org). São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 306

<sup>133</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Org.). **Direito tributário e Direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 89.

<sup>134</sup> LEÃO, Martha Toribio. Extrafiscalidade: entre Finalidade e Controle *in In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade. Conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 168.

<sup>135</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 5.

como a uma função extrafiscal<sup>136</sup>. Surge, assim, a importância de rediscutirmos a finalidade da tributação, analisando-a para além da mera arrecadação de recursos, devendo contextualizá-la a partir da própria realidade na qual se insere a atividade financeira do Estado e dos impactos de sua intervenção na seara econômica e na atitude dos indivíduos.

A perspectiva proposta não é nova. É possível observar já em Adolph Wagner, no final do século XIX, a defesa de um estudo do fenômeno tributário que reconhecesse a este uma função de conformação político-social de busca pela igualdade material, a atuar simultaneamente, e em mesmo grau de importância, com o papel de arrecadar recursos para o ente estatal<sup>137</sup>. Para Wagner, antes de mera lateralidade, a finalidade sócio política da matriz tributária cumpre importante papel primordial de correção dos desvios do mercado e promoção de um ideal de justiça, interferindo e regulando a distribuição de renda e patrimônio da população, tanto em uma perspectiva macro, quanto sob um viés individual<sup>138</sup>. A extrafiscalidade, assim como a fiscalidade, são ambas funções principais do tributo e constituem campo de atuação legítima do Estado<sup>139</sup>.

Compreender a importância do estudo da extrafiscalidade, ainda que voltado à indução de comportamentos, se faz necessário pois o tema guarda intrínseca conexão com o fenômeno da ilusão fiscal, ainda que entendemos que com ele não se confunda. Isso porque, enquanto por meio da extrafiscalidade busca-se moldar determinada atitude do indivíduo por meio da concretização de um "efeito de notícia", como forma de despertar no contribuinte a rejeição à figura impositiva e conseqüente alteração da conduta<sup>140</sup>, quando se vale o Estado de estratégias ilusórias, o objetivo pretendido é exatamente o oposto, ou

<sup>136</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. *in* **Fundamentos do Direito Tributário**. Humberto Ávila (org). São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 325

<sup>137</sup> TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo; LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017. p. 129. ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n.39, p.367-376, 2018. p. 368.

<sup>138</sup> WAGNER, Adolph. Finanzwissenschaft – Theorie d. Besteuerung, Gebührenlehre u. allgemeine Steuerlehre. 2. ed. Leipzig: Winter, 1890. v. II, p. 207.

<sup>139</sup> ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n.39, p.367-376, 2018. p. 370.

<sup>140</sup> "As normas tributárias extrafiscais agem sobre o "efeito notícia", que seria uma das fases típicas da tributação, ou seja, a fase referente à informação ou percepção acerca da tributação, em que o contribuinte capta o fato de imposição e enfrenta espiritualmente o tributo. Se o estímulo previsto na norma for suficiente para atravessar essa consciência, desencadeiam-se reações contrárias que modificam o comportamento do sujeito. O imposto, nesse caso, passa a atuar como ponteiro sobre o contribuinte, mostrando-lhe a conveniência de modificar seu comportamento, de modo a afastar a imposição tributária. Assim, enquanto na maior parte das imposições procura-se, ao máximo, buscar a neutralidade na tributação, no tributo marcado pela extrafiscalidade verifica-se o propósito de agravar o aludido efeito, a fim de que ele represente um estímulo realmente provocador de uma alteração de comportamento. Nas palavras de Zilvetti, 'a indução é a antítese da neutralidade'" LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 43.

seja, a intenção do ente público é buscar não despertar a consciência do cidadão para determinada figura impositiva, reduzindo as chances de que aquele adote comportamento oposto à arrecadação. Ou seja, a eficiência do caráter indutor da norma tributária é tanto maior quanto mais perceptíveis forem seus efeitos para o cidadão<sup>141</sup>.

Ainda assim, o enfoque de ambas as perspectivas é a ação da tributação sobre o comportamento humano, demonstrando em que medida o enfrentamento das finalidades e efeitos da tributação se faz necessário como forma de contextualizar a matriz tributária existente com os objetivos constitucionalmente impostos ao Estado, seja para moldar comportamentos a partir da tributação - como observado em normas indutoras - seja para redução de resistências como forma de facilitar a cobrança sem questionamentos - como veremos quando nos voltarmos para os efeitos ilusórios de certas estratégias.

Não refutamos com isso a importância da função arrecadatória da tributação. Contudo, conforme será exposto, o fenômeno tributário é muito mais complexo, não podendo ser interpretado sob um prisma reducionista que o afasta de sua vertente instrumental<sup>142</sup>. A própria função fiscal da tributação, inclusive, só pode ser compreendida a partir dessa complexidade, uma vez que as espécies tributárias apenas possuem sentido se encaradas também a partir de seu aspecto financeiro. Ou seja, como instrumentos para financiar toda uma variedade de atividades estatais, entre as quais se encontram também a promoção, direta ou indiretamente, dos direitos fundamentais dos membros daquela sociedade, como forma de colocar em marcha o processo desenvolvimentista preconizado pela Constituição<sup>143</sup>. É por esse motivo que não devemos desconsiderar o aspecto funcional comumente tido por extrínseco ao estudo do direito tributário, conforme adotado por uma perspectiva puramente dogmática<sup>144</sup>.

Assim, passamos aqui a analisar as demais funções da tributação enquanto instrumentos de concretização da atuação do Estado perante a economia. Para tanto, sem desconsiderar as funções fiscal e indutora já abordadas, passaremos a avaliar o fenômeno tributário sobre perspectivas outras, resgatando desde já as preocupações de fundo anunciadas por Wagner ao final do século XIX, para analisar o tributo, enquanto extensão

---

<sup>141</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 204.

<sup>142</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p. 109-113

<sup>143</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. in **Fundamentos do Direito Tributário**. Humberto Ávila (org). São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 306

<sup>144</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p. 120-121.

da atuação estatal no exercício das importantes funções econômicas de alocar e distribuir recursos, bem como estabilizar resultados macroeconômicos<sup>145</sup>.

### 1.3.2 - Alocando recursos entre setores público e privado

Conforme observamos no tópico anterior, a intervenção do Estado na economia é algo controverso que, no contexto brasileiro, tem a Constituição como seu pano de fundo. O debate em torno do nível de atuação do setor público corriqueiramente orienta a pauta política de nossas arenas de deliberação. Entretanto, como apontamos, a suposta dicotomia existente entre Estado e livre mercado aparenta ser um falso problema, uma vez que tal controvérsia assume feição de uma disputa ideológica acerca de uma pretensa melhor visão de mundo, a ignorar a relação umbilical de coexistência entre ambas as esferas<sup>146</sup>.

Não é de hoje que se discute a incapacidade de o mercado, por si só, desempenhar todas as funções econômicas, sendo necessária a atuação governamental para orientar, ajustar ou ainda substituir a iniciativa privada em determinadas atividades. Isso quando não se mostra necessário instituir as estruturas inerentes para que o mercado possa existir por meio da implementação de um sistema jurídico e institucional que garanta não apenas efetivação de direitos, tal como o adimplemento contratual ou a até mesmo proteção da propriedade privada<sup>147</sup>.

Ao avaliarmos a intervenção do Estado na economia, devemos ter ciência de que as escolhas que delimitam tal atuação podem assumir um caráter tanto ideológico<sup>148</sup>, relacionadas à capacidade institucional de mercados e Estados em solucionar e mesmo criar problemas, quanto técnico<sup>149</sup>, em termos de eficiência na alocação de recursos.

<sup>145</sup> Nesse sentido conferir Andrea Viol. VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 02/08/2020; LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 21.

<sup>146</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 34; GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011. p. 4.

<sup>147</sup>MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 5. Na mesma linha STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento**. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 24-25; STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 124.

<sup>148</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 40.

<sup>149</sup>MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 5.

Ao se debruçar sobre a questão, Andrea Viol aponta que a atividade financeira pode interferir na alocação econômica sob três perspectivas. Seja transferindo recursos da esfera dos particulares para o Estado de modo que este atue conforme compreender cabível, em especial com o fornecimento de certos bens. Seja distorcendo a alocação inicial do mercado, por meio do estímulo, ou desestímulo de certas atividades. Seja, por fim, gerando o chamado peso morto do imposto, reflexo de eventual ineficiência da alocação provocada pelo Estado por meio da incidência tributária<sup>150</sup>.

E é nesse sentido, portanto, que a atividade financeira do Estado assume um importante papel em termos de possibilitar, por meio da arrecadação e do gasto público, uma alocação distinta daquela originada pelo mercado, drenando recursos de determinados setores para direcioná-los a outros. A matriz tributária, enquanto conjunto de escolhas que molda essa atividade, não pode ser encarada como sendo um fim em si mesmo, mas sim reflexo dessa atuação, imagem dessa intervenção, um instrumento que, por meio de realocação, intenta alcançar certos objetivos que - no caso do Brasil - são constitucionalmente contemplados.

Assim, de início, para além de buscar a contribuição do indivíduo para com a coletividade, a tributação permite ao Estado perseguir certos objetivos, que geralmente se traduzem no fornecimento de bens que a iniciativa privada não disponibiliza para o restante da sociedade, seja por incapacidade ou por falta de interesse. A essa capacidade do setor público de realocar recursos com o fim de fornecer quantidades politicamente definidas como ideais de certos serviços que não podem ser adquiridas através de um sistema de transação entre particulares damos o nome de função alocativa<sup>151</sup>. E a tributação, como podemos verificar, é parte fundamental na formatação desta função, uma vez que possibilita a transferência de riquezas do setor privado para serem alocadas pelo setor público, permitindo, assim, que esse ente direcione tais recursos segundo prioridades politicamente desejáveis ou que não seriam contempladas pelo mercado.

Entretanto, ao abordarmos o fornecimento de bens públicos e a ineficiência do mercado em provê-los, é importante esclarecermos o quadro.

---

<sup>150</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 02/08/2020 p. 9.

<sup>151</sup> Nesse sentido recomendamos ainda a análise feita por Andrea Viol quanto a capacidade de influência da tributação na alocação de recursos nas esferas privadas. VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 02/08/2020. p. 9.



Bens públicos são considerados como aqueles que não podem ser providos a um indivíduo sem que, por simples consequência de seu fornecimento, sejam também disponibilizados a todos os demais<sup>152</sup>. São aqueles serviços cujo a fruição não pode ser limitada segundo uma lógica de consumo rival, típicas de bens privados, estes naturalmente providos pelo mercado. Correspondem, assim, àqueles bens que, mesmo consumidos, e independentemente do número de pessoas que o façam, não se esgotam, nem diminuem de utilidade para os demais indivíduos que venham a deles usufruir.

Ainda sob tal perspectiva, aos bens públicos não é possível restringir o acesso, e daí decorrendo a impossibilidade de um caráter exclusivo. O que pode ocorrer tanto por uma ausência de interesse econômico em limitar seu alcance, uma vez que a inexistência de uma perda de utilidade do consumo não-rival implica na inexistência de custos extras para a disponibilização daquela utilidade, quanto pela inviabilidade fática em promover tal restrição, tais como no fornecimento de segurança pública, ou de eventual despoluição do ar. Estes serviços, uma vez realizados, não se esgotam para o restante da coletividade, assim como não é possível a exclusão de qualquer beneficiário ante a própria natureza da utilidade disponibilizada, a impedir que se limite o livre acesso de um membro daquela comunidade às vantagens dela decorrentes.

Assim, enquanto bens não-rivais e não-exclusivos, o setor privado acaba falhando quanto a seu fornecimento<sup>153</sup>. Isso porque o mercado se estrutura por meio de um sistema de preços no qual os possíveis consumidores de cada bem demonstram suas preferências considerando que o consumo destes seja necessariamente rival e exclusivo<sup>154</sup>. Ou seja, adquirido certo bem, seu consumo impede a fruição por terceiro, como também é possível excluir dos benefícios do consumo de todos aqueles que não pagarem seu preço. Assim, por meio de um sistema de oferta e demanda, o setor privado consegue alocar os recursos e permitir o fornecimento de bens de maneira eficiente para todos aqueles dispostos a desembolsar determinado valor<sup>155</sup>.

Essa lógica, entretanto, não se observa entre os bens públicos. Sendo o consumo destes não-rival e não-exclusivo, eventuais fornecedores não conseguem definir as preferências do mercado quanto ao nível de disponibilização, ao passo que também não

---

<sup>152</sup>MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 6.

<sup>153</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 148 - 149

<sup>154</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 59.

<sup>155</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p 42.

podem evitar que terceiros se beneficiem de tal uso, ainda que não paguem por isso. Dessa forma, os consumidores acabam adotando o já mencionado comportamento do caroneiro, podendo nada desembolsar pelo fornecimento daquele bem, uma vez que, ainda que nada paguem, poderão não apenas consumir quantas unidades quiserem, como ainda não terão seu acesso restringido<sup>156</sup>. Não há incentivo para que tais consumidores demonstrem suas preferências e se determine um nível ideal de fornecimento daquela utilidade.

Assim, observamos a ineficiência do setor privado em fornecer referidos bens públicos, tendo em vista que seus agentes estão impossibilitados em estabelecer os preços a serem cobrados, como também não conseguirão alcançar, voluntariamente, o respectivo pagamento por todos que venham a usufruir do serviço disponibilizado.

Ocorre que alguns desses bens são essenciais para a nossa sociedade, não podendo sua prestação ser simplesmente ignorada. Ante a falha do mercado em prover tais utilidades, cabe ao Estado tal tarefa. O ente político, então, se vale de prestações recolhidas compulsoriamente da sociedade com intuito de financiar a disponibilização destes, realocando os recursos obtidos através da atividade fiscal<sup>157</sup>.

Assim, a classificação de um determinado bem como público ou privado decorre muito mais das características de fornecimento destes, do que de um grau de importância propriamente dito<sup>158</sup>. Não se observa, também, qualquer conexão entre a natureza jurídica do fornecedor de tal bem e a utilidade disponibilizada. A nota característica que distingue entre bens públicos e privados está no fato de que o consumo destes é rival e exclusivo, enquanto a fruição daqueles não.

Verifica-se, ainda, ser irrelevante qualquer perquirição de ordem moral quanto ao fato de o Estado fornecer tais serviços. Ainda que o debate quanto ao dimensionamento do setor público possa ter certa importância para definição do nível ideal da prestação disponibilizada, ou mesmo em razão de eventual delimitação daqueles responsáveis por arcar com seu financiamento, fato é que o custeio de bens públicos por meio de uma exigência compulsória por parte do Estado se dá em razão da já mencionada falha do setor privado em obter as receitas necessárias junto à sociedade para que possa prestar os serviços por conta própria.

---

<sup>156</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 43.

<sup>157</sup> GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011. p.12.

<sup>158</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 54.

Porém, se o mercado apresenta uma ineficiência para definir um nível ótimo de fornecimento de tais bens públicos, tendo em vista ser impossível delimitar o conjunto de beneficiados, ou as preferências destes quanto a um nível adequado de prestação do serviço, como poderia o Estado fazê-lo? Conforme lecionam Richard e Peggy Musgrave<sup>159</sup>, as preferências, em sociedades democráticas, idealmente são definidas por meio de um sistema eleitoral, no qual o voto de cada cidadão revela, entre as diversas plataformas de governo postas a escrutínio, aquela que melhor atenda suas expectativas, ou ainda mais se aproxima delas.

Embora o processo deliberativo possa ser considerado falho - inclusive por poder ser orientado por questões outras que não a disponibilização de um nível adequado de serviços públicos -, bem como a escolha dele resultante possa não ser necessariamente a mais eficiente, temos que, entre as formas de escolha, talvez esta seja a que melhor permitirá ao Estado aferir o nível esperado pela sociedade quanto ao fornecimento de determinado bem público. Assim como estabelecer, por consequência, o valor necessário a ser recolhido mediante um sistema de tributos para o financiamento de tal bem, reforçando a perspectiva acima abordada de que direitos têm custos<sup>160</sup>.

Vejam, portanto, a importância de que se observe certa transparência quanto à dimensão do setor público, bem como que tenhamos uma clareza discursiva quanto aos custos inerentes ao fornecimento de tais bens públicos a reforçar, na percepção da sociedade, a intrínseca conexão entre um sistema de direitos e a atividade financeira do Estado. Uma atividade financeira que eventualmente não atue de maneira clara e responsiva - e aqui conectamos com o tema de fundo da presente pesquisa -, dificultará a correta aferição quanto a um nível desejado de bens públicos, possibilitando que estes venham a ser fixados em patamares superiores ou inferiores ao ponto considerado adequado pela maioria da população<sup>161</sup>.

Ainda sob a perspectiva de eficiência alocativa, um dos pontos cruciais envolvidos na atuação estatal perante a sociedade se dá em razão daqueles serviços que, ainda que livremente exercidas pelo setor privado, acabam sendo atribuídos pela sociedade como dever do Estado em razão de alguma utilidade pública, ou até mesmo em razão de seu valor estratégico. Tais situações ocorrem, por exemplo, quando o Estado desconsidera

---

<sup>159</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p 46.

<sup>160</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. *Passim*.

<sup>161</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 96-98.

interesses individuais para fornecer, ou estimular o fornecimento pelos agentes privados, de uma quantidade superior de bens tidos por meritórios<sup>162</sup>, utilizando, para tanto, a tributação como instrumento realocativo dos recursos existentes na sociedade, ou mesmo quando atua ele próprio no fornecimento direto daquele serviço, como forma de garantir um patar mínimo de prestação.

Por outro lado, há também as situações nas quais o Estado busca restringir a disponibilização de certos bens, por entender que a livre fixação pelo mercado quanto a seu fornecimento pode trazer um certo dano colateral para a sociedade.

Sob tal ângulo, a função da atividade financeira sob seu viés alocativo pode ser encarada como responsável por promover estímulos e desestímulos para que o setor privado venha a ajustar a atividade para níveis ou configurações que se entenda socialmente adequado, influenciando, na alocação que ocorreria caso não houvesse referidos incentivos<sup>163</sup>.

Um exemplo de tal intervenção decorre do uso da tributação pelo Estado para internalizar no sistema de preços as chamadas externalidades, outro exemplo de típica falha dos mercados, visto que estes não conseguem corrigir por conta própria. Por meio da tributação, é possível ao setor público ajustar o nível de fornecimento de um bem privado. Assim, ao tributar ou desonerar certas atividades, o poder público busca interferir no preço e, conseqüentemente, na produção e consumo de referidos bens, induzindo comportamentos<sup>164</sup>.

Tratada por nossa doutrina como sendo também conexa à função extrafiscal do tributo, enquanto indutora de comportamentos<sup>165</sup>, tal interferência implica também um rearranjo na disposição dos recursos entre os setores público e privado, o que justifica uma análise também sob a finalidade alocativa.

É importante observar que, quando utilizamos a estrutura tributária para interferir na alocação de recursos, levamos em conta questões de eficiência para se chegar a melhor combinação entre a atuação dos setores público e privado. Entretanto também envolvemos juízos outros, de ordem moral e política, que alcançam a própria definição do papel a ser

---

<sup>162</sup>MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 54.

<sup>163</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 50.

<sup>164</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 129.

<sup>165</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 21.

exercido pelo Estado, implicando, necessariamente, na adoção de uma perspectiva mais ou menos coletivista daquela sociedade<sup>166</sup>.

O que torna equivocado, por si só, descartarmos determinada política pública tão somente em razão de um argumento de ineficiência. Conforme veremos mais a frente, determinadas escolhas podem levar em consideração elementos outros que a eficiência alocativa, se justificando perante a sociedade a partir de um juízo de equidade, por exemplo. A compreensão de tal ponto se faz importante em um contexto como o nosso, no qual discutimos os contornos de projetos de reforma tributária que buscam, pela promoção da neutralidade fiscal, orientar as escolhas a partir tão somente da eficiência alocativa, em muito inclusive sem a devida contextualização com os objetivos fundamentais de nossa República.

Assim, muito embora que não possamos confundir ambos os juízos<sup>167</sup>, a definição da matriz tributária passa também pela definição de um ideal de justiça distributiva como maneira de se estabelecer quais setores da sociedade serão os responsáveis pelo financiamento do Estado, e quais parcelas da população serão as beneficiadas pela atividade financeira deste.

### 1.3.3 - Distribuindo riquezas entre os estratos sociais

Vimos no tópico anterior que a atividade financeira do Estado exerce papel fundamental na determinação do nível de fornecimento de bens públicos, bem como pode ser utilizada para interferir no grau de provimento de certos bens privados. Ao assim proceder, o setor público acaba interferindo na alocação dos recursos, seja entre Estado e mercado, seja na realocação entre os próprios setores da iniciativa privada. Com isso, quando discutimos a perspectiva alocativa da tributação, temos um enfoque geralmente voltado à eficiência, ainda que com ele não se confunda, verificando em que medida os recursos e fatores de produção transferidos seriam mais úteis.

Contudo, conforme deixamos antever, as escolhas no campo da tributação não giram tão somente em torno da alocação eficiente de fatores de produção. Ao discutirmos a forma e, principalmente, a origem do financiamento de tais serviços, outra finalidade da

---

<sup>166</sup>VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 02/08/2020. p. 10.

<sup>167</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 102-103.

atividade financeira começa a se fazer presente: trata-se da já mencionada função distributiva.

É por meio dessa função que a atividade financeira do Estado atua no sentido de redefinir os parâmetros de retorno proporcionados pelo mercado, adotando-se uma realocação de recursos que obedeça a algum ideal de justiça presente naquela sociedade<sup>168</sup>. Esta função, portanto, é primordial na orientação das escolhas realizadas pelos integrantes daquela comunidade política para a melhor estruturação de nossa matriz tributária.

Faz parte de uma das funções do setor público, portanto, estabelecer medidas específicas que permitam a transferência de riquezas entre os estratos sociais da população, atuando a matriz tributária como instrumento de promoção dessa redistribuição. Seja por meio do gasto público, com transferências diretas ou fornecimento de serviços públicos, seja por meio de uma tributação que onere proporcionalmente mais certos grupos do que outros, a atividade financeira deve atuar como forma de corrigir eventuais desvios que possam surgir pela atuação do mercado, bem como concretizar o projeto de sociedade que pretendemos ver implementado<sup>169</sup>.

O estabelecimento de políticas redistributivas por meio da tributação e do gasto público costuma movimentar intensos debates, principalmente a partir dos defensores de uma corrente libertária do pensamento político, que questionam tal medida ao argumento de que não poderia o Estado intervir na alocação realizada pelo setor privado no âmbito dos mercados. Como pudemos antever, para tais teóricos, esses resultados seriam justificáveis por si só, uma vez que confeririam retorno aos fatores de produção de uma maneira condizente com as leis de oferta e demanda e, conseqüentemente, da maneira mais eficaz e coerente possível. Qualquer interferência estatal em tais estruturas de alocação de recursos seria uma ingerência indevida em uma esfera da vida que deveria ser pautada pela liberdade dos agentes privados e respeito quanto às suas escolhas. Qualquer redistribuição promovida pelo Estado representaria uma intromissão em um campo que a princípio não lhe pertence, caracterizando-se enquanto fruto de uma distorção ideológica, que poderia ser tudo, menos considerada justa ou eficiente<sup>170</sup>.

---

<sup>168</sup> GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011. p. 13.

<sup>169</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 267 – 277.

<sup>170</sup> Para esse e outros argumentos, ver NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. São Paulo: Martins Fontes, 2011, *passim*.

Entretanto, como acima exposto, pressupor que os resultados obtidos através do mercado seriam necessariamente justos, como faz crer essa corrente de pensamento, também se revela uma premissa tão ideológica quanto aquela criticada por ela<sup>171</sup>.

É bem verdade que, em um modelo ideal de mercado, livre de qualquer interferência, a distribuição da renda entre os agentes depende necessariamente dos preços pagos pela remuneração dos fatores de produção. Todavia, outros fatores tendem a influenciar o retorno fornecido pelo mercado, não sendo possível creditar exclusivamente a este a responsabilidade pela definição dos resultados<sup>172</sup>.

Tais distorções, por exemplo, podem ser causadas pela própria distribuição inicial dos fatores de produção, seja através de heranças, que permitem ao agente privado uma posição inicial mais vantajosa, seja em razão de habilidades naturais daquele indivíduo, que por fatores genéticos pode ter uma maior predisposição para desempenhar determinada atividade e ser remunerado em razão disso. Estas variáveis em nada dependem da responsabilidade do agente privado em si e acabam, ao final, distorcendo os resultados fornecidos pelo mercado.

Outros fatores também podem vir a distorcer os resultados fornecidos pelo setor privado, tais como aquelas conectados às características institucionais daquela sociedade, deixando os sujeitos submetidos a elementos culturais que escapam de seu controle. Desse modo, desde a remuneração salarial, até a própria oferta de posições no mercado de trabalho podem vir a ser definidas em função de questões de gênero, cor, origem, ou baseada em qualquer outro padrão ou estereótipo social. Nesta perspectiva, não são poucos os estudos que apontam para o quão cruel pode ser a desigualdade criada pelo setor privado quando o deixamos livre para fazer suas escolhas<sup>173</sup>.

Argumentar que a intervenção pública acarretaria em uma distorção na justiça dos resultados fornecidos pelo mercado, ignorando essa gama de elementos que em nada guardam relação com a ideia de livre atuação dos agentes econômicos, surge, portanto, como sendo algo tão ideológico quanto defender a redistribuição de retornos ali auferidos

---

<sup>171</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 44-52.

<sup>172</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 68.

<sup>173</sup> Nesse sentido INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro, 2020a, *passim*; DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – DIEESE. O Mercado de Trabalho Formal Brasileiro: Resultados da RAIS 2013. **Nota Técnica n. 140**, set. 2014. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/notatecnica/2014/notaTec140Rais2013.pdf>. Acesso em: 01/02/2020.

sob critérios outros que definidos socialmente e contemplados em um ordenamento jurídico como o nosso.

Não há qualquer justificativa plausível que legitime um direito natural a um resultado livre de interferências, até mesmo porque, conforme já exposto nas páginas que antecedem, é ilógico raciocinar a completa independência entre setor público e mercado, uma vez que essas duas esferas se autoimplicam. De modo que toda e qualquer atuação do Estado, seja ela positiva ou de abstenção, tende a produzir impactos na distribuição de recursos.

Se os resultados do mercado são influenciados por uma série de fatores e juízos que, ao final, são de moralidade política, não há como se vedar que entre tais fatores se encontre uma política de redistribuição de renda de acordo com alguma concepção moral de justiça existente naquela sociedade, cumprindo então ao setor público, por meio da atividade financeira, proceder com a realocação dos recursos de uma maneira mais condizente a este ideal<sup>174</sup>.

A desigualdade econômica, assim como seu enfrentamento, nada mais são do que problemas eminentemente políticos e como tal devem ser debatidos no seio da sociedade<sup>175</sup>. O que, diga-se de passagem, no caso brasileiro representou a consagração em nosso texto constitucional de uma série de dispositivos que, como veremos, incorpora a função redistributiva em uma perspectiva atenta à promoção de uma maior homogeneização social.

O Estado surge, com isso, como um agente capaz e responsável pela promoção de tal objetivo político, não havendo qualquer impedimento de ordem moral para tanto. Tudo passa a depender dos juízos de valores da própria comunidade, que pode incorporar o combate à desigualdade social como uma meta estatal, como um bem público a ser perseguido<sup>176</sup>. Caberia, portanto, aos membros da sociedade definir quais padrões de bem-estar geral devem ser garantidos pelo setor público, e de que modo e em que medida a atividade financeira poderia transferir tais recursos como parte de uma política de redistribuição, normativamente estabelecida.

É necessário compreendermos, todavia, que, mesmo que não se adote nenhuma concepção moral que justifique a redistribuição de resultados por si só, é possível ao

---

<sup>174</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 195

<sup>175</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 19.

<sup>176</sup>MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 115.



Estado promover uma reestruturação na distribuição destas riquezas por meio de exercício de sua função alocativa, utilizando para tanto meros juízos de eficiência para tanto<sup>177</sup>.

Nos termos do que já exposto, quando tratamos da função alocativa da matriz tributária, vimos que uma razão para que o Estado venha a fornecer certos bens para a sociedade decorre das chamadas falhas de o mercado em avaliar qual o nível ideal de disponibilização de um dado serviço, uma vez que os beneficiários dificilmente demonstrarão sua preferência e remunerarão voluntariamente tal prestação. Assim, cabe ao Estado fixar o nível ideal de disponibilização desse bem público e cobrar da sociedade a respectiva contraprestação. Todavia, em razão da variação da taxa de preferências, é plausível admitir que determinado bem público seja mais útil para uns do que para outros, de modo que alguns membros da sociedade não se importariam em pagar mais para aumentar o nível de prestação de um serviço comum específico.

Podemos explicar essa constatação a partir do conceito econômico de utilidade marginal do dinheiro, pois as pessoas mais ricas, tendem a sentir menos falta de uma unidade marginal de suas riquezas do que as pessoas mais pobres, não se importando com isso em empregar essa unidade sobressalente para financiar um serviço público em um nível mais condizente com suas necessidades. Dessa forma, ainda em termos de eficiência, a redistribuição se justificaria, uma vez que seria muito mais positivo para a sociedade como um todo, ricos e pobres, se o Estado realocasse essa unidade marginal através da tributação, ao invés de deixá-la em poder do setor privado<sup>178</sup>.

É bem verdade que em tal situação será difícil ao Estado medir o nível de utilidade ou preferências individuais. Conforme apontado acima<sup>179</sup>, tais níveis são medidos através do voto, em que os cidadãos, enquanto eleitores, determinam as plataformas de governo de acordo com as suas preferências. Porém, ainda assim, caso seja possível ao Estado aferir tais preferências, seria possível promover uma redistribuição sem que tal escolha possa ser considerada ineficiente.

O quadro, portanto, serve para nos demonstrar o papel distributivo que a tributação exerce em nossa sociedade. Seja através da realocação dos recursos existentes em nossa sociedade, transferência essa realizada segundo juízos de eficiência, seja em razão de

---

<sup>177</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 105.

<sup>178</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 103.

<sup>179</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 63.

juízos morais de equidade, a atividade financeira acaba por exercer uma importante função na formatação das políticas públicas de nosso Estado.

#### **1.3.4 - Estabilizando resultados econômicos**

Assim, a atividade financeira estatal possui distintos fins, sendo tal compreensão essencial para moldarmos não apenas o alcance do setor público, mas principalmente a própria face que se pretende conferir a nossa sociedade. Vimos ser possível se valer da tributação para realocar recursos e corrigir falhas do mercado, possibilitando tanto o fornecimento de utilidades que não podem ser disponibilizadas pela iniciativa privada, seja para internalizar externalidades, positivas e negativas, com o intuito de ajustar o nível de disponibilização de outros bens para alcançar um patamar socialmente desejável.

Observamos ainda a possibilidade de nos valermos da atividade financeira com o intuito de redistribuir os resultados econômicos segundo padrões outros de moralidade que não os compartilhados pelo mercado. Para tanto, constatou-se inexistir qualquer obstáculo em termos de buscar uma maior equidade por meio desta função, visto que a própria existência do Estado, ao prescrever os mínimos direitos e deveres, já implica em alguma forma de distribuição. Nesse sentido, nada mais coerente que a comunidade estabeleça politicamente um certo nível de distributividade que oriente aquela vivência coletiva.

Como última função, temos a possibilidade do Estado se valer da atividade financeira para estabilizar eventuais resultados macroeconômicos em níveis satisfatórios, tais como níveis de emprego, inflação, crescimento econômico e déficit público, por exemplo. Assim como as finalidades anteriores, a presente intervenção se justifica ante a necessidade de o Estado atuar como agente regulador do mercado, garantindo que as diferentes atividades econômicas sejam exercidas dentro de uma certa funcionalidade<sup>180</sup>.

De acordo com uma ótica estabilizadora, o setor público atua incentivando ou não os agentes privados com o objetivo de que estes, por meio do desempenho de suas atividades econômicas, alcancem certas metas socialmente relevantes. Ou seja, através da política fiscal, o Estado intervém na economia para consolidar resultados, criando políticas de desonerações fiscais ou ampliação da carga tributária para interferir nos níveis de oferta

---

<sup>180</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 66 - 69. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 11-13.

e demanda, e com isso combater certas instabilidades estruturais que o setor privado se mostra incapaz de solucionar<sup>181</sup>.

Não por outra razão atribui-se à capacidade de gestão do Estado a adoção de políticas de choque anticíclico, como forma de aquecer a economia em cenários de recessão, ou controlá-la em quadros de superaquecimento, especialmente em situações nas quais o setor produtivo encontra-se em transição<sup>182</sup>.

Como exemplo da medida, temos as desonerações realizadas pelo Governo Federal no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados para automóveis e linha branca, com o objetivo de manter aquecida a economia nacional frente à crise internacional observada a partir de 2008. Essa medida foi implementada visando possibilitar o pleno funcionamento das indústrias brasileiras e a consequente manutenção de níveis de crescimento e pleno emprego<sup>183</sup>.

A implementação de tal política não foi feita com o objetivo de simplesmente realocar as riquezas para produção de bens públicos, ou ainda redistribuir rendas pelas faixas populacionais da sociedade, mas sim estimular um resultado macroeconômico importante dentro de um quadro recessivo através de um estímulo à plena capacidade produtiva de um setor econômico. Como veremos adiante, podemos articular crítica em relação ao setor beneficiado por tal desoneração e os resultados alcançados por tal escolha, o que não invalida o fato de que a política fiscal adotada guardava entre seus objetivos a garantia de níveis satisfatórios de empregos em um cenário de crise.

Outro exemplo do uso da política fiscal em cenários de crise pode ser observado no já mencionado quadro pandêmico que se estende a partir de 2020 com a propagação da COVID-19. Em um contexto no qual as medidas sanitárias necessárias acabam por impactar diversas atividades econômicas, cumpriu aos Estados providenciar medidas que

---

<sup>181</sup> GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011. p. 14 e ss.

<sup>182</sup> "As economias dinâmicas estão sempre em transição, mas os mercados, por si mesmos, não gerem bem tais transições. Neste momento, estamos a passar de uma economia industrial para uma economia dos serviços e da inovação, global e urbana, com assinaláveis alterações demográficas.

É difícil, portanto, coordenar uma economia grande e complexa. Antes da implementação de políticas públicas para a gestão da macroeconomia, era frequente existirem longos períodos de desemprego generalizado. As políticas keynesianas vieram encurtar as recessões e alongar as expansões económicas. Hoje em dia, todos os grandes países têm um banco central público e a maioria deles leva a sério a ideia de que compete ao Estado estabilizar a economia." STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 195.

<sup>183</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Comunicado da Presidência n. 22** – Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. Rio de Janeiro, 2009a.

fizessem frente ao quadro, o que envolvia desde de estímulos fiscais, até transferências diretas de renda.

Tal constatação apenas confirma a necessidade de que a interpretação do fenômeno tributário não pode levar em consideração apenas seu aspecto arrecadatório, como sustentamos no presente capítulo. A formatação de políticas fiscais e, por consequência, a configuração de como se dará a atividade financeira do Estado e sua intervenção perante os mercados, passa também por fatores outros que simplesmente angariar recursos para o setor público, possuindo tais funções papel primordial tanto no desenho da matriz tributária que buscamos para nossa sociedade, quanto na respectiva legitimação política daquela perante esta<sup>184</sup>.

Por tal razão, cumpre ressaltar que os objetivos perseguidos através da função estabilizadora da tributação não podem ser interpretados dissociados de um contexto maior, no qual consideramos os princípios norteadores da comunidade em análise, bem como os objetivos adotados como fundamentais para tal grupo social. Qualquer estímulo ou desestímulo realizado pelo Estado por meio da tributação devem ser justificados socialmente.

É sob esta perspectiva, por exemplo, que não é possível aceitar a implementação de políticas de desoneração tributária sem levarmos necessariamente em consideração os fins por elas almejadas. Ainda mais quando tratamos de políticas tributárias, uma vez que o resultado alcançado pelo Estado através dessa atividade financeira deveria ser empregado segundo o interesse da sociedade como um todo, e jamais apropriado segundo interesses de grupos de pressão que se estabelecem próximo ao poder e costumam interferir em proveito próprio. Como veremos adiante, a condução da política fiscal sob tal ângulo é um dos reflexos da existência da ilusão fiscal, representando um risco não apenas para uma perspectiva democrática de Estado, mas até mesmo do próprio desenvolvimento econômico do país. O que reforça, desde já, a necessária transparência e controle de medidas a partir dos objetivos preconizados por nossa Constituição.

Em linha com o defendido na presente tese, é necessário que se rompa com uma ideia que confunda desenvolvimento com simples crescimento econômico, em que o

---

<sup>184</sup> TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017. p. 138; BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária**: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014. p. 164 e ss.

Estado atuaria como um instrumento de fomento, mas sem se preocupar com a concretização dos demais objetivos constitucionalmente contemplados<sup>185</sup>.

Desse modo, concluindo o tópico, todo estudo que envolva a matriz tributária de um país deve necessariamente considerar os reflexos gerados perante a sociedade e perante o livre mercado. A decisão tomada pelos definidores das políticas públicas, inseridos em um contexto democrático, não pode ser considerada livre dentro de uma variedade de opções, devendo ser sempre contextualizada segundo os objetivos almejados e definidos pela Constituição, o que confere um certo caráter jurídico para questão.

Importante destacar, por fim, que as funções ora apresentadas não existam independentes umas das outras, de modo que a solução na utilização da atividade financeira sempre envolverá certa integração entre alocação, distribuição e estabilização<sup>186</sup>. O que apenas reforça a necessidade de melhor compreendê-las dentro do estudo do fenômeno tributário para que possamos avaliar em que medida dada política fiscal encontra-se mais próxima, ou não, de produzir resultados condizentes com a política econômica constitucionalmente contemplada. Não se pretende com isso o controle do juízo de oportunidade político de cada decisão, mas tão somente buscamos vincular as escolhas tomadas, em especial aquelas que envolvam a definição da estrutura tributária de nosso país, com o norte axiológico definido pelo texto constitucional.

As escolhas que moldam a matriz tributária não podem ser consideradas aleatórias, bem como não vão se reduzir a prover receita aos cofres públicos como se estes fossem um simples "sumidouro" de riquezas. Se uma política fiscal é definida, inerentemente há algum objetivo a ela atrelada, não devendo, portanto, serem negligenciadas, de qualquer debate que envolva a matriz tributária, as funções da tributação enquanto instrumento político do Estado. Isso porque é a partir de tais fins que a estrutura impositiva desse ente político é modelada, bem como é responsável por modelar a economia e a própria sociedade. A análise aqui pretendida apenas reforça o que afirmamos acima, de que as constituições financeira e econômica estão umbilicalmente conectadas, implicando uma interpretação conjunta de ambas como forma de melhor dar concretude às disposições contidas em nosso texto constitucional<sup>187</sup>.

---

<sup>185</sup> FARIAS, Fátima Gondim; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Bases Tributáveis Brasileiras: penalizando os pobres e beneficiando os rentistas. *In*: CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012. p. 47.

<sup>186</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 50.

<sup>187</sup> TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org.).

#### 1.4. As escolhas empreendidas para formação da matriz tributária brasileira

A tributação enquanto estrutura jurídica, nada mais é do que o fruto da confluência de diversos vetores históricos que determinam sua formatação a partir da realidade socioeconômica que se impõe bem como dos propósitos que se pretende alcançar<sup>188</sup>. Vimos nos tópicos anteriores que a existência de um sistema jurídico que garanta direitos e promova o bem-estar geral é dependente da existência de um Estado capaz com um aparato próprio que, para realizar tal objetivo, deve ser financiado por toda a sociedade. Essa compreensão faz nascer a percepção de que tais proteções, quando assumem uma feição jurídica, têm custos financeiros que são costumeiramente compartilhados por toda a sociedade por meio de uma estrutura tributária.

Ainda neste contexto, observamos que a intervenção do Estado na ordem econômica é algo inerente à própria existência de tal organismo político e que tal atuação acaba por conformar a disposição dos fatores de produção segundo um projeto de sociedade constitucionalmente traçado. Para isso, o Estado lança mão da atividade financeira, no seio da qual encontramos a própria tributação, como um instrumento interventor que atue numa perspectiva alocativa, estabilizadora e distributiva. O Estado, assim, deve cumprir um papel específico de lançar as bases e intervir sempre que necessário para promoção de um bem-estar geral, o qual, no caso brasileiro encontra-se constitucionalmente contemplado em diversos dispositivos constitucionais, sobressaindo-se o artigo 3º.

A tributação, portanto, está conectada a toda essa realidade institucional, como parte inerente do Estado na busca pelo cumprimento dos objetivos socialmente traçados. Ocorre que esta vontade geral não se faz homogênea e, historicamente, tem sido apresentado como campo de disputa que necessariamente molda as estruturas jurídicas de acordo com os pactos sociais então existentes<sup>189</sup>.

A percepção de como opera a matriz tributária de um país, assim, está necessariamente relacionada à compreensão do processo histórico que resulta em sua

---

**Extrafiscalidade:** conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017. p. 138-139; BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária:** pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014. p. 139.

<sup>188</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 27.

<sup>189</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 35-36.

formação. Um cenário que, no caso brasileiro, apresenta como pano de fundo a própria construção de nosso país e da sociedade que o integra, refletindo a heterogeneidade característica de nossa experiência. E, entranhado à tal estruturação, o sistema tributário exerce relevante papel na manutenção ou não de classes hegemônicas e de seus respectivos projetos de governo como ferramenta de distribuição e alocação de riquezas, ou mesmo estabilização de resultados econômicos<sup>190</sup>. Com tal perspectiva em mente, cumpre anotar que o sistema normativo que disciplina a tributação em nossos dias tem origem nas reformas empreendidas pelo regime militar iniciado em 1964, tendo como marcos centrais a Emenda Constitucional nº 18/65 e a promulgação do Código Tributário Nacional, em 1966.

Até a década de 1960, as escolhas realizadas no campo da tributação não costumavam ser guiadas para sua utilização como instrumento de alteração das condições materiais de desenvolvimento de nossas estruturais sociais. Durante tal período, as modificações realizadas nesta seara mostraram-se reativas, mais como respostas às mudanças que ocorriam em nosso território, do que como instrumento consciente e direcionado para fomentar tais alterações. Mesmo as mudanças observadas no eixo produtor do país, muito embora tenham sido fomentadas no bojo da política protecionista do café, pouco foram influenciadas pela matriz tributária de então. As poucas medidas observadas nesse campo político não refletiam uma decisão coordenada em busca de um fim específico. As alterações observadas na estrutura impositiva foram estabelecidas tão somente para se atingir melhores níveis arrecadatórios<sup>191</sup>.

O período que antecede as reformas ocorridas a partir da década de 1960, assim, teve por característica um conjunto de condicionantes no campo econômico, que acabavam por estreitar as bases de incidência internas e impediam ao Estado alcançar em tais manifestações as fontes de custeio para suas atividades. É por tal motivo que se observa no período a busca por outras formas de financiamento público, como o endividamento externo e o processo inflacionário<sup>192</sup>.

No curso da expansão da indústria nacional, durante o Plano de Metas, quando tais gargalos eram superados e as bases econômicas de incidência se apresentavam como uma

---

<sup>190</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Oficina de livros, 1991, p. 17.

<sup>191</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura**. São Paulo: Hucitec, 2009. p. 227.

<sup>192</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 113.

alternativa sólida para o financiamento público do desenvolvimento nacional, a matriz tributária ainda permanecia indiferente, deixando de explorar as possibilidades que surgiam<sup>193</sup>. O pacto político entre governo e sociedade existente à época, e que se sustentava por uma série de alianças entre lideranças regionais, obstruía qualquer movimento em busca de uma ampliação da matriz tributária<sup>194</sup>.

Faltava, portanto, em tal momento histórico, um contexto que permitisse a reestruturação das alianças políticas até então estabelecidas entre os detentores do poder econômico e o Estado brasileiro. Contexto esse que possibilitasse a exploração do potencial fiscal da tributação em nosso país, bem como permitisse a sua utilização em prol dos interesses hegemônicos.

O cenário de impasse auxiliou na condução do Brasil a uma crise tanto de natureza política quanto de caráter econômico que, já no início dos anos de 1960, colapsou a estrutura até então vigente, permitindo a reorganização dos fatores de poder que culminaram com o início do regime militar em 1964<sup>195</sup>.

#### **1.4.1. Uma opção pela regressividade: a reforma tributária da década de 1960**

Influenciado pelas estruturas internas de concentração de poder econômico, a reforma tributária de então fez parte de uma reestruturação mais ampla da Administração pública e de diversos sistemas jurídicos pátrios, que tinha por finalidade reorientar os fatores de produção e atender às expectativas dos grupos que conferiam sustentação política ao pacto recém-criado. Muito embora o anteprojeto já fosse discutido na década anterior à instauração de tal regime, a nova matriz tributária surgida naquele momento refletia bem o ideal do movimento político cumpriu bem essa função concentradora.

Enquanto um eficiente instrumento de acúmulo e redirecionamento das riquezas da nação a um projeto político e econômico específico, o novo modelo fiscal proporcionou condições para o crescimento do país naquele período<sup>196</sup>. Tais resultados apenas foram

---

<sup>193</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 114.

<sup>194</sup> "O Estado de compromisso, expressão do reajuste nas relações internas das classes dominantes, corresponde, por outro lado, a uma nova forma do Estado, que se caracteriza pela maior centralização, pelo intervencionismo ampliado e não restrito apenas à área do café, pelo estabelecimento de uma certa racionalização no uso de algumas fontes fundamentais de riqueza pelo capitalismo internacional (...)" (FAUSTO, Boris. **Revolução de 1930**. Historiografia e história. São Paulo: Brasiliense, 1987. p. 109-110.).

<sup>195</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura**. São Paulo: Hucitec, 2009. p. 228.

<sup>196</sup> Conforme apontado por Fabrício Augusto de Oliveira, "a reforma tributária de 1965-66 foi presidida pela lógica do crescimento econômico. Pela primeira vez, o sistema foi reformado e ajustado para servir como



possíveis ante a esmagadora centralização política observada a partir do regime militar. Ainda que não se valesse exatamente das mesmas estruturas observadas nas eras colonial e pós-colonial, a grande concentração de poder observada a partir de 1964 gerou uma reforma tributária que se insere como ferramenta jurídica de acúmulo de capital e fomento da economia, sendo moldada para drenar recursos de toda sociedade para o projeto econômico que se seguiria<sup>197</sup>.

Voltada à construção de um sistema eficiente e racional, no qual observava-se uma melhor definição das espécies tributárias segundo suas bases econômicas - então classificadas como produção, consumo, renda, propriedade e comércio exterior -, a matriz tributária extirpou do ordenamento figuras tributárias com fatos geradores pouco definidos e que tendiam a gerar distorções econômicas com a sobreposição de incidências<sup>198</sup>.

Neste contexto, foram eliminados os impostos sobre o selo, sobre indústrias e profissões; sobre diversões públicas; e o imposto de licenças, na esfera municipal, bem como o imposto sobre vendas e consignações foi reestruturado como imposto sobre circulação de mercadorias, principal fonte de receita para os Estados-membro. Enquanto isso, o então imposto sobre o consumo passou a se chamar Imposto sobre Produtos Industrializados, permanecendo na esfera da União. Já os municípios passaram a deter a competência para instituição do Imposto Sobre Serviços, delimitando um desenho constitucional de distribuição de rendas tributárias segundo as bases econômicas que - especialmente no que toca à tributação sobre o consumo - vêm sendo mantida desde então até ser acolhida pela Constituição de 1988.

Outra importante mudança da época foi a adoção de uma sistemática não-cumulativa nos recém-criados impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias, em que o montante pago nas fases anteriores era abatido do tributo a ser pago na fase seguinte. Abandonava-se em parte a cumulatividade do modelo tributário brasileiro anterior, buscando por meio da tributação sobre o valor agregado o término de distorções alocativas dos fatores de produção.

---

instrumento voltado para orientar, guiar e estimular o processo de acumulação de capital, bem de acordo com as formulações keynesianas sobre o importante papel que os tributos poderiam desempenhar para esse objetivo". (OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 114.).

<sup>197</sup>SALOMÃO FILHO, Calixto. **Monopolies and Underdevelopment**. Cheltenham: Edward Elgar, 2015. p. 106.

<sup>198</sup> FERREIRA, Benedito. **Legislação tributária: a história da tributação no Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1986. p. 195.

Continuando, a reforma gerida pela EC nº 18/65 promoveu a centralização e coordenação da política fiscal nas mãos do Governo central, permitindo que esse viesse a ampliar as alíquotas dos principais tributos<sup>199</sup>. Tal mudança, em conjunto ao aprimoramento da fiscalização e ao avanço no desenvolvimento econômico observado no período, foi responsável por um crescimento na carga fiscal, que passou de 18% do Produto Interno Bruto (PIB), em 1963, para 25,2% em 1973/75<sup>200</sup>.

Entre tais ampliações, destaca-se a majoração do Imposto de Renda representou uma opção do governo central de conferir maior relevo a esta base econômica, que teve ainda o alargamento do universo de contribuintes, por meio da promulgação da EC nº 09/64, responsável por eliminar diversos benefícios fiscais concedidos a certas atividades profissionais<sup>201</sup>. Por outro lado, foi diminuído o patamar mínimo de renda para fruição isenção de tal imposto, acarretando um aumento significativo do número de declarações, que saiu de 333.830 em 1968, para 1.171.750 no exercício seguinte.

Porém, as opções feitas à época, ainda que privilegiassem a tributação sobre a renda, apresentaram como resultado a criação de uma matriz tributária regressiva. Isto porque, embora a tributação da renda ganhasse destaque na reforma empreendida, nos termos da própria exposição de motivos do projeto de reforma à época<sup>202</sup>, seu potencial redistributivo não era de todo utilizado.

Conforme apontado, o projeto desenvolvimentista do período se caracterizava pela concentração de capital em determinados segmentos da sociedade, de modo que a utilização da tributação da renda em busca de maior equidade contrariava o principal objetivo do processo de acumulação em marcha<sup>203</sup>. Assim, para sustentação deste projeto,

---

<sup>199</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil** (1964-1984). São Paulo: Hucitec, 1995. p. 21.

<sup>200</sup> Dados extraídos de INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Busca: Carga Tributária Bruta. **Sistema de contas nacionais, período: 1947-2011**. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://serieestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta> Acesso em: 14/05/2020.

<sup>201</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Oficina de livros, 1991. p. 64.

<sup>202</sup> Na Exposição de Motivos da EC nº 18/65, o então Ministro da Fazenda, Octávio Bulhões, deixa clara a necessidade de se rever o papel deste tributo em razão tanto de seu potencial arrecadatório, quanto de seu potencial redistributivo: "Em um regime de desenvolvimento equilibrado, cuja segurança econômico-social é mantida pela estabilidade monetária, cabe ao imposto de renda o papel decisivo de esteio da arrecadação fiscal. É um imposto que além de captar receita adequada para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país." (BORGES, José Souto Maior. **A reforma do sistema tributário nacional** – Emenda Constitucional n. 18. Recife: Imprensa Universitária, 1967. p. 134.).

<sup>203</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Oficina de livros, 1991. p. 90; VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao**

a ampliação das alíquotas do Imposto de Renda vem acompanhada de um incremento da carga tributária global, tendo na tributação indireta sua principal fonte de recursos, modelo este com grave tendência regressiva.

Segundo Fabrício Augusto de Oliveira<sup>204</sup>, já naquela época, a carga tributária era composta por 80% de tributos indiretos, reduzindo a participação dos poucos tributos diretos. E mesmo potencialmente seletivos, o que se observou na formatação de tal tributação indireta seguiu em sentido contrário, imputando maior encargo fiscal aos produtos essenciais, os quais, necessariamente, acabavam consumidos pelas parcelas mais pobres da população<sup>205</sup>.

O fosso de desigualdade ainda se aprofundava mais quando consideramos os variados benefícios fiscais concedidos pelo Governo central, que se valia do Imposto de Renda como um importante instrumento para orientação do processo de acumulação vivenciado<sup>206</sup>. A configuração de tal figura impositiva direcionava a maior parte do ônus para as rendas obtidas pelo trabalhador assalariado, excluindo, já naquele momento, os rendimentos decorrentes de investimentos e capitais. Assim, ao alargar sua base de contribuintes aliada a uma sequência de incentivos concedidos, o Estado brasileiro reduzia o potencial de progressividade da tributação sobre a renda, agravando as desigualdades sociais do país<sup>207</sup>.

Havia naquele momento a percepção de que tal política fiscal seria uma forma eficiente de incentivar a formação e o desenvolvimento de um mercado de capitais, tornando o rendimento desses investimentos mais atraentes do ponto de vista tributário. A manobra foi necessária para a criação de uma fonte de financiamento não inflacionária para a injeção de recursos em empreendimentos de longo prazo, bem como para a concessão de linhas de créditos para o consumo de bens duráveis pelas classes média e alta

---

**longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 405**, 1996, p. 9.

<sup>204</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil (1964-1984)**. São Paulo: Hucitec, 1995. p. 40.

<sup>205</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Oficina de livros, 1991. p. 40.

<sup>206</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Oficina de livros, 1991. p. 70.

<sup>207</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. In: CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010. p. 188.

do país, segmentos sociais designados como essenciais para o processo de expansão do crescimento econômico brasileiro<sup>208</sup>.

Além dos incentivos ao capital financeiro, a formatação da matriz tributária contemplou a concessão de diversos benefícios diretos a atividades empresariais tidas por relevantes para crescimento econômico<sup>209</sup>, reduzindo, assim, a carga efetiva média suportada por tais setores. Apenas a redução da tributação das empresas concedida pelo Governo central correspondia a 40% da carga efetiva, representando verdadeira erosão das bases tributáveis e praticamente reduzindo o risco empresarial, pois o desenvolvimento do empreendimento econômico era custeado pelo processo de acumulação de capital proporcionado pela reformulação da matriz tributária<sup>210</sup>.

Se a arrecadação já se mostrava direcionada a privilegiar certos setores da economia, com a outra face da moeda não era diferente, uma vez que o gasto público também era destinado à ampliação da infraestrutura necessária para o crescimento destes mesmos setores estratégicos<sup>211</sup>. Foram priorizados gastos destinados a atividades econômicas específicas, em prejuízo a investimentos sociais, fechando, assim, um quadro perverso. A tributação, já naquela época, passava a desempenhar o papel de Robin Hood às avessas, com recursos retirados das classes pobres, por meio de uma tributação regressiva, para se acumularem, por meio de gastos diretos (com a transferência e aplicação em obras de infraestrutura) e indiretos (com benefícios fiscais que erodiam as receitas) no topo da pirâmide. Com isso, o modelo montado passa a atuar ao lado, e de maneira análoga, em estruturas econômicas de drenagem de recursos típicas de regimes capitalistas monopolísticos<sup>212</sup>, potencializando os efeitos deletérios da alta concentração de renda<sup>213</sup>.

---

<sup>208</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Oficina de livros, 1991. p. 94.

<sup>209</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil (1964-1984)**. São Paulo: Hucitec, 1995. p. 25.

<sup>210</sup> VARSANO, Ricardo. Os incentivos fiscais do imposto de renda das empresas. **Revista Brasileira de Economia**, vol. 36, n.2, p.107-128, abr./jun. 1982. p. 9-11.

<sup>211</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil (1964-1984)**. São Paulo: Hucitec, 1995. p. 48.

<sup>212</sup> Nesse sentido, já apontava também Francisco de Oliveira, "uma reforma fiscal audaciosa, adequou as receitas do Estado à nova quantidade e qualidade da estrutura de produção, com a preeminência dos setores e ramos do Departamento III, ao mesmo tempo em que uma política de incentivos e de créditos fiscais fazia retornar parte do excedente captado pelo Estado como capital gratuito para as empresas que, conseguindo a façanha de pagar os novos impostos ampliados, os recebiam de volta sem juros e sem obrigações de retorno. Essa forma extremamente nova de capital financeiro geral administrativo pelo Estado é característica da fase monopolista do capitalismo no Brasil." (OLIVEIRA, Francisco. **A Economia da Dependência Imperfeita**. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1989, p. 93).

<sup>213</sup> Segundo dados do IPEA, a medição pelo Índice de GINI da desigualdade na distribuição de renda para o ano de 1976, início da amostragem histórica do instituto, chegou à marca de 0,623, em contraposição ao índice obtido por Marcelo Neri para o ano 1960, que estava na marca de 0,5367 (NERI, Marcelo. **De volta ao País do Futuro: crise europeia, projeções e a nova classe média**. Rio de Janeiro: FGV/CPS, 2012. p. 11).

Assim, observa-se, já naquela época, a opção política por uma matriz voltada ao consumo enquanto principal base econômica de incidência, drenando do mercado consumidor a maior parte dos recursos para a implementação do projeto desenvolvimentista de então. Ao mesmo tempo, quando se volta à tributação da renda, a estrutura de drenagem foca, de um lado, na renda oriunda do trabalho, e de outro, estabelece uma série de benefícios à renda do capital, com um propalado intuito de fomentar poupança, mas que acaba, mais uma vez, estimulando um processo de crescimento pela concentração. Por fim, observa-se a ocorrência de uma drenagem intersetorial, com o Estado privilegiando os segmentos responsáveis pela sustentação do regime, através da concessão de privilégios que erodiam a base de incidência às custas de toda a sociedade.

Tal drenagem e acúmulo, aliados às condições internas e externas favoráveis, geraram resultados tidos por positivos à época, com o Produto Interno Bruto crescendo a média de 10,7%<sup>214</sup> - o que levou o período a ser por muitos denominado como um "milagre econômico". Todavia, o produto desse crescimento não foi partilhado com o restante da sociedade. A metade mais pobre da população viu sua parcela de riqueza reduzir do patamar de 17,4% em 1960 para apenas 12,6% em 1980, enquanto os 10% mais ricos passaram de 39,6% para 50,9% no mesmo período<sup>215</sup>.

Ainda que o *design* normativo estruturador de nossa matriz tributária não tenha sido o único responsável pela deterioração do quadro de desigualdade, para o qual contribuíram outros fatores, como políticas salariais e trabalhistas, por exemplo, é possível observar o papel central exercido por tal reforma no processo de acumulação então desenvolvido.

A partir da extensa concentração de poder, típica do regime de então e fundamental para a implementação de uma reforma tão profunda, criou-se na década de 60 uma estrutura coordenada e conduzida pelo Governo central, para que este pudesse direcionar os processos de acumulação, atendendo aos interesses dos grupos hegemônicos que sustentavam o pacto vigente e agravando os níveis de desigualdade social do país. Essa estrutura de drenagem voltada em benefício das classes médias e altas, permitiu a

---

<sup>214</sup> Dados extraídos em INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Busca: Produto Interno Bruto variação em volume. Sistema de contas nacionais, período: 1948-2014. Rio de Janeiro. Disponível em <https://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN53&t=produto-interno-brutobrvvariacao-volume>. Acesso em: 14/03/2019.

<sup>215</sup>CAMARGO, José Marangoni. Do "milagre econômico" à "marcha forçada". In: PIRES, Marcos Cordeiro. **Economia brasileira**: da colônia ao governo Lula. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 195.

acomodação de um acordo social e político que conferiu estabilidade ao regime daquele tempo<sup>216</sup>.

De lá para cá, diversas reformas foram feitas na estrutura tributária brasileira, em especial como respostas às crises econômicas e fiscais pelas quais o país passou e com a desmontagem de parte dos privilégios então instituídos, indicando não apenas o esgotamento do modelo fiscal adotado como também a desestruturação do pacto social que sustentava o regime. Ainda assim nenhuma dessas reformas foi direcionada a reversão do grave quadro concentrador de renda brasileiro, atendendo, quando muito, demandas conjecturais desassociadas com qualquer compromisso de racionalidade ou eficiência<sup>217</sup>. Mesmo com a Constituição de 1988, que consolida uma série de princípios democráticos, não é possível notar profundas mudanças, sendo ainda hoje notórios os efeitos deletérios de uma estrutura tributária regressiva, em muito herdada das reformas da década de 1960.

#### **1.4.2. Chegando aos dias de hoje: o desenho da matriz tributária brasileira**

Influenciado por um sentimento democrático que se contrapunha à centralização observada nas décadas anteriores, o processo constituinte iniciado em 1987 buscou não apenas contemplar as demandas represadas no curso do governo militar, como ainda lançou novas balizas ao Estado que ali nascia. Marcada pela forte intervenção de grupos sociais e uma busca pela valorização do pacto federativo e da participação dos entes subnacionais, a Constituição de 1988 adotou diversas diretrizes direcionadas à concretização de uma sociedade mais justa e igualitária, sendo conhecida posteriormente como a Constituição Cidadã.

Desta forma, o texto constitucional estabelece logo de início, entre seus fundamentos, a dignidade da pessoa humana e a cidadania, ao passo em que prevê, entre seus objetivos, como vimos anteriormente, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Ocorre que tais disposições, de certo modo, acabaram inseridas dentro de uma solução de transição, pactuada entre os grupos de poder que tanto davam sustentação ao regime militar e quanto os diferentes setores da sociedade civil que retomavam um

---

<sup>216</sup>OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 117.

<sup>217</sup>OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 112.

caminho pela efetivação do regime democrático<sup>218</sup>. Por tal motivo, é possível verificar alguns pontos de contraposição entre a conformação normativa e a concreta concretização do texto constitucional.

Uma dessas contradições, como afirmamos, reside justamente na parcela que cabe ao sistema constitucional tributário, devedora do modelo inaugurado na década de 1960. Cumulada aos ajustes sofridos desde sua origem, a matriz tributária teve a delimitação de competências pouca alterada - e naquilo que modificada, ampliou-se a competência dos entes subnacionais em detrimento da União<sup>219</sup>.

Diante deste cenário, a Constituição de 1988 conferiu ao âmbito federal competência para instituição dos impostos sobre importação e exportação, renda e proventos de qualquer natureza, operações financeiras, propriedade territorial rural, produtos industrializados e as grandes fortunas, além da possibilidade de instituir suas respectivas taxas e contribuições de melhoria, bem como empréstimos compulsórios e contribuições sociais<sup>220</sup>.

Para além de alargadas as bases do ICM, que passou a alcançar os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações, aos Estados foi atribuída a competência para instituição do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações; do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores; o adicional de Imposto de Renda, posteriormente extinto a partir da promulgação da EC nº 03/93, além da competência quanto a suas taxas e contribuições de melhoria<sup>221</sup>.

Já aos municípios conferiu-se competência para instituição do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana; do Imposto de Transmissão *Inter Vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis; Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza; e do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, este extinto com a promulgação da EC nº 03/93. Igual aos demais entes, aos municípios também prescreveu-se a atribuição para instituir taxas e contribuições de melhoria, bem como, a partir da EC nº 39/02, para imposição da contribuição para iluminação pública<sup>222</sup>.

---

<sup>218</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 324-334.

<sup>219</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 405**, 1996, p. 13. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 181-184.

<sup>220</sup> Constituição Federal, Arts. 145; 148; 149; 153 e 154.

<sup>221</sup> Constituição Federal, Arts. 145 e 155.

<sup>222</sup> Constituição Federal, Arts. 145; 149-A e 156.

Observa-se que inicialmente Estados e municípios foram bem-sucedidos em atrair para si um número maior e mais importante de tributos, ao mesmo tempo em que ampliaram a sistemática de transferências e repasses constitucionais a seu favor. Por outro lado, a União Federal sofreu uma diminuição de seu poder de arrecadação tributária, o que não apenas impactou no equilíbrio das contas públicas<sup>223</sup>, como ainda na capacidade de orientar o projeto desenvolvimentista contemplado no próprio texto constitucional<sup>224</sup>.

Isso porque tais descentralização de competências tributárias e aumento dos repasses constitucionais, não foram acompanhados por uma revisão dos encargos e responsabilidades por políticas públicas, que permaneceram centralizadas na União, agora sem as condições financeiras de promover e garantir tais direitos<sup>225</sup>. Tem-se, com isso, uma diminuição das receitas federais ao mesmo tempo em que se ampliam direitos e demandas sociais, com a instauração de um sistema de seguridade social que abarcaria previdência, saúde e assistência social<sup>226</sup>.

Como a previsão de direitos impõem custos à sociedade, a União, em resposta a este redesenho institucional contemplado na Constituição de 1988, passa a priorizar tributos cuja receita não fosse compartilhada com os entes subnacionais<sup>227</sup>. Se valendo das fontes exclusivas que lhe conferia o artigo 195, da Constituição Federal, vemos a União ampliar o papel das contribuições no orçamento em detrimento dos impostos tradicionais<sup>228</sup>.

Já em 1988, mediante a lei n. 7.689, foi instituída a contribuição social sobre o lucro líquido, ao passo que em 1990 ampliava-se a alíquota do FINSOCIAL (atual COFINS), alargava-se o campo de incidência da contribuição ao PIS, bem como era

---

<sup>223</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil** (1964-1984). São Paulo: Hucitec, 1995. p. 188.

<sup>224</sup> VARSANO, Ricardo *et al.* Uma análise da carga tributária do Brasil. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 583**, 1998, p. 12.

<sup>225</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 119.

<sup>226</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 405**, 1996, p. 16.

<sup>227</sup> Esta constatação é comum a diversos pesquisadores que analisam o período, podendo ser encontrada, entre outros, em VARSANO, *et al.* Uma análise da carga tributária do Brasil. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 583**, 1998; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil** (1964-1984). São Paulo: Hucitec, 1995; BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. **Formação tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre, 2006.

<sup>228</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 116 - 120.



aumentada a alíquota do IOF. Em 1993, mediante a Emenda Constitucional nº 03/93, criava-se o imposto provisório sobre movimentação financeira. Imposto esse, que posteriormente viria a se converter em contribuição. Em conjunto com PIS, COFINS e IOF, reintroduzia a tendência cumulativa de nossa matriz tributária, contrariando o movimento internacional de extirpar tal característica dos respectivos ordenamentos jurídicos<sup>229</sup>, uma vez que seria responsável pela redução da eficiência econômica e competitividade dos produtos nacionais frente aos seus similares estrangeiros<sup>230</sup>.

Entretanto, com o passar do tempo, a ampliação do uso de tributos cumulativos, em especial das contribuições especiais, deixou de ser encarada como forma de recomposição da participação da União nas receitas tributárias e financiamento do orçamento para seguridade, para ser utilizado como instrumento preferencial de ajustes das contas públicas federais em que pese os evidentes efeitos distorcivos da medida. As políticas fiscal e tributária nesse período passam a atuar tão somente enquanto fiadoras da estabilização e equilíbrio das contas, como forma de garantir receitas para pagamento dos juros da dívida pública e estimular a confiabilidade do mercado na capacidade do governo de cumprir as metas de superávit<sup>231</sup>.

O Estado brasileiro, assim, deixa de utilizar a tributação enquanto instrumento ativo do desenvolvimento socioeconômico, em cumprimento dos objetivos constitucionais, para condicionar as reformas tributárias ao fornecimento de recursos para cumprimento das metas de equilíbrio<sup>232</sup>.

Analisando a questão, Fabrício Augusto de Oliveira expõe que tal escolha aponta para um processo de agravamento das distorções existentes na matriz tributária brasileira, em que o governo, se valendo de referidas contribuições, claramente opta por aumentar a tributação indireta e cumulativa em detrimento de uma tributação direta sobre a renda,

---

<sup>229</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 120.

<sup>230</sup> BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. **Formação tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre, 2006. p. 74.

<sup>231</sup> BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica. **Separata de Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 49, p. 55-77, 2006. Disponível em: [https://digitalisdsp.uc.pt/jspui/bitstream/10316.2/24845/1/BoletimXLIX\\_Artigo2.pdf](https://digitalisdsp.uc.pt/jspui/bitstream/10316.2/24845/1/BoletimXLIX_Artigo2.pdf). Acesso em: 15/10/2020. *Passim*.

<sup>232</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 125.

tanto de pessoas jurídicas quanto de pessoas físicas<sup>233</sup>. Essa última, a bem da verdade, passa por um processo de revisão e concessão de diversos benefícios no período, como a desoneração do lucro das empresas por meio da redução da alíquota do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas<sup>234</sup>, a criação de tratamento favorecido aos lucros auferidos em razão de aplicações de capital, como juros sobre capital próprio<sup>235</sup> ou as isenções para lucros distribuídos<sup>236</sup>. Apenas para ilustrar a importância da tributação indireta para o período, estima-se que 60% do crescimento da carga tributária se deu em função da ampliação da participação de referidas contribuições<sup>237</sup>.

Episódios como o proporcionado pela Lei 9.718/98 que, além de alterar a alíquota da COFINS de 2% para 3%, incluiu em seu campo de incidência as instituições financeiras, são exemplos dos ajustes observados naquela época. Em razão de tal medida, o arrecadado com referida contribuição passou de R\$ 17,6 bilhões em 1998 para R\$ 30,8 bilhões em 1999 (aumento de mais de 1,0% do PIB), período no qual o setor industrial apresentou uma retração de 1,6%, e o PIB expandiu em apenas 0,82% na comparação com ano anterior<sup>238</sup>.

Outro exemplo pode ser observado com as alterações inseridas a partir de 2002 para tornar as contribuições ao PIS e a COFINS não-cumulativas, cujo novo regramento foi responsável por ampliar a complexidade e a falta de transparência de tais figuras tributárias e afastá-las de uma sistemática de tributação do valor agregado. Isso porque as mudanças promovidas restringiram a não-cumulatividade apenas a determinados setores da economia, fazendo coexistir as duas formas de apuração do tributo. Tal duplicidade, em conjunto com a majoração das alíquotas da sistemática não-cumulativa, que passou de 3% para 7,6%, e as discordâncias quanto a quais entradas gerariam o creditamento, fizeram

---

<sup>233</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 121.

<sup>234</sup> Art. 3º da Lei 9.249/95. BRASIL, **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. 1995. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm).

<sup>235</sup> Art. 9º da Lei 9.249/95.

<sup>236</sup> Art. 10 da Lei 9.249/95.

<sup>237</sup> PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO JR., Geraldo (Org.). **Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil**. Campinas: Editora da Unicamp, 2006. p. 70.

<sup>238</sup> BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos Econômicos, Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. **Carga Tributária no Brasil 1999**. Brasília, 2000.

com que as contribuições se tornassem extremamente complexas<sup>239</sup>, bem como acarretassem um aumento de arrecadação a partir de então<sup>240</sup>:

<b>Arrecadação da contribuição do PIS e da Cofins - 2002 - 2006</b>					
Contribuições \ Milhões de R\$	(2002)	(2003)	(2004)	(2005)	(2006)
Cofins	51.094,85	58.220,50	77.637,56	86.840,84	90.585,04
PIS/Pasep	12.621,24	15.244,33	19.424,66	21.449,97	23.594,5
Contribuições \ % PIB	(2002)	(2003)	(2004)	(2005)	(2006)
Cofins	3,46%	3,42%	4,00%	4,04%	3,90%
PIS/Pasep	0,86%	0,9%	1%	1%	1,01%
Contribuições \ % Receita Tributária	(2002)	(2003)	(2004)	(2005)	(2006)
Cofins	10,85%	10,89%	12,41%	12,11%	11,39%
PIS/Pasep	2,68%	2,85%	3,11%	2,99%	2,97%

**Tabela 1: Arrecadação da contribuição do PIS e da Cofins - 2002 - 2006.**

Fonte: BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos Econômicos, Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. Carga Tributária no Brasil 2006. Brasília, 2007

É possível que se credite tal expansão da participação a diversos fatores, como o período de adaptação e cautela por parte dos contribuintes quanto à nova forma de creditamento da sistemática não cumulativa, ou mesmo o crescimento econômico observado no período, com o PIB variando positivamente em todos os anos. Ainda assim, surpreende o aumento em termos proporcionais ao PIB, bem como a participação na arrecadação global, o que ressalta, por si só, como a mudança de sistemática de cálculo de referidas contribuições, ao invés de introduzir um maior dinamismo aos setores onerados, acabou por impactar em ampliação da carga tributária suportada.

E, enquanto engessava o setor produtivo, tais mudanças legislativas alargavam a regressividade da matriz tributária brasileira, uma vez que por serem tributos indiretos, repercutiam na cadeia econômica como custos de produção, onerando, assim, o consumidor final<sup>241</sup>. Ou seja, ao invés de realizar uma reforma mais profunda e em sintonia

<sup>239</sup> BELLUZZO, Luis Gonzaga de Mello et. al. A carga tributária sobre produtos selecionados em sua relação com a política de exportação. In: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO JR., Geraldo (Org.). **Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil**. Campinas: Editora da Unicamp, 2006. p. 129.

<sup>240</sup>

<sup>241</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil** (1964-1984). São Paulo: Hucitec, 1995. p. 189.

com nosso texto constitucional, observou-se a manutenção de uma incidência indireta distante dos ideais que regem uma boa tributação<sup>242</sup>.

O quadro tem se repetido também na recente estagnação da atividade econômica observada em nosso país, que nos levou a adotar uma política de ajuste fiscal pouco atenta à concretização da equidade. Conforme sinalizado por Marciano Seabra de Godoi, em que pese a possibilidade de concretizar uma tributação mais progressiva - e em sintonia com o texto constitucional - temos observado no período a opção de se trilhar segundo uma linha de menor resistência, se valendo da regressividade e da tributação indireta como mecanismos de captação de receita pública, naturalmente retraída ante a recessão econômica<sup>243</sup>.

Mesmo opções que pretensamente sugerem uma maior progressividade podem ser questionadas sob o prisma dos efeitos econômicos de repercussão dos custos inerentes a ela. Nesse sentido, Godoi destaca que o aumento da alíquota de contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras, instituído pela Lei 13.169/2015, não empolga na análise tendo em vista que a baixa concorrência observada neste setor em nosso país, com grandes grupos dominando o mercado, tem levado os sucessivos aumentos do ônus tributário a serem repercutidos na cadeia econômica por meio do aumento de tarifas e juros cobrados dos clientes de tais instituições<sup>244</sup>

---

<sup>242</sup> Quanto ao tema, clássica é a exposição de Joseph Stiglitz e Jay Rosengard ao afirmar que um bom sistema tributário deve ter como característica a eficiência econômica; a simplicidade administrativa; a flexibilidade; a transparência fiscal que possibilite a responsabilidade política dos governos; e a busca pela promoção de justiça (STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 583-585).

<sup>243</sup> "Neste cenário de estagnação da economia mundial, retração da atividade econômica nacional e consequente retração das receitas públicas, o ajuste fiscal implementado a partir de 2015 pelo executivo federal continuou fiel à lógica do modelo descrito acima. Em vez de levantar recursos recorrendo a uma tributação mais progressiva e concentrada no patrimônio e rendimento dos estratos sociais mais elevados, a opção foi, mais uma vez, por levantar novos recursos trilhando a linha de menor resistência política: cancelamento da correção monetária das faixas da tabela progressiva de alíquotas do IRPF que se esperava para o ano de 2016, revogação de diversos benefícios e desonerações fiscais concedidos anteriormente, retomada das alíquotas normais do IPI para os automóveis, aumento do IPI dos cosméticos, aumento da alíquota do IOF nos empréstimos a pessoas físicas, reintrodução da cide-combustíveis, retomada da cobrança de PIS/COFINS sobre as receitas financeiras no regime não-cumulativo. Nenhuma dessas medidas destoa do histórico perfil regressivo da carga tributária brasileira." (GODOI, Marciano Seabra de. *Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico*. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a. p. 20-21).

<sup>244</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico*. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a. p. 20-21 p. 21.

Temos, assim, uma matriz tributária que não apenas vai de encontro com o binômio da equidade e eficiência<sup>245</sup>, como também, em especial para o presente trabalho, vem contrariando um ideal de transparência cada vez mais relevante para conformação de um regime democrático e republicano. Conforme veremos mais adiante, a opção pela tributação indireta guarda profunda conexão com o fenômeno da ilusão fiscal atuando como estrutura que visa reduzir a resistência da sociedade quanto à imposição tributária. No caso brasileiro, tal opção foi algo recorrente na agenda política de nossos governos, os quais, diante dos desafios impostos, sempre se apoiaram em tais figuras tributárias como forma de ajustar as contas, pouco importando para a ampliação das distorções da matriz tributária, ou mesmo para o aumento de um processo ilusório<sup>246</sup>.

Ao manter uma estrutura voltada para a tributação indireta, altamente fragmentada e complexa como a nossa, temos a manutenção de um modelo arrecadatório que, além de não auxiliar o processo produtivo, também não colabora para a formação de um avanço civilizatório típico do projeto de sociedade preconizado em nossa Constituição.

Vimos no presente tópico que esse é um processo com raízes históricas, cuja compreensão é necessária para endereçarmos corretamente qualquer debate em torno da matriz tributária brasileira. Os efeitos de tais escolhas serão abordados nas próximas páginas, com especial ênfase na análise dos efeitos ilusórios causados por tal modelo. Ainda assim, antes de avançarmos, cumpre trazer ao leitor a visão de como opera o viés concentrador de nossa política fiscal para então indicarmos como o fenômeno da ilusão fiscal contribui para mascarar tal incidência, alterando a percepção que temos da distribuição do custo social de financiamento do Estado brasileiro e, conseqüentemente, do papel da tributação na promoção de um ideal de justiça solidária.

---

<sup>245</sup> BRASIL. Presidência da República. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília, 2011. *Passim*.

<sup>246</sup> Ao discorrer sobre as reformas observadas nos anos 1990, Fabrício Augusto de Oliveira bem expõe que "seguindo os mesmos passos antes percorridos por Maílson da Nóbrega, em 1988, que aliviou a cobrança do imposto de renda sobre as pessoas físicas, a reforma de Everardo, que corresponde ao segundo momento que mencionamos na economia brasileira em que foram semeados os germes que se encarregariam de aumentar a degeneração da estrutura tributária, representou, na verdade, a renúncia do governo em contar com maiores recursos da tributação direta, ao mesmo tempo em que reforçava o compromisso com a maior ênfase a ser dada à cobrança de impostos para o financiamento do Estado dos fatores de "menor mobilidade social". Ou seja, das classes sociais que teriam menor resistência a essas imposições tributárias, numa estrutura contaminada por impostos cumulativos, em nome do "princípio da competitividade" que, supostamente, estaria orientando as reformas tributárias no restante do mundo." (OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017)*. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária**: diagnósticos e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 122).

### 1.5. A distribuição regressiva do ônus tributário e dos gastos públicos no Brasil

Nos últimos tempos, a regressividade econômica de nossa matriz tributária tem suscitado uma série de estudos acadêmicos voltados a denunciar as injustiças da tributação brasileira<sup>247</sup>. Reflexo de um processo histórico, nosso modelo tributário arrecada proporcionalmente mais das parcelas menos favorecidas de nossa população, contribuindo, dessa forma, para a forte tendência de agravamento do cenário de desigualdade social e econômico verificado no Brasil.

Contudo, ainda que grave, o quadro pintado passa ao largo do debate público, ou mesmo das propostas hoje existentes de reformas tributárias, as quais relegam ao potencial redistributivo da tributação um papel secundário entre as prioridades a serem alcançadas. Ainda que estabelecido no artigo 3º da Constituição Federal, bem como parte integrante do capítulo responsável pela Ordem Econômica, a busca pela equidade perde espaço pela preocupação com a eficiência do sistema tributário, ignorando-se como opera a regressividade econômica da tributação em nossa sociedade desigual. Mas para avançarmos na discussão, é necessário esclarecer o cenário sobre o qual se dá tal debate.

O Brasil tem apresentado verdadeira dificuldade na superação da desigualdade existente em seu território, com a grande parcela de sua população não usufruindo plenamente do progresso obtido nas últimas décadas. Muito embora tenha conseguido significativos avanços nos últimos 30 anos com a estabilização da economia e a promoção de maiores políticas redistributivas, observa-se que os resultados em termos de combate à desigualdade estão aquém de solucionar o problema da profunda heterogeneidade de nossa sociedade<sup>248</sup>. Em que pese toda a série de políticas sociais implementadas pelos governos com o objetivo de ver a distância reduzida, o índice de Gini brasileiro tem permanecido estável.

Segundo Medeiros, Souza e Castro<sup>249</sup>, para os anos de 2006, 2009 e 2012, tal coeficiente alcançaria, respectivamente, os valores de 0,696, 0,698, e 0,690. Investigando o

---

<sup>247</sup> Nesse sentido, entre as diversas obras que cuidam do tema, destacamos GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012; AFONSO, J.R. *et al.* (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017; FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da austeridade seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

<sup>248</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a. p. 16-20.

<sup>249</sup> MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fabio Avila. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência &**

topo da pirâmide social de nosso país, a pesquisa indica que o 0,1% mais rico da população concentra algo em torno de 11% de toda a renda produzida no período analisado. Essa concentração se observa ainda nas subsequentes frações da elite brasileira, onde o 1% mais rico é responsável por 25% da renda, enquanto os 5%, por 44%<sup>250</sup>. Na base da pirâmide, os 90% mais pobres, a grande maioria de brasileiros, recebeu apenas 40% da riqueza produzida<sup>251</sup>. Traduzindo, em uma população de 140 milhões de pessoas em idade adulta, parâmetro de idade observado na pesquisa, 126 milhões dividem menos da metade da renda.

De acordo com estes apontamentos, avaliando o piso das rendas anuais de cada faixa da população para o ano de 2012, metade da população adulta brasileira teria auferido uma renda mensal inferior a faixa de R\$ 750,00, ou algo um pouco superior a um salário mínimo daquele ano<sup>252</sup>. Para pertencer aos 10% mais ricos da população, o rendimento mensal médio deveria ser superior a R\$ 2.903,00, ou quatro salários mínimos. Observa-se, portanto, que o crescimento da renda até os 10% mais ricos segue uma curva não tão acentuada, caracterizando a altíssima concentração que se nota a partir das riquezas localizadas entre as elites.

Isso dado que o distanciamento que caracteriza nossa heterogeneidade social se dá, justamente, a partir dos 5%, 1% e 0,1% da população, que tem sua renda ampliada exponencialmente e passam a centralizar a maior parte da riqueza apropriada pelos grupos familiares brasileiros.

Tal extensão de desigualdade veio a ser confirmada por Marc Morgan, o qual, também analisando dados fiscais das declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas do período de 2001 a 2015, chegou à conclusão similar a observada por Medeiros e outros de que a polarização existente em nossa sociedade se deve em muito pela distância que separa o estrito topo e a base da hierarquia de rendimentos<sup>253</sup>.

---

**Saúde Coletiva**, v. 20, p. 971-986, 2015a; e MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fabio Avila. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006-2012). **Dados**, v. 58, n. 1, p. 7-36, 2015b.

<sup>250</sup> MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fabio Avila. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, p. 971-986, 2015a, p. 13.

<sup>251</sup> MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fabio Avila. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006-2012). **Dados**, v. 58, n. 1, p. 7-36, 2015b, p. 11.

<sup>252</sup> Na época o salário mínimo era de R\$ 622,00, o que, corrigido pelo INPC para valores de julho de 2014, corresponderia à R\$724,64.

<sup>253</sup> MORGAN, Marc. Desigualdade de renda e crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: AFONSO, José Roberto de *et al.* (Org.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017a. p. 238.

Conforme apontado pelo autor, o crescimento econômico observado neste período foi capturado pelas classes sociais localizadas no topo da pirâmide brasileira, com os 10% mais ricos absorvendo 40% do crescimento médio total, enquanto os 50% mais pobres angariaram apenas 32,6%<sup>254</sup>. Assim como Medeiros e outros, Morgan põe em dúvida o argumento de redução da desigualdade social a partir dos avanços econômicos observados, demonstrando o quão estável é o nível de riqueza das classes mais abastadas e o quanto tal diferença na participação da renda global tende a distorcer a distribuição dos resultados econômicos pelo mercado perante uma perspectiva pré-tributária.

De lá para cá, pouca coisa mudou. Em recente estudo, Marcelo Neri aponta que o Brasil vem enfrentando um aprofundamento cada vez maior da desigualdade social causado em muito pela crise econômica vivenciada pelo país<sup>255</sup>. Segundo o estudo, a distância entre ricos e pobres tem crescido consecutivamente desde 2015, série que superaria o pico histórico de desigualdade observado no ano de 1989.

Resultado similar é observado por Rogério Barbosa, Pedro Ferreira de Souza e Sergei Soares<sup>256</sup>, que apontam em que medida o período de instabilidade econômica iniciado em 2014, que se estende até nossos dias, afetou de maneira distinta os diferentes estratos sociais, com as famílias mais pobres suportando de maneira mais gravosa os efeitos da reversão econômica, inclusive com a perda dos ganhos distributivos obtidos nas décadas anteriores. De acordo com os autores, tais grupos sociais se encontram mais vulneráveis às oscilações da economia, bem como da instabilidade de políticas de proteção social, as quais têm observado uma contração nos períodos mais recentes. Ao passo que as classes mais favorecidas, embora tenham sofrido os efeitos da crise econômica de maneira episódica no ano de 2015, aproveitaram já em 2018 a retomada da economia, concentrando a maior parte dos ganhos no período.

Mesmo os dados oficiais, que geralmente subestimam as rendas das elites, têm apontado um crescimento massivo da concentração de renda nos últimos anos. Segundo a última Síntese de Indicadores Sociais, apresentada em 2020, a desigualdade de rendimentos tem crescido nas últimas amostragens, em que pesem os esforços feitos nas últimas décadas para debelar o problema. Embora tenhamos observado uma leve redução

---

<sup>254</sup> MORGAN, Marc. Desigualdade de renda e crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: AFONSO, José Roberto de *et al.* (Org.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017a. p. 245.

<sup>255</sup> NERI, Marcelo. **A escalada da desigualdade** – Qual foi o impacto da crise sobre a distribuição de renda e pobreza? FGV Social. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2019.

<sup>256</sup> BARBOSA, Rogério J.; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira; SOARES, Sergei S. D. Distribuição De Renda Nos Anos 2010: Uma Década Perdida Para Desigualdade E Pobreza. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 2610**, nov. 2020, *passim*.



na desigualdade para o ano de 2019, o quadro ainda se mostra extremamente preocupante, considerado o fato de que o ano de 2018 apresentou o pior índice desde o início da medição<sup>257</sup>. De acordo com o estudo, a partir de 2015 observa-se um aumento da renda dos estratos mais ricos da sociedade acompanhada de uma redução nas parcelas mais pobres. Como resultado, o decil superior teria concentrado renda equivalente a 4,2 vezes o rendimento dos 40% mais pobres.

Tais resultados ainda refletiriam o aumento da pobreza observada no período. De acordo com o mesmo levantamento, no ano de 2019, 6,5% da população brasileira vivia com menos de US\$ 1,90 diário per capita, ou seja, abaixo da linha da pobreza absoluta - ou extrema pobreza - de acordo com o Banco Mundial<sup>258</sup>. Se considerarmos que o Brasil é classificado como um país de renda-média alta, com a linha da pobreza no patamar de US\$ 5,50 diário *per capita*, observaríamos um aumento no número de pobres para 24,7% da população. Esse número representa algo próximo de 50 milhões de pessoas vivendo com até R\$ 436,00 mensais<sup>259</sup>.

Conclusão similar é alcançada pela Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2017-2018<sup>260</sup>, cujos dados apontam que apenas 2,7% das famílias brasileiras detêm renda superior a R\$ 23.850,00 mensais, ou 25 salários mínimos, concentrando cerca de 19,9% de toda a renda familiar do período. Por outro lado, 23,9% das famílias - a parcela mais pobre - receberiam até dois salários mínimos mensais, ou algo em torno de R\$ 1.908,00, representando apenas 5,5% da renda nacional.

E mais, de acordo com o Relatório Anual sobre Desenvolvimento Humano lançado pelo PNUD<sup>261</sup> em 2020 com o título “Além da renda, além das médias, além do hoje: desigualdades no desenvolvimento humano no século 21”, temos na desigualdade de renda uma das causas para retardar os avanços de uma nação em termos de desenvolvimento social e econômico. De acordo com as conclusões em relação ao Brasil, muito embora

---

<sup>257</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro, 2020a, *passim*.

<sup>258</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro, 2020a. p. 64.

<sup>259</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro, 2020a. p. 64

<sup>260</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de Trabalho e Rendimento. **Pesquisa de Orçamentos Familiares 2017-2018**: Análise do consumo alimentar Pessoal no Brasil. Rio de Janeiro, 2020b., *passim*.

<sup>261</sup> ONU – Organização das Nações Unidas. **Human Development Report 2019**. Beyond income, beyond averages, beyond today: Inequalities in human development in the 21st century. New York: United Nations Development Programme, 2019, *passim*.

estejamos estagnados como país de renda considerada alta, com um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,761, quando corrigimos esse valor a partir dos indicadores de concentração de renda de nossa sociedade, passamos a ostentar um índice de 0,574, caindo próximo de 25% na medição. Em termos de concentração de renda no 1% da população, entre os países com dados disponíveis, o relatório aponta que somos o 2º pior país do mundo em tal aspecto, apenas atrás do Qatar<sup>262</sup>.

Essa desigualdade é refletida não apenas nas condições de vida da população, uma vez que a Síntese de Indicadores Sociais e a Pesquisa de Orçamentos Familiares apontam que os resultados apresentados se conectam a pioras nas condições de moradia e acesso à educação, problemas com saúde, saneamento básico, entre outros, como também com distintos padrões de consumo que podem interferir na carga tributária suportada por cada parcela da população.

O contraste na renda, por sua vez, é apenas mais um aspecto da severa desigualdade econômica que se verifica em nosso país. Ao substituímos a variável envolvida, observando a concentração a partir do patrimônio, temos uma centralização ainda maior.

De acordo com o Censo Agropecuário realizado pelo IBGE para o ano de 2017<sup>263</sup>, o índice de Gini para distribuição das propriedades agrárias no Brasil correspondia à 0,867. Isso significava afirmar que enquanto os estabelecimentos rurais de menos de 10 hectares correspondem a menos de 2,3% da área total ocupada, a área destinada aos estabelecimentos de mais de 1.000 hectares acumulava mais de 47,6% do total.

Em 2006, ano do censo agropecuário imediatamente anterior ao de 2017, tal índice correspondia a 2,7% e 43,0%, respectivamente, o que aponta a uma tendência de concentração da terra na última década. Comparado à série histórica, ainda, percebemos um agravamento do índice, que em 1995/1996 atingiu 0,856 – enquanto em 1985 registrava 0,857<sup>264</sup> – demonstrando tendência de concentração da terra na última década, bem como a estruturação no Brasil de uma produção agropecuária seguindo modelo latifundiário.

Assim, tanto pela perspectiva do patrimônio detido, quanto pela apropriação da renda produzida, o retrato da realidade social brasileira é bem claro. Somos uma sociedade

---

<sup>262</sup>ONU – Organização das Nações Unidas. **Human Development Report 2019**. Beyond income, beyond averages, beyond today: Inequalities in human development in the 21st century. New York: United Nations Development Programme, 2019, p. 308-309.

<sup>263</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA – IBGE. **Censo agropecuário**: resultados definitivos. Rio de Janeiro, 2019a.

<sup>264</sup> Dados extraídos de INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA – IBGE. **Índice de gini**. Disponível em [http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/indice\\_de\\_gini.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/indice_de_gini.shtm). Acesso em: 11/01/2020.

tipicamente heterogênea, com a maior parcela de sua população apresentando níveis baixos de renda e patrimônio, além de desfrutarem de padrões de vida limitados, com escasso acesso a serviços de primeira necessidade. Por outro lado, na outra ponta do espectro social, tem-se uma minoria que captura a maior parte da riqueza produzida, apresentando não apenas um alto nível de renda, mas também usufruindo de um estilo de vida e um padrão de consumo corriqueiros às nações desenvolvidas.

Este retrato de nossa realidade é corroborado ainda por diversas outras pesquisas, as quais, apontando o fosso social existente, alertam para a verdadeira desarticulação causada pela desigualdade em nosso país<sup>265</sup>. Isso dá uma ideia da difícil realidade a ser enfrentada para concretizarmos os objetivos preconizados em nossa Constituição de promover uma sociedade justa e igualitária, com a redução das desigualdades sociais e erradicação da pobreza.

Mas seria a desigualdade social realmente um problema urgente, que devesse centralizar nossa pauta política? Eventualmente nos deparemos com esse tipo de questionamento, geralmente acompanhado de análises que defendem medidas voltadas pura e simplesmente para o crescimento econômico, justificando que a partilha virá em um momento posterior.

Para além do importante mandamento constitucional existente, há ainda outras razões tão relevantes quanto para justificar em que medida é importante focarmos na faceta redistributiva da política fiscal, uma vez que a desigualdade traz sérias consequências para o desenvolvimento social e econômico de um país. Apenas à título ilustrativo, e como forma de orientar a análise que se fará mais a frente quanto à estruturação da ilusão fiscal em nossa matriz tributária, cumpre destacar neste momento que tanto o Estado de direito, quanto a concepção existente de democracia são colocados em risco diante da ameaça cada vez mais significativa de serem cooptados pelas elites em função de uma maior concentração de poder político e econômico<sup>266</sup>. A concentração de poder do mercado

---

<sup>265</sup> Nesse sentido, ressalta-se os recentes estudos divulgados pelas organizações GEORGES, Rafael; MAIA, Katia (Org.). **A Distância que nos une**. Um retrato das desigualdades Brasileiras. OXFAM Brasil, 25 set. 2017. Disponível em <https://www.oxfam.org.br/a-distancia-que-nos-une>; MORGAN, Marc. **Falling Inequality beneath Extreme and Persistent**. Concentration: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal Data, 2001-2015. WID.world working paper series n° 2017/12. World wealth and income database. Ago. 2017b. Disponível em <http://wid.world/news-article/new-paper-series-brazil>.

<sup>266</sup> Para uma análise específica do tema, sugerimos a leitura de STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

geralmente se transforma em poder político que interfere diretamente na formulação de políticas públicas, comumente direcionadas em favor destes grupos de pressão<sup>267</sup>.

Voltaremos nesse ponto mais adiante<sup>268</sup>, quando analisaremos em que medida a estrutura ilusória de nossa matriz tributária contraria os objetivos fundamentais de nossa Constituição Federal ao auxiliar no mascaramento desta desigualdade. Mas era necessário trazer já nesse momento tal compreensão para que possamos nos questionar acerca de como a atividade financeira do nosso Estado tem contribuído para os números acima apresentados. É sob tal contexto que a distribuição da carga tributária e dos gastos públicos tem que ser analisada, objetivo que passaremos a nos dedicar no presente tópico, antes de avançarmos sobre os efeitos do fenômeno da ilusão fiscal na percepção de como se distribuem os custos sociais de manutenção do Estado de Direito.

### 1.5.1. Distribuindo regressivamente a carga tributária

Conforme vimos no tópico anterior, a formatação da matriz tributária brasileira sempre se distanciou de um debate acerca da justa distribuição do ônus fiscal<sup>269</sup>, resultando em um modelo tributário que historicamente tem se sustentado no consumo como principal base econômica. Se levarmos em consideração apenas a classificação adotada pela Receita Federal, tal base corresponderia no ano de 2018 a 44,74% da arrecadação, contra 21,62% para a renda, 4,64% para a tributação da propriedade, 1,60% para transações financeiras e 27,39% para a tributação incidente sobre a folha de salário<sup>270</sup>.

Dessa forma, a tributação em nosso país encontra-se em descompasso com o princípio da capacidade contributiva, tão somente em razão da natureza objetiva da tributação sobre o consumo, que onera os indivíduos em função de seu consumo, não levando em consideração a capacidade daqueles de suportar o encargo ou não.

---

<sup>267</sup> Nesse sentido, afirma Stiglitz que "o poder de mercado traduz-se em poder político. Os enormes lucros gerados pelo primeiro conferem às grandes empresas - no nosso universo político guiado pelo dinheiro - a capacidade de comprar influência que possibilitará o contínuo aumento do seu poder e dos seus lucros, por exemplo, através do enfraquecimento dos sindicatos e da aplicação de políticas de concorrência, o que permitirá ainda que os bancos explorem os cidadãos comuns e a globalização seja estruturada de modo a debilitar cada vez mais o poder negocial dos trabalhadores" (STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 87).

<sup>268</sup> No tópico 5 do Capítulo 3 abordaremos de maneira geral as razões apontadas por diversos estudos para que a desigualdade social seja enfrentada como um problema a ser efetivamente enfrentado pelos Estados de Direito.

<sup>269</sup> GONDIM, Fátima; LETTIERI, Marcelo. Tributação e desigualdade. *In*: BAVA, Silvio Caccia (Org.). **Thomas Piketty e o segredo dos ricos**. Le Monde Diplomatique Brasil. São Paulo: Veneta, 2014.

<sup>270</sup> BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. **Carga Tributária no Brasil 2018**: Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2020. p. 5.

Entretanto, para além da inobservância a tal princípio, quando analisamos a distribuição da carga tributária entre os diferentes estratos de nossa sociedade, temos na predominância da tributação sobre o consumo uma estrutura regressiva, tendo em vista que no agregado, o peso fiscal sobre tal base de incidência acaba por onerar proporcionalmente mais o orçamento das famílias mais pobres de nosso país.

O gravame fiscal não apenas impõe um sacrifício desproporcional a tal parcela de indivíduos, como também impede sua poupança - que destinam parte considerável de sua renda ao consumo, que como vimos é excessivamente tributado<sup>271</sup> - dificultando a superação do quadro de escassez por tais pessoas. Como bem salientado por Maria Helena Zockun, a diferença de propensão ao consumo – ou seja, a relação entre despesas de consumo e renda monetária das famílias – observada entre o décimo mais pobre e o décimo mais rico da população é da ordem de 2,28 vezes. Isso significa que enquanto as famílias mais ricas apresentam uma propensão a consumir de 0,547, as famílias mais pobres apresentam despesas de consumo 1,249 vezes superior a renda auferida.

A partir desses dados, a autora afirma que na hipótese de todas as famílias estarem sujeitas a mesma alíquota de tributação sobre consumo, a carga tributária a que submetida as classes mais vulneráveis, e relativa a tal base de incidência, seria 2,28 vezes superior do que o ônus suportado pelos extratos mais ricos da população, revelando a regressividade do modelo adotado<sup>272</sup>.

E se a massiva tributação sobre o consumo torna a matriz tributária regressiva por um lado, por outro, a tributação sobre a renda e o patrimônio, ainda que possua um caráter progressivo, historicamente se mostrou insuficiente para reverter o cenário<sup>273</sup>. Além de possuírem peso reduzido na receita tributária global, observa-se, nos tributos diretos, a concessão de uma série de benefícios que acabam por privilegiar o topo da pirâmide social, tais como a carga reduzida sobre os rendimentos do capital, a baixa participação do imposto sobre propriedade urbana e rural, ou mesmo a não incidência de imposto sobre a

---

<sup>271</sup> HIGGINS, Sean.; PEREIRA, Claudiney. **The effects of Brazil's high taxation and social spending on the distribution of household income.** Tulane University, 2013. p. 8.

<sup>272</sup> ZOCKUN, M. H. Equidade na tributação. In: AFONSO, J. R. *et al.* (orgs). **Tributação e desigualdade.** Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 24.

<sup>273</sup> SILVEIRA, Fernando Gaiger *et al.* Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro.; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (Org.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos:** elementos para reflexão. Brasília: Ipea: SINDIFISCO: DIEESE, 2011. p. 46.

Propriedade de Veículos Automotores sobre signos de riqueza comumente detidos pelas elites, como a propriedade de embarcações e aeronaves<sup>274</sup>.

Essa análise é corroborada pelo relatório Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física - Ano Calendário 2018, elaborado pela Receita Federal, o qual aponta que o topo da pirâmide social brasileira recolhe, a título de Imposto de Renda, proporcionalmente menos que as posições intermediárias e inferiores. Segundo a Receita, os chamados super-ricos correspondem a uma elite de aproximadamente 26 mil pessoas que recebem mensalmente renda acima de 320 salários mínimos. Para esses indivíduos a alíquota efetiva média do imposto, quando consideradas as declarações pela faixa de rendimentos totais, se limita a 1,9% dos ganhos<sup>275</sup>.

A consequência, assim, é a distribuição regressiva do ônus fiscal entre as diversas camadas de nossa população, conforme verificado no quadro abaixo:

<b>Participação dos tributos segundo a renda total da população - 2009</b>			
<b>Décimos de renda disponível</b>	<b>Tributação Indireta</b>	<b>Tributação Direta</b>	<b>Total Tributos</b>
<b>1º</b>	28%	4%	32%
<b>2º</b>	22%	4%	25%
<b>3º</b>	19%	4%	23%
<b>4º</b>	18%	5%	23%
<b>5º</b>	17%	5%	22%
<b>6º</b>	16%	5%	22%
<b>7º</b>	15%	6%	21%
<b>8º</b>	15%	7%	21%
<b>9º</b>	13%	8%	21%
<b>10º</b>	10%	11%	21%
<b>Média</b>	13%	8%	22%

**Tabela 2: Participação dos tributos segundo a renda total da população – 2009.**

Fonte: SILVEIRA, Fernando Gaiger *et al.* Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda. *In*: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro.; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (Org.). *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília: Ipea: SINDIFISCO: DIEESE, 2011.

<sup>274</sup> GOBETTI, S. ORAIR, R. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 2190**, 2016.

<sup>275</sup> BRASIL, Ministério da Economia. Receita Federal. Grandes Números IRPF – Ano-Calendário 2018, Exercício 2019. Divulgado em junho.2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>. Acesso em: 22/08/2020. p. 9.

A partir da estimativa apresentada, a distribuição da incidência fiscal considerada as rendas totais da população confirma a constatação de que a pequena progressividade da tributação direta no Brasil é insuficiente para superar os efeitos regressivos da tributação indireta. Assim, quando analisados os efeitos cumulados da tributação, conjugando tributos diretos e indiretos, podemos constatar que as parcelas da população localizadas na base da pirâmide social brasileira têm sua renda proporcionalmente mais onerada do que os extratos superiores.

Tal levantamento, segundo o relatório do IPEA à época, buscava melhor capturar o peso da tributação indireta no orçamento das famílias de baixa renda, se valendo, para tanto, das rendas totais das famílias<sup>276</sup>. Se considerarmos apenas a renda monetária, por outro lado, o nível de regressividade tende a aumentar ainda mais<sup>277</sup>:

<b>Participação dos tributos segundo a renda monetária da população - 2009</b>			
<b>Décimos de renda disponível</b>	<b>Tributação Indireta</b>	<b>Tributação Direta</b>	<b>Total Tributos</b>
<b>1º</b>	47%	6%	53%
<b>2º</b>	30%	5%	35%
<b>3º</b>	25%	6%	31%
<b>4º</b>	23%	6%	29%
<b>5º</b>	21%	6%	27%
<b>6º</b>	19%	7%	26%
<b>7º</b>	18%	7%	25%
<b>8º</b>	17%	8%	25%
<b>9º</b>	15%	9%	24%
<b>10º</b>	10%	12%	23%
<b>Média</b>	15%	10%	25%

**Tabela 3: Participação dos tributos segundo a renda monetária da população – 2009.**

Fonte: SILVEIRA, Fernando Gaiger *et al.* Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda. *In*: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro.; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (Org.). *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília: Ipea; SINDIFISCO; DIEESE, 2011.

<sup>276</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Comunicados do IPEA n. 92:** Equidade fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social. Rio de Janeiro, 2011a. p. 5.

<sup>277</sup> Tal constatação é apresentada tanto no Comunicado 92, do IPEA, quanto em SILVEIRA *et. al.* (2011, p. 49). Para ver os resultados de pesquisas que se baseiam na renda monetária, aconselhamos a conferência do Comunicado da Presidência IPEA nº 22 e do Relatório de Iniquidade e Ineficiência do sistema tributário BRASIL. Presidência da República. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional:** Relatório de Observação nº 2. Brasília, 2011.

Ao usar como base a renda monetária das famílias, o peso da tributação indireta no orçamento familiar tende a aumentar, elevando o ônus total para o primeiro décimo ao patamar de 53% da renda auferida. Segundo Silveira e outros, tal metodologia não considera os déficits orçamentários reportados nas Pesquisas de Orçamentos Familiares, levando a uma superestimativa quanto ao peso da tributação indireta<sup>278</sup>. Contudo, ainda assim, permanece a verificação do impacto da tributação indireta na formação de um resultado regressivo para nossa matriz tributária.

Mesmo em estudos que apontam para uma maior neutralidade da distribuição da carga fiscal brasileira em função da adoção como *proxy* de um mix entre renda e gastos das famílias<sup>279</sup>, como o elaborado por Siqueira, Nogueira, Souza e Luna, é de se ressaltar a alta regressividade da tributação indireta, que em muito suaviza o impacto redistributivo da tributação direta:

<b>Participação dos tributos segundo a renda ajustada da população - 2008/2009</b>			
<b>Décimos de renda disponível</b>	<b>Tributação Indireta</b>	<b>Tributação Direta</b>	<b>Total Tributos</b>
<b>1º</b>	15,4%	0,3%	15,7%
<b>2º</b>	14,7%	1,1%	15,8%
<b>3º</b>	14,5%	1,8%	16,3%
<b>4º</b>	14,4%	2,1%	16,5%
<b>5º</b>	13,7%	2,7%	16,4%
<b>6º</b>	13,6%	2,1%	15,7%
<b>7º</b>	13,3%	3,2%	16,5%
<b>8º</b>	13,1%	3,6%	16,7%
<b>9º</b>	12,7%	4,1%	16,8%
<b>10º</b>	10,9%	9,4%	20,3%

<sup>278</sup> SILVEIRA, Fernando Gaiger *et al.* Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda. *In:* RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro.; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (Org.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão.** Brasília: Ipea; SINDIFISCO: DIEESE, 2011.

<sup>279</sup> Para uma crítica a tal metodologia de análise, sugerimos a leitura de SILVEIRA, F.G. **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social.** XVII Prêmio Tesouro Nacional, ESAF, 2012. p. 33 a 35; GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade *versus* alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. *In:* AFONSO, José Roberto; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade.** FGV Direito Rio. 2017b. p. 567; e LAHEY, Kathleen A. Taxing for Growth vs. Taxing for Equality – using human rights to combat gender inequality, poverty and income inequalities in fiscal laws. *In:* ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights.** New York: Oxford University Press, 2019. p. 436.



**Tabela 4: Participação dos tributos segundo a renda ajustada da população - 2008/2009.**

Fonte: SIQUEIRA, Rozane Bezerra *et al.* O sistema tributário brasileiro é regressivo? *In:* AFONSO, José Roberto de *et al.* (Org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017.

Mais recentemente, em estudo realizado pelo Ministério da Fazenda no ano de 2017<sup>280</sup> e que consideram os dados da Pesquisa Nacional por Amostragem de Domicílio de 2015, concluiu-se pela regressividade da tributação sobre o consumo, muito embora, em função da progressividade da tributação sobre a renda suportada pelas famílias mais ricas do país, afirme o estudo ser a matriz tributária, sob o viés da arrecadação, levemente progressiva<sup>281</sup>.

Tais análises, ao levarem em consideração a distinta incidência fiscal de acordo com cada estrato econômico de nossa sociedade, são extremamente úteis por demonstrar o equívoco em avaliar a onerosidade de nossa carga tributária a partir de dados absolutos, ignorando a realidade socioeconômica que vivemos e, em especial, a profunda desigualdade que nos marca. Conforme alertado por Fernando Gaiger Silveira<sup>282</sup>, eventuais críticas ao tamanho da carga tributária, ilustradas que são por iniciativas como a do "impostômetro", "dia sem tributo" e "de olho no imposto", têm surgido em um pano de fundo que busca fragilizar políticas de promoção de bem-estar social e de redistribuição de renda, descontextualizadas que são do papel a ser imputado ao Estado, não dando real importância para a baixa contribuição dada pelos estratos mais ricos da sociedade.

Isso pois, mesmo que as famílias mais ricas venham a contribuir com a maior parcela da arrecadação global do país, chama a atenção o reduzido esforço contributivo desse grupo social quando considerada a apropriação da renda por eles alcançada e que reflete a extensa desigualdade social e econômica existente no país. A partir de dados fornecidos pela Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2008/2009 e das estimativas elaboradas por Silveira<sup>283</sup>, Zockun avalia que o esforço contributivo é decrescente em relação à faixa de renda, revelando a regressividade do sistema como um todo<sup>284</sup>.

---

<sup>280</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez. 2017. p. 7.

<sup>281</sup> Por adotar metodologia de cálculo similar à SIQUEIRA, Rozane Bezerra *et al.* O sistema tributário brasileiro é regressivo? *In:* AFONSO, José Roberto de *et al.* (Org.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017, entendemos que as críticas formuladas ao parâmetro ali adotado também possam ser estendidas a este resultado.

<sup>282</sup> SILVEIRA, F.G. **Equidade Fiscal**: impactos distributivos da tributação e do gasto social. XVII Prêmio Tesouro Nacional, ESAF, 2012. p. 9-11.

<sup>283</sup> SILVEIRA, F.G. **Equidade Fiscal**: impactos distributivos da tributação e do gasto social. XVII Prêmio Tesouro Nacional, ESAF, 2012. *passim*.

<sup>284</sup> ZOCKUN, M. H. Equidade na tributação. *In:* AFONSO, J. R. *et al.* (orgs). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 28.

Ou seja, de acordo com a autora, as faixas populacionais mais ricas tendem a receber mais decorrente da concentrada distribuição de renda do que contribuem para a arrecadação total:

<b>Esforço contributivo em relação à faixa de renda</b>			
<b>Décimos de renda disponível</b>	<b>Contribuição da classe de renda à arrecadação tributária total (a)</b>	<b>Distribuição da renda total (b)</b>	<b>Esforço contributivo da classe de renda a/b</b>
<b>1º</b>	1,6%	0,7%	2,14
<b>2º</b>	2,4%	1,7%	1,42
<b>3º</b>	3,1%	2,5%	1,25
<b>4º</b>	4,0%	3,4%	1,17
<b>5º</b>	4,9%	4,5%	1,09
<b>6º</b>	6,2%	5,9%	1,05
<b>7º</b>	7,8%	7,7%	1,01
<b>8º</b>	10,7%	10,6%	1,01
<b>9º</b>	15,6%	16,1%	0,97
<b>10º</b>	43,7%	47,0%	0,93
<b>Total</b>	100%	100%	

**Tabela 5: Esforço contributivo em relação à faixa de renda**

Fonte: ZOCKUN, M. H. Equidade na tributação. In: AFONSO, J. R. *et al.* (orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 28

Mesmo sendo um país extremamente heterogêneo, observa-se que no Brasil as diversas camadas de nossa pirâmide social acabam chamadas a contribuir em distinta proporção, suportando diferentes ônus a depender da respectiva posição social. Infelizmente, tal incidência não atende a capacidade contributiva de cada classe social, com as parcelas mais pobres da população sendo proporcionalmente mais oneradas, ou, quando muito, suportando ônus proporcional aos estratos mais ricos.

A regressividade da tributação indireta no Brasil é tamanha que, por si só, tende a reduzir o potencial redistributivo de programas de inclusão social<sup>285</sup>, minando todo o esforço de superação da desigualdade social. Tem-se a verdadeira anedota de retirar com uma mão para conceder com a outra. Sendo esses os recursos que financiam os programas sociais, a regressividade na arrecadação acaba por colocar em risco não apenas uma

<sup>285</sup> NOGUEIRA, J. R., SIQUEIRA, R. B. e LUNA, C. F. Taxation, inequality and the illusion of the social contract. *Pesquisa & Debate*, vol. 26, n.2, 2015.

compreensão mínima de justiça distributiva, mas também a própria efetividade destes programas<sup>286</sup>.

E mais, para além de uma questão de justiça fiscal, é importante termos em mente que, ao se valer de um modelo tributariamente regressivo, a partir da exacerbação da tributação indireta, o Estado brasileiro tende a interferir justamente na eficiência e competitividade do sistema produtivo de nosso país. Isso já que, para além de encarecer o produto nacional<sup>287</sup>, a matriz tributária regressiva tende a drenar recursos das camadas mais pobres da população, diminuindo seu poder de compra e enfraquecendo a demanda agregada e o mercado interno brasileiro<sup>288</sup>.

Entretanto, ainda quando analisada a questão redistributiva sob o enfoque do gasto público, vemos uma deficiência do modelo adotado pelo Estado Brasileiro, com nossa constituição financeira apresentando uma série de bloqueios que não permitiriam, uma vez mais, a elaboração de um orçamento que realize de maneira satisfatória os objetivos constitucionalmente estabelecidos no Texto de 1988.

### 1.5.2. Como é distribuído o gasto público no Brasil?

De acordo com Fernando Facury Scaff, o Estado republicano é aquele que, juridicamente estruturado, visa possibilitar ao governo um agir voltado à concretização do bem comum, direcionando a coisa pública em razão de uma função social que busque a

---

<sup>286</sup> Nesse sentido, conferir DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, vol. 16, n. 108, fev./mai. 2014; e SALVADOR, Evilásio. A injustiça fiscal no financiamento das políticas sociais. In: CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial. 2012.

<sup>287</sup> FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**, 2018. p. 146.

<sup>288</sup> Nesse sentido sustentam Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Jr, ao afirmar que "Ora, um sistema tributário com este perfil não é prejudicial apenas para a questão da justiça fiscal, mas também para a própria atividade econômica e para o crescimento. Apesar do pensamento conservador que condena a tributação sobre os mais ricos, alegando ser destes que nasce a poupança para os investimentos, baseado em teses anacrônicas como a da improdutividade dos gastos do Estado e da necessidade de uma poupança prévia para a acumulação, e do novo paradigma teórico de que se deve evitar a taxação sobre os fatores de maior mobilidade espacial, o Estado, ao abdicar de cobrar impostos destes segmentos, estreita consideravelmente suas bases de tributação, penaliza exageradamente as camadas da sociedade de menor poder aquisitivo e enfraquece o potencial de crescimento da economia. Isso porque, como demonstrou Keynes em seu trabalho lapidar de 1936, A Teoria Geral do Emprego, do Juro e do Dinheiro, são as camadas de mais baixa renda que, por possuírem maior propensão ao consumo, tendem a fortalecer a demanda agregada e o mercado interno, revitalizar as forças do sistema e contribuir para atenuar as flutuações cíclicas do sistema (Keynes, 1983). Não se trata, assim, apenas de uma questão de justiça fiscal, mas também de uma razão econômica." (OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR., Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (IE/Unicamp), **Texto para discussão n. 260**, set. 2015. p. 8-9).

concretização dos direitos fundamentais<sup>289</sup>. Para tanto, o orçamento republicano, como retrato da realização dos objetivos do Estado, "deveria" visar alcançar a justiça redistributiva, segundo os ditames tanto da capacidade contributiva, sob o enfoque da arrecadação, quanto da capacidade receptiva, sob o enfoque do gasto público<sup>290</sup>. "Deveria", pois, como já apontamos acima, no campo da tributação, o modelo arrecadatório já deixa a desejar por meio de uma incidência regressiva. E já adiantamos que, no campo do gasto público tal sorte não é diferente.

De início, cumpre ressaltar a existência em nossa estrutura constitucional de verdadeiras blindagens orçamentárias, as quais, atuando como cláusulas pétreas, reduzem o campo de atuação do legislador na promoção de uma distribuição democrática dos ônus e resultados do financiamento social do Estado<sup>291</sup>. Ainda que apresentem diferentes perfis e nem sempre se traduzem em um viés concentrador de riqueza<sup>292</sup>, é importante investigarmos como se distribui o orçamento e seus respectivos bloqueios para que tenhamos compreensão não apenas sobre quem detém o poder político para realizar as escolhas orçamentárias, mas também em favor de quem essas escolhas são feitas<sup>293</sup>.

Nesse sentido, dois bloqueios constitucionais impostos ao legislador orçamentário já nos chamam a atenção, justamente pela fraca conexão com a promoção de direitos fundamentais ou com cumprimento do objetivo constitucional de redução das desigualdades sociais: as dotações para pessoal e seus encargos e o serviço da dívida<sup>294</sup>.

---

<sup>289</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 386.

<sup>290</sup> Nas palavras do autor, "A correlação entre capacidade contributiva e capacidade receptiva, ambas compoem o que se denomina de capacidades financeiras, influi diretamente no orçamento público, pois é nele que se verifica de onde provêm os recursos arrecadados, e para onde eles são destinados, mediados pelas difíceis decisões políticas (escolhas trágicas) que devem ser tomadas pelo legislador orçamentário. [...]"

O orçamento republicano é aquele que arrecada mais de quem ganha mais ou possui mais bens, e gasta mais com quem ganha menos ou possui menos bens, de modo a permitir que sejam reduzidas as desigualdades sociais e reduzidas a pobreza. Esse conceito pode ser rephraseado de diferentes formas, com o mesmo espírito: o orçamento republicano é aquele que arrecada progressivamente mais dos ricos, e gasta progressivamente mais com os pobres, a fins de cumprir os objetivos fundamentais da Constituição" (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 291).

<sup>291</sup> Ao discorrer sobre o tema, Scaff enumera os temas que estariam de fora do campo deliberativo orçamentário, que seriam: as dotações para pagamento de pessoal e seus encargos, o pagamento do serviço da dívida, as imunidades tributárias, as vinculações orçamentárias para custeio de direitos fundamentais e o sistema de precatórios. (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 325).

<sup>292</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018p. 386.

<sup>293</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 299.

<sup>294</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 416.

Referidas cláusulas pétreas orçamentárias vêm previstas no artigo 166, §3º, inciso II da Constituição Federal, dispositivo este que veda ao poder legislativo modificar a dotação inicialmente fixada pelo Poder Executivo no Projeto de Lei Orçamentária. Elas representam parte significativa do orçamento público que, estando fora do campo político do legislador orçamentário, tendem a prejudicar a utilização destes recursos para as parcelas mais pobres da população e, conseqüentemente, retardando a atuação do Estado direcionada à promoção do desenvolvimento socioeconômico nacional.

Quanto ao ponto, inclusive, Marciano Seabra de Godoi, ao analisar a evolução dos gastos públicos no Brasil após a promulgação da Constituição de 1988, tem destacado que apesar do incremento dos gastos sociais observados no período, temos na geração de superávits para pagamento da dívida pública um dos principais responsáveis pelo aumento - regressivo - da carga tributária nacional<sup>295</sup>.

Corroborando tal análise, Fabrício Augusto de Oliveira aponta que, enquanto em 1994 o pagamento de juros e encargos da dívida correspondia a apenas 9,3% da despesa liquidada do governo federal, é possível observar um salto no decorrer da década, com tal rubrica correspondendo a 13,3% da despesa em 2003 e 17,7% em 2007<sup>296</sup>. Em linha similar, afirma Murilo Soares ao demonstrar que no período de 1998 a 2006, o pagamento dos juros e amortizações da dívida pública foi responsável pelo aumento de 91,6% da carga tributária brasileira<sup>297</sup>. Tal cenário também vem denunciado pelo próprio Marciano Seabra Godoi que, juntamente a Misabel Derzi, apontam que em 2015 o pagamento dos juros da dívida pública correspondera a aproximadamente 8% do Produto Interno Bruto do país, o que representaria não apenas um montante superior a toda a arrecadação decorrente da tributação sobre a renda, como ainda seria quase o dobro do que o suportado por países que vem convivendo com crises fiscais nos últimos anos, como Grécia, Portugal e Itália<sup>298</sup>.

A tendência de alta nesta despesa é confirmada pelo cenário dos últimos anos, com os serviços da dívida pública federal interna correspondendo a 15,32% do gasto público para o ano de 2016, 16,54% para o ano de 2017, 21,57% para o ano de 2018, 20,63% em

---

<sup>295</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a. p. 19.

<sup>296</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Economia e política das finanças públicas no Brasil**: um guia de leitura. São Paulo: Hucitec, 2009. p. 322.

<sup>297</sup> SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Maldita carga tributária. Escola de Administração Fazendária (ESAF), **Texto de Discussão n. 11**, Brasília, maio/2010.

<sup>298</sup> GODOI, Marciano Seabra de; DERZI, Misabel Abreu Machado. Impostos sobre o Consumo e Seu Caráter Regressivo, à Luz dos Últimos Relatórios OCDE. In: Sérgio André Rocha e Heleno Torres (Org.). **Direito Tributário Internacional** - Homenagem ao Professor Alberto Xavier – Vol. 1. P. 539-557. São Paulo: Quartier Latin, 2016.p. 544.

2019 e 18,75% para o ano de 2020<sup>299</sup>. Para o ano de 2021, o Projeto de Lei Orçamentária enviada pelo Poder Executivo Federal destina um total de R\$ 2,236 trilhões para gastos com juros e amortizações da dívida pública, mais da metade do orçamento, cuja previsão gira em torno de R\$ 4,148 trilhões<sup>300</sup>. Embora tal aumento possa ser creditado em parte ao quadro excepcional vivido no ano de 2020 com a pandemia da COVID-19 e expansão da dívida pública, chama a atenção a comparação desta despesa com outros gastos, como os sociais e de manutenção do Estado, que em função da Emenda Constitucional 95/2016, tem permanecidos congelados ao longo dos anos, em que pesem as necessidades de nossa sociedade para superação do quadro social vivido.

Outro ponto que merece nossa atenção diz respeito às renúncias fiscais. Ainda que importantes indutores de desenvolvimento econômico e bem-estar coletivo, atuando para a concretização dos objetivos constitucionais contidos no artigo 3º da Constituição por meio de uma finalidade extrafiscal, as desonerações quando não planejadas, ou mesmo não controladas, podem representar uma forma de captura do Estado por setores economicamente fortes, favorecendo certos grupos sociais em detrimento de toda coletividade<sup>301</sup>. Por serem consideradas como "fora" do orçamento, representando uma não entrada de valores aos cofres públicos, a análise dos impactos econômicos e sociais acaba por ser extremamente difícil, justamente pelo fato de não se poder quantificar com precisão quanto cada unidade monetária renunciada se traduz em proveitos econômicos para a sociedade<sup>302</sup>.

---

<sup>299</sup> Dados obtidos através do Portal da Transparência: < <http://www.portaltransparencia.gov.br/programas-e-acoas/acao/0455-servicos-da-divida-publica-federal-interna?ano=2020>> Acesso em 30/12/2020

<sup>300</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Orçamento Federal. Orçamentos da União exercício financeiro 2021: projeto de lei orçamentária. – Brasília, 2020. p. 39.

<sup>301</sup> Exemplificando a questão, Laura Carvalho expõe que "a relação íntima entre o capitalismo financeiro e o capitalismo produtivo, que é um fenômeno global, se expressa no Brasil sobretudo pelas atividades de tesouraria das empresas, cada vez mais importantes para sua lucratividade. Em meio à forte incerteza sobre a rentabilidade futura dos investimentos em capital produtivo, quem ainda tem dinheiro em caixa prefere investir em títulos públicos e aproveitar, já no curto prazo, o alto rendimento com juros proporcionados por ativos de baixo risco.

Após o impeachment, a ex-presidente Dilma Rouseff classificou a política de desonerações como um dos seus principais erros. Na autocrítica, feita em diversas entrevistas a veículos estrangeiros no ano de 2017, Dilma disse que esperava que as renúncias fiscais estimulassem as empresas a realizar investimentos e gerar empregos, mas que os empresários acabaram utilizando a política para aumentar suas margens de lucros.

De fato, a maior parte das desonerações fiscais concedidas parece ter servido como política de transferência de renda para os mais ricos, contribuindo também para deteriorar sobremaneira as contas públicas" (CARVALHO, Laura. **Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico**. 1.ed. São Paulo: Todavia, 2018. p. 74).

<sup>302</sup> Analisando os efeitos das desonerações do IPI enquanto política tributária para estímulo da economia em face dos efeitos da crise de 2008, recente estudo realizado pelo IPEA concluiu que "Diante dos expressivos custos dessa política, cabe averiguar se houve benefícios em algumas das dimensões em que se previa estímulo. Com esse intuito, avaliamos o impacto de alterações do IPI sobre a geração de empregos e outras variáveis relacionadas ao mercado de trabalho. Tomando por base o trabalho de Paes (2015), que oferece

No caso brasileiro, tal descontrolé é característico, sendo notória a dificuldade em se precisar o montante renunciado nas três esferas da federação, assim como os efeitos práticos de tais renúncias no cumprimento dos propósitos para elas estabelecido. Até mesmo a definição conceitual<sup>303</sup>, ou as rubricas que a integram são difíceis de serem alcançadas<sup>304</sup>, tornando mais dispendioso e complexo o controle de efetividade e pertinência dos benefícios fiscais concedidos ante os objetivos constitucionalmente delimitados<sup>305</sup>.

Ainda assim, embora reconheçamos a necessidade de um melhor controle da política de desoneração, inclusive envolvendo eventual revisão de benefícios hoje concedidos à luz dos objetivos constitucionais, não podemos ignorar a importância destes mecanismos para a concretização do projeto de sociedade esculpido em nosso texto constitucional. Defendemos, nessa linha que, quando bem geridos e regulamentados, certos benefícios exercem importante papel para alcançarmos um melhor equilíbrio federativo, ou mesmo um nível de desenvolvimento econômico e social que supere a desigualdade crônica observada em nosso país.

Por fim, mesmo as políticas de transferência monetária, que contam com uma série de programas assistenciais, acabam ao final contribuindo para esse cenário concentrador de renda. Segundo análise da Secretaria de Estudos Econômicos do então Ministério da Fazenda, para o ano de 2015 quase a metade do gasto com transferências (48,5%) foi direcionado para os 20% de famílias mais ricas, enquanto apenas 4,8% foi gasto com o

---

mapeamento setorial minucioso das alterações da legislação do IPI, complementamos nossa base de dados com informações do mercado de trabalho oriundas da Rais no período de 2007 a 2012. Nesse período como um todo, nossos resultados apontam efeitos nulos em todas as variáveis investigadas, referentes ao mercado de trabalho. Quando dividimos em dois subperíodos, aparece um efeito de desonerações do IPI reduzindo demissões somente entre 2010 e 2012. Todos esses resultados são robustos a uma série de escolhas metodológicas alternativas. Os resultados ensejam discussão do uso desse tipo de política de desoneração ao setor industrial como forma de estimular a atividade econômica, sobretudo em contextos de severa restrição orçamentária." (GERACY, Igor Vinícius de Souza; CORSEUIL, Carlos Henrique Leite; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Desonerações do imposto sobre produtos industrializados e seus impactos sobre o mercado de trabalho. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 2515**, out. 2019. p. 43.).

<sup>303</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 2ªed. São Paulo: Almedina. 2016. p. 145-152

<sup>304</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 400.

<sup>305</sup> Nesse sentido foi a conclusão do relatório 3º Orçamento e Subsídios da União, que dispôs que "Especificamente no que se refere aos subsídios (gastos) tributários da União, equivalentes a 20,9% da Receita Administrada pela RFB, em 2018, o Relatório Fiscal do Tesouro Nacional 201724 apontou que apenas 14,7% desses gastos têm previsão constitucional e 84,3% não apresentam prazo determinado de duração. Soma-se a esse quadro, a ausência de órgão gestor, de indicadores e de parâmetros de monitoramento, o que favorece a manutenção intertemporal desses benefícios sem a devida avaliação de efetividade. Essas lacunas, frequentemente apontadas pelos órgãos de controle, não mantêm consonância com a dinâmica de prioridades de políticas públicas demandadas pela sociedade e as restrições da política fiscal.". (BRASIL. Ministério Da Economia. Secretaria De Avaliação, Planejamento, Energia E Loteria (SECAP). **3º Orçamento de Subsídios da União**. Brasília, 2019. p. 23).

quintil mais pobre de nossa população<sup>306</sup>. Para tal estudo, foram considerados os dispêndios com aposentadorias e pensões (RGPS e RPPS), Benefício de Prestação Continuada da Lei Orgânica de Assistência Social (BPC/LOAS), seguro-desemprego, abono salarial, salário-família e transferências do Programa Bolsa Família (PBF), o que correspondeu para aquele ano com aproximadamente 12% do PIB brasileiro. Desse montante, apenas o gasto com aposentadorias e pensões correspondeu a 83% do total (ou 10% do PIB), enquanto, a título ilustrativo, as despesas com educação e saúde atingiram a marca de 5,8% e 4,5% do PIB, respectivamente<sup>307</sup>.

É justamente a partir desse gasto que observamos o viés concentrador da política de transferências monetárias, tendo em vista que mais da metade de tais rendimentos é apropriada pela parcela mais rica da população, ao mesmo tempo que, por não ser atuarialmente justo e apresentar sucessivos déficits, acaba sendo financiado pelas receitas públicas gerais<sup>308</sup>. Ao passo que, para as famílias mais pobres, o principal componente de transferência de renda fica a cargo do Programa Bolsa Família, o qual corresponde a parte ínfima desse gasto público e, conseqüentemente, um baixo impacto distributivo<sup>309</sup>.

Comparando com outros países da OCDE<sup>310</sup>, o relatório conclui que a principal causa para o baixo impacto redistributivo da política fiscal brasileira residiria na baixa efetividade de nossa política de transferências no que toca ao objetivo de reduzir o quadro de desigualdade social, que estaria muito aquém de nações que apresentam uma carga tributária similar a nossa. Nesse sentido, o estudo aponta que a alteração da política de

---

<sup>306</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez. 2017. p. 5.

<sup>307</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez. 2017. p. 3.

<sup>308</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez. 2017. p. 3.

<sup>309</sup> "As evidências indicam que, embora os gastos com programas assistenciais contribuam para diminuir a desigualdade total, como sua proporção na renda total é muito pequena, seu efeito sobre a desigualdade é pouco expressivo" (CAVALIERI, Claudia Helena; PAZELLO, Elaine Toldo. Efeito distributivo das políticas sociais. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p.356.).

<sup>310</sup> Um contraponto importante a tal dado é levantado pelo relatório Panorama Fiscal de America Latina y Caribe (2015), produzido pela CEPAL. Nele é apontado que dentre os países da América Latina, o Brasil é aquele que mais reduziu a desigualdade social por meio de transferências de seguridade social, gastos sociais e tributos diretos. De acordo com o relatório, para o ano de 2011, o índice de Gini brasileiro teria caído 0,16 pontos, enquanto a média da região seria de 0,9. A média, todavia, seria inferior a de países da OCDE e União Europeia, em que, de acordo com o relatório, a tributação direta exerce maior pressão rumo a progressividade. (CEPAL – División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe). **El Panorama Fiscal de America Latina y Caribe: dilemas y espacios de políticas**. Santiago, 2015.).



transferência monetária, com a potencialização da medida, seria muito mais efetiva, em termos redistributivos, do que uma mudança no modelo arrecadatório brasileiro<sup>311</sup>.

Ou seja, o Brasil apresentaria um nível de arrecadação similar a dos países desenvolvidos e até mesmo uma política de transferência levemente superior em termos de recursos devolvidos à população. Mas, em função de um mau dimensionamento dessa devolução<sup>312</sup>, faz com que as transferências monetárias, especificamente as de aposentadoria e pensões, assumam um viés concentrador<sup>313</sup>.

Mesmo gastos públicos como saúde e educação, importantes para um processo de integração social e superação da desigualdade<sup>314</sup>, são insuficientes quando levamos em consideração o nível de investimento do Estado em razão de outras parcelas do orçamento, ou mesmo a relação entre beneficiários e dinheiro público investido. Quanto ao ponto, Claudia Cavaliere e Elaine Pazello expõem que a análise dos impactos distributivos de um gasto social envolve a avaliação do grau de focalização pela distribuição de gastos e pelo acesso ao serviço público. Pela focalização no acesso busca-se apontar em que medida os mais pobres têm maior acesso ao programa de modo a minimizar tanto a exclusão daqueles que necessitam do programa (ineficiência no alcance), quanto incluir parcelas da população não pertencentes ao público-alvo (vazamento do programa). Já pela ótica da focalização dos gastos, seria medida em que proporção as despesas estão mais concentradas nas camadas mais carentes. Deste modo, muito embora um gasto possa ser

---

<sup>311</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez. 2017. p. 11.

<sup>312</sup> Tal entendimento é também compartilhado por Claudia Helena Cavaliere e Elaine Toldo Pazello ao afirmarem que "no caso do Brasil, de modo geral, os estudos apontam que os programas sociais encontram-se mal focalizados, já que os mais pobres são sub-representados tanto no acesso como na distribuição dos gastos sociais" (CAVALIERI, Claudia Helena; PAZELLO, Elaine Toldo. Efeito distributivo das políticas sociais. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p.344.).

<sup>313</sup> Conclui o estudo que " Em resumo, apesar de o governo brasileiro transferir para as famílias uma proporção maior da sua renda do que a média do países da OCDE, o Estado brasileiro não consegue ser tão efetivo na redução da desigualdade de renda como esses países, o que torna o estado brasileiro um Robin Hood às avessas, que, em vez de tributar os mais ricos para distribuir para os mais pobres, termina tributando a todos para distribuir via transferência monetária, em especial aposentadorias e pensões, para a metade mais rica da população" (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez. 2017. p. 14).

<sup>314</sup> Algumas autoras ressaltam o papel da educação como indutor de distribuição de renda e política necessária para superação da desigualdade social (CAVALIERI, Claudia Helena; PAZELLO, Elaine Toldo. Efeito distributivo das políticas sociais. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 345). Já Nora Lustig, a partir de dados de 2010, além de confirmar a progressividade de gastos com educação no Brasil, aponta também para como o gasto público com saúde atende a uma agenda mais direcionada aos pobres (LUSTIG, Nora. Inequality and Fiscal Redistribution *In*: Middle Income Countries: Brazil, Chile, Colombia, Indonesia, Mexico, Peru and South Africa. **Journal of Globalization and Development**, v. 7, n. 1, 2016.).

bem focalizado no acesso, se tais transferências forem maiores aos mais ricos, é possível afirmar que há uma má focalização no gasto<sup>315</sup>.

Sob tal ângulo, embora as despesas públicas com educação (principalmente a fundamental e básica) e saúde apontem para a progressividade, uma vez que a maior parte dos beneficiados estão localizados nas parcelas mais pobres da população, temos que as camadas mais ricas também se beneficiariam das despesas com ensino superior e mesmo da renúncia tributária causada pelas deduções de tais despesas da base de cálculo do Imposto de Renda<sup>316</sup>.

O quadro, por si só, é estranho aos princípios e objetivos constitucionalmente assegurados, de construção de uma sociedade mais justa e solidária, a qual pressupõe, necessariamente a atuação redistributiva por parte do Estado. Isso já que, ao se valer de recursos oriundos de uma tributação que não observa propriamente a capacidade contributiva, bem como adotando políticas de transferência que não atentam para o objetivo constitucional de redução da desigualdade, temos na estrutura estatal o desempenho de um papel de certa feita concentrador - ou que, quando muito, não contribui como deveria para a redução de tal fosso econômico e social que separa nossa sociedade.

Assim, passamos distantes dos objetivos elencados em nossa Constituição. Estes, por sua vez, ao invés de apontarem para a transformação de nossa sociedade, se reduzem a uma função programática, encaradas como normas desprovidas de conteúdo jurídico e que, ao não vincularem, apenas postergam a construção daquele ideal para um futuro que não chega, ao mesmo tempo que legitimam o processo de acumulação presente por meio dessa promessa esvaziada de eficácia<sup>317</sup>.

Com isso, sustentamos a perpetuação da desigualdade social por meio de uma tributação e políticas de transferência que não observam o princípio da isonomia e da capacidade contributiva. É bem verdade que o resultado de nossa política fiscal não deve ser considerado como a única razão para a desigualdade existente no Brasil, visto que sua

---

<sup>315</sup> CAVALIERI, Claudia Helena; PAZELLO, Elaine Toldo. Efeito distributivo das políticas sociais. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 345-346.

<sup>316</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez. 2017. p. 16.

<sup>317</sup> Abordaremos adiante o tema do simbolismo e mistificação das promessas constitucionais, mas, apenas para contextualizar o leitor, destacamos o que nos ensina Eros Grau ao afirmar que, "a Constituição formal, em especial enquanto concebida como meramente programática - continente de normas que não são normas jurídicas, na medida em que esses direitos só assumem eficácia plena quando implementados pelo legislador ordinário ou por ato do Executivo -, consubstancia um instrumento retórico de dominação. Porque esse o seu perfil, ela se transforma em mito." (GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 38).

origem remete à própria construção do país, desde a sua colonização até os nossos dias<sup>318</sup>. E sua influência na desigualdade hoje existente não pode ser interpretada isoladamente a uma série de outras estruturas que atuam em conjunto para desarticular qualquer ação direcionada a promoção de um desenvolvimento socioeconômico.

Ainda assim, a regressividade de nossa matriz tributária vem contribuindo para a realidade em que vivemos, muito embora este fato acabe não sendo alcançada pela percepção de nossa sociedade. Conforme veremos nos capítulos a seguir, haveria uma forte tendência ilusória na atividade financeira do Estado que, entre outros resultados, dificultaria a compreensão pela nossa população de como se dá a distribuição dos custos de financiamento do Estado, impactando não apenas no controle democrático do gasto público, mas mesmo na definição de como se dará a repartição dos ônus e resultados do setor público.

---

<sup>318</sup> José Murilo de Carvalho expõe que "a herança colonial pesou mais na área dos direitos civis. O novo país herdou a escravidão que negava a condição humana do escravo, herdou a grande propriedade rural, fechada à ação da lei, e herdou um Estado comprometido com o poder privado. Esses três empecilhos ao exercício da cidadania civil revelaram-se persistentes. A escravidão só foi abolida em 1888, a grande propriedade ainda exerce seu poder em algumas áreas do país e a desprivatização do poder público é tema da agenda atual de reformas." (CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 16. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013. p. 45). Para uma análise histórica das origens do subdesenvolvimento brasileiro, recomenda-se a leitura de SALOMÃO FILHO, Calixto. **Monopolies and Underdevelopment**. Cheltenham: Edward Elgar, 2015. *Passim*.

## **2. CAPÍTULO II - A PERCEPÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA: ILUSÃO FISCAL E A REGRESSIVIDADE COGNITIVA**

A formatação da matriz tributária de um país reflete o conjunto de escolhas tomadas no âmbito de determinada comunidade política para definição de como se dará a distribuição dos ônus e resultados da atividade financeira. Portanto, a matriz tributária, enquanto reflexo desse pacto social, a princípio deveria guardar íntima conexão com os valores que norteiam aquela sociedade, de modo que, especialmente em um regime democrático, resultaria na construção de um modelo que atendesse aos interesses e anseios da coletividade.

Ocorre que, no caso brasileiro, podemos observar a formação de uma estrutura fiscal regressiva, vez que voltada à tributação sobre o consumo, e que deixa de atender por consequência, ao ideal de promoção de uma sociedade justa e igualitária. Embora tenhamos visto no capítulo anterior em que medida a opção pela regressividade é algo que deita raízes históricas, é notório observar como mesmo com a promulgação da Constituição de 1988, com um claro projeto de redução das mazelas sociais, não temos uma mudança sensível do perfil de nossa tributação. A bem da verdade, observa-se a consolidação de diversas figuras impositivas que contribuem para o aumento da complexidade e da regressividade de nossa tributação. Ao passo que, mesmo verificando uma melhora dos gastos públicos, com certos benefícios e transferências diretas de renda, são estes insuficientes para rompermos com o desafio da desigualdade social, no qual a arrecadação tem papel decisivo.

Assim, enquanto somos uma das sociedades mais desiguais do mundo, temos na atividade financeira do Estado um fator que reforça a heterogeneidade social, justamente por não atender aos ideais de capacidades contributiva e receptiva que deveriam nortear sua existência. Atuando ao lado de outras estruturas concentradoras, a matriz tributária tem se afastado justamente do papel a que a ela é atribuído por nossa Constituição como instrumento à disposição do Estado para cumprir os objetivos fundamentais de nossa República.

Portanto, surgem as questões: como explicar a sustentação deste pacto social tributário que claramente vai de encontro, não apenas a tais objetivos fundamentais, mas

também aos próprios interesses da maior parte da população convocada a contribuir<sup>319</sup>? Sendo a regressividade, ao menos da tributação indireta, um fato, como é possível que ainda hoje persista como principal estrutura de arrecadação sem maiores questionamentos por parte da sociedade?

Responder a estas indagações é parte dos objetivos do presente trabalho e solução a ser apresentada passa justamente por compreender em que medida a estruturação de nossa matriz tributária é percebida por aqueles que suportam o ônus da atividade financeira do Estado brasileiro. Dando continuidade a tal análise, portanto, o presente capítulo se debruçará sobre os pressupostos teóricos do campo de estudo da ilusão fiscal, demonstrando de que modo este fenômeno se faz presente e quais seriam os efeitos deste na percepção da sociedade acerca da distribuição do custo social pela manutenção de um sistema de direitos como o nosso.

O capítulo apresentará, ao final, enquanto subproduto da pesquisa em torno da ilusão fiscal, a necessidade de se investigar se a distorção causada por tais estratégias se mostra mais presente nos tributos costumeiramente incidentes nas parcelas mais vulneráveis de nossa sociedade, contribuindo para uma autodepreciação de tais indivíduos enquanto sujeitos de direitos naquilo que o trabalho denomina como manifestação de uma faceta cognitiva da regressividade de nossa matriz tributária.

## **2.1. A Teoria da Ilusão Fiscal**

O fenômeno da ilusão fiscal se dá sempre que os indivíduos recolhem aos cofres públicos sem dimensionar o tamanho de tal contribuição e a respectiva conexão com a disponibilização pelo Estado dos serviços públicos por ele prestados. A ilusão fiscal, assim, é responsável pela dissociação entre a percepção social da atividade financeira do Estado e a respectiva realidade em que se dá tal atuação. Classificada pela literatura como instrumento de governo, as estratégias ilusórias geralmente são direcionadas em favor do governante, ou da classe detentora do poder de influenciá-lo, que tendem a se valer de tais subterfúgios para reduzir a resistência dos demais contribuintes ao pagamento dos tributos,

---

<sup>319</sup> Segundo dados do relatório "Nós e as Desigualdades - 2019" elaborado pela Organização Não Governamental OXFAM, em parceria com o Instituto Datafolha, a grande maioria da população brasileira apoia a existência de uma matriz tributária progressiva, em que os recursos auferidos a partir da tributação aos mais ricos seja destinado a redução das desigualdades sociais por meio de serviços públicos universais. Conferir: OXFAM BRASIL; INSTITUTO DATAFOLHA. **Pesquisa Nós e as Desigualdades**: percepções sobre desigualdades no Brasil. São Paulo: Oxfam Brasil, 2019.

seja minimizando a percepção dos custos, seja maximizando a percepção dos "resultados" da atividade financeira.

O estudo da ilusão fiscal é, portanto, o estudo desse conjunto de estratégias que alteram a forma como os indivíduos percebem a realidade tributária de um país e os custos do setor público, determinando não apenas as atitudes e comportamentos daqueles em relação aos tributos de um modo em geral, como ainda deteriorando as próprias bases que sustentam um regime democrático. Esse fenômeno é estudado enquanto objeto de pesquisa de um corpo teórico estruturado desde o início do século XX, o qual tem se debruçado ao longo dos anos quanto às sérias consequências socioeconômicas e políticas decorrentes desta realidade ilusória, tais como distorções nos agregados orçamentários, impactos no desenvolvimento econômico de um país ou mesmo uma crescente desconfiança entre o Estado e os cidadãos<sup>320</sup>.

A partir da inauguração da hipótese teórica elaborada por Amilcare Puviani, em 1903, passando pela diversidade metodológica e evolução conceitual que tem caracterizado o conjunto de publicações em torno da temática, podemos reconhecer que o campo da ilusão fiscal tem se mantido com relevante atualidade acadêmica. Ainda que, à época, não compartilhasse do prestígio de outras teorias da ciência das finanças públicas, sendo relegado ao campo da heterodoxia<sup>321</sup>, é possível verificar na preocupação hoje existente em torno da percepção social do tributo toda uma derivação de autores, tais como Mauro Fasiani (1941), Günter Schmölders (1960), James Buchanan (1961) e Richard Wagner (1976), que reconhecerem o fenômeno no passado, ou ainda Heyndels e Smolders (1994), Sausgruber e Tyran (2005), Vito Tanzi (2011), Dell'Anno e Mourão (2012), entre outros<sup>322</sup>, que se dedicaram sobre a temática mais recentemente.

As causas da ilusão fiscal têm ainda sido alcançadas, mesmo que indiretamente, por diversas outras linhas de abordagem trabalhadas nas Ciências Sociais, com especial recorrência no campo das finanças públicas, mas também ganhando importante

---

<sup>320</sup> MOURÃO, Paulo Jorge Reis; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; ARAUJO, Ana;. The quiet Portuguese: Are Portuguese taxpayers victims of fiscal illusion?. **Revista Galega de Economía**, v. 29, p. 1-20, 2020. p. 2

<sup>321</sup> BEREIJO, Alvaro Rodrigues. Estudio preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XLII.

<sup>322</sup> Para uma análise aprofundada, recomenda-se a leitura de MOURÃO, Paulo Jorge Reis. The economics of illusion: a discussion based in fiscal illusion. **Journal of public finance and public choice**, v. 25, pp.67-86, 2007. e WILDOWICZ-GIEGIEL, Anna; KARGOL-WASILUK, Aneta. The Phenomenon of Fiscal Illusion from Theoretical and Empirical Perspective: The Case of Euro Area Countries In **European Research Studies Journal** Volume XXIII, Issue 2, 2020 pp. 670-693.

repercussão na seara da economia comportamental<sup>323</sup>, da psicologia e moralidade fiscal<sup>324</sup> e na ciência política.

No presente tópico conduziremos o leitor a uma análise do desenvolvimento teórico deste campo do saber. Sem a pretensão de esgotar o tema, que conta com uma série de estudos espalhados pelo mundo, abordaremos a origem do termo ilusão fiscal no estudo das finanças públicas da tradição italiana do final do século XIX e início do século XX, passando pela incorporação e atualização de seus pressupostos por autores da tradição da teoria da escolha pública e da psicologia financeira, até chegarmos aos nossos dias. Conforme será demonstrado, não nos comprometemos com tais perspectivas teóricas, buscando na análise da ilusão fiscal os instrumentos necessários para investigarmos em que medida a matriz tributária brasileira pode colaborar para uma distorção perceptiva acerca do fenômeno fiscal e dos custos inerentes à atuação estatal, para, na sequência, avaliar como tal cenário se contrapõe aos objetivos fundamentais de nossa República.

Até por isso, é possível que eventuais conclusões a que chegue a presente pesquisa possam se afastar da conceituação conferida pelo uso hodierno da Teoria da Ilusão Fiscal nas ciências econômicas e se aproximar de outra categoria de erros de natureza política em sentido lato, dentre as quais encontra-se a própria ilusão fiscal<sup>325</sup>. Todavia, considerando a proposta de análise da presente pesquisa, que se volta ao estudo da atividade financeira do Estado e das conseqüentes modificações que esta acarreta, por meio dos ingressos e das despesas públicas, na percepção que os cidadãos fazem quanto ao emprego dos recursos e distribuição dos custos sociais do Estado, entendemos importante o resgate de tal perspectiva teórica.

Assim, iremos nos valer de tais estudos para identificar possíveis estratégias ilusórias que venham a se repetir em nosso modelo tributário, bem como traçaremos em que medida os resultados das investigações realizadas em outros países poderiam se replicar em nossa sociedade, como forma de demonstrar a existência da ilusão fiscal na realidade pátria.

A análise, portanto, estrutura o objeto de investigação desta pesquisa, buscando não apenas demonstrar como nossa sociedade pode estar submetida a uma visão distorcida da

---

<sup>323</sup> MCCAFFERY, Edward J.; BARON, Jonathan. **Heuristics and biases in thinking about tax: Proceedings.** In: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, vol. 96, 2003, pp 1-28.; KRISHNA, A.; SLEMROD, J. Behavioral Public Finance: Tax Design as Price Presentation. **International Tax and Public Finance**, vol. 10, pp. 189–203, 2003.

<sup>324</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera.** Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. *passim*.

<sup>325</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera.** Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 11-12.

arrecadação e do gasto públicos, influenciando nas percepções relativas ao custo do Estado, mas, principalmente, lançar bases para eventuais considerações a respeito de como essa má percepção pode contrariar os objetivos fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

### 2.1.1. O campo teórico da ilusão fiscal

O estudo da má compreensão social quanto à distribuição da incidência tributária bem como os respectivos efeitos nos agregados orçamentários e no processo democrático não é algo recente na literatura das finanças públicas, muito embora tenha nas últimas décadas ganhando maior relevo ante o movimento global pela concretização do princípio da transparência fiscal<sup>326</sup>.

Ainda que controversa, a primeira referência mais notória aos efeitos de uma distorção de percepção acerca do fenômeno tributário tem sido creditada a John Stuart Mill<sup>327</sup>, que em 1848 formulou aquilo que nas finanças públicas ficou conhecido como a Hipótese de Mill para a ilusão fiscal<sup>328</sup>. 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)<sup>329</sup>, David Ricardo (1820)<sup>330</sup>, Adam Smith (1776)<sup>331</sup>, ou mesmo na

---

<sup>326</sup> AFONSO, Whitney B. Fiscal Illusion in State and Local Finances: A Hindrance to Transparency. **State and Local Government Review**, vol. 46, n.3, 219-228, 2014. p. 219.

<sup>327</sup> Nesse sentido: MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008; SAUSGRUBER, R.; TYRAN, J. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public choice**, v. 122, n. 1, p. 39-68, 2005.

<sup>328</sup> "Perhaps ... the money which [the taxpayer] is required to pay directly out of his pocket is the only taxation which he is quite sure that he pays at all. ... 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." (MILL, John Stuart. **Principles of Political Economy**. Oxford: Oxford University Press, 1994., p. 283).

<sup>329</sup> "[I]n his *A Treatise on the Practical Influence of Taxation and the Funding System* McCulloch developed several of the principles underlying the modern analysis of fiscal illusion. Thus he contended that direct taxation involved less fiscal illusion than indirect taxation since direct taxation imposes a more obvious burden on taxpayers. Similarly, McCulloch argued that taxpayers misperceived not only the costs of government activity but also its benefits." (DOLLERY, Brian; WORTHINGTON, Andrew. The empirical analysis of fiscal illusion. **Journal of Economic Surveys**, vol. 10, n. 3, 1996. p. 262).

<sup>330</sup> In short, while Ricardo perceived that the-two major methods of financing a war (i.e., taxation vs. issuance" of public debt) are equivalent "in point of economy," he recognized that taxpayers suffer what we now call "fiscal illusion." (O'DRISCOLL, Gerald. The Ricardian Non-Equivalence Theorem. **Economic Staff Paper Series**, vol.147, 1976. p. 2).

<sup>331</sup> "If we go back to the classical economists and look at the canons of taxation laid out by Adam Smith, we find that 'convenience' to the taxpayer is one norm. Taxes should be so levied as to make the payment as convenient and as commodious as is possible. This norm has been repeated in many manuals. It is not surprising that this norm of convenience should come close to that which motivates the ruling class in the Puviani conception. If we look at those institutions which have come to be accepted primarily because of the convenience criterion, these lend themselves to examination under the Puviani model." (BUCHANAN,



longínqua afirmação de Jean-Baptiste Colbert no século XVII de que a arte da tributação consiste em saber depenar um ganso obtendo o máximo de penas com o mínimo de gritos<sup>332</sup>.

É possível traçar ainda um certo paralelo entre as preocupações que orientam a ilusão fiscal e a chamada Lei de Wagner, enunciada ao final do século XIX, em que haveria uma relação positiva entre o crescimento do setor público e a renda nacional, no qual o aumento desta seria responsável por pressionar a demanda por bens e serviços providos pelo Estado e, conseqüentemente, a própria despesa governamental<sup>333</sup>.

Mas enquanto nesses autores encontramos apenas referência ao fenômeno, foi em Amilcare Puviani<sup>334</sup>, financista italiano do final do século XIX, que a análise da ilusão fiscal ganhou seu primeiro estudo sistemático, com um olhar detalhado em torno dos mecanismos financeiros à disposição das classes dominantes para reduzir a resistência das parcelas dominadas da sociedade na contribuição geral aos cofres públicos.

Na obra, o autor discorre sobre o processo de forças que atua na consciência do contribuinte, enquanto corpo coletivo, tanto para diminuir a percepção quanto à quantia e à importância dos sacrifícios que suportam, quanto para exagerar a extensão e vantagens dos serviços públicos que são oferecidos pelo Estado em contrapartida<sup>335</sup>.

James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice.** The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999.-p.137).

<sup>332</sup> STIGLITZ, Joseph. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer o Discurso público: o papel da transparência na via pública. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho.** São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 51.

<sup>333</sup> "Escrevendo na década de 80 do século passado, o economista alemão Adolph Wagner apresentou a sua 'lei dos dispêndios crescentes'. Ele percebeu, antecipando tendências que se afirmariam cinquenta ou cem anos mais tarde, que o desenvolvimento da moderna sociedade industrial daria origem a crescentes 'pressões pelo progresso social', e implicaria numa importância cada vez maior das 'considerações de caráter social' na condução da indústria moderna. Em consequência, uma contínua expansão do setor público deve ser esperada". MUSGRAVE, Richard.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática.** Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 109. Sobre o tema, ver também Bird, R. M. (1971), 'Wagner's Law of expanding state activity', **Public Finance** 26 (1), 1–26.

<sup>334</sup> Amilcare Puviani foi um financista italiano que viveu entre os anos de 1854 e 1907. Licenciou-se em Direito em Bolonha em julho de 1870, mudando-se para Roma na sequência, onde se dedicou à prática jurídica. Em 1880, porém, abandonou a carreira de advogado, para lecionar economia política na Universidade de Bolonha. Na mesma universidade, ele se tornou professor de ciências financeiras e direito financeiro. Em 1889, foi aprovado no concurso para professor de economia política, estatística e ciências financeiras no Royal Technical Institute of Perugia. Em 1890 foi aprovado no concurso para professor na faculdade de direito de Perugia, onde permaneceu até a sua morte. Seu trabalho foi prejudicado por uma grave doença ocular que o levou à cegueira quase total. No entanto, continuou a desenvolver uma intensa atividade de estudos, documentada por suas publicações. Ao longo da sua vida manteve-se ligado ao seu país natal, onde onde faleceu a 12 de setembro de 1907. Cf. DALLERA, Giuseppe. Amilcare Puviani. Benucci Editore. Perugia. 1987.

<sup>335</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera.** Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972-*passim*.

A partir da compreensão de que ilusões de um modo geral remetem a compreensão de uma representação errônea de fenômenos da natureza em nossa mente, Puviani insere a ideia de ilusão fiscal enquanto parte do conjunto de ilusões políticas<sup>336</sup> que auxiliam na má percepção das "massas" a respeito dos fins e atividades desempenhadas pelo Estado<sup>337</sup>. Desta forma, por ilusão fiscal - ou como assentado na obra original, ilusão financeira<sup>338</sup> - devemos compreender como sendo uma categoria de erros perceptivos por parte do contribuinte-eleitor sobre os meios utilizados pelo ente político para alcançar seus fins, mais especificamente relacionados ao dimensionamento das receitas e gastos públicos<sup>339</sup>. Ou seja, compõe a ideia de ilusão fiscal esse conjunto sistemático de equívocos que afastam a representação mental da coletividade da realidade da atividade financeira, alterando tanto o custo social percebido em relação à existência do Estado, quanto a extensão da exata fruição das utilidades por ele colocadas à disposição para a população em geral.

Importante destacar que a Teoria da Ilusão Fiscal deve ser encarada originalmente como uma análise da percepção coletiva, de modo que Puviani se preocupa em investigar o comportamento social do contribuinte enquanto grupo coletivo. Ainda que recorra a uma perspectiva psicológica dos indivíduos, ela deve ser compreendida como um fenômeno que afeta as massas de contribuintes, indo além de um estudo individualizado. Com isso, o autor busca construir uma explicação da atividade financeira enquanto instrumento de dominação da classe governante sobre as parcelas a ela subordinadas, bem como em que medida as estratégias ilusórias, ao deturparem a percepção da realidade, contribuiriam para a acomodação de interesses antagônicos dentro do seio social<sup>340</sup>.

A ilusão fiscal se insere enquanto resposta ao problema da minimização da resistência dos cidadãos contribuintes em relação ao adimplemento de suas obrigações

---

<sup>336</sup> Percebe-se aqui, uma conexão da visão compartilhada por parte da doutrina italiana da época de inserir a atividade financeira dentro da tradição política de Maquiavel. Segundo G. Schmolders, tal influência poderia ser percebida do próprio conceito de psicologia adotado por Puviani que, conforme veremos, refletia um pressuposto hedonista dos agentes econômicos. Conferir SCHMÖLDERS, Günter. La investigación del comportamiento humano en la hacienda pública. **Instituto de Estudios Fiscales**. n. 34. 1975. p. 20.

<sup>337</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 11.

<sup>338</sup> Para uma análise dos diversos usos e nomes conferidos ao fenômeno, confira MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 28-31.

<sup>339</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 11.

<sup>340</sup> BEREIJO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. *In*: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. LII.

tributárias para fins de financiamento da máquina pública<sup>341</sup>. Para Puviani, mecanismos ilusórios surgiriam na medida em que a classe dirigente buscaria suavizar a percepção do impacto da arrecadação, em especial por meio de estratégias que mascarem ou anestesiem o ônus fiscal suportado pelas classes dominadas, ao mesmo tempo em que se maximiza a sensação acerca do gasto público. A ilusão fiscal atuaria para reduzir o custo subjetivo, a carga tributária percebida, potencializando a percepção de utilidade do Estado para o contribuinte-eleitor, de tal maneira que o administrador público, ao menos na aparência, estaria fazendo mais com menos<sup>342</sup>.

Nas palavras de Álvaro Rodrigo Bereijo, tradutor da obra para o idioma espanhol em 1972, a teoria explica de que maneira as classes dominantes, por meio da Fazenda Pública, ocultam das massas a grande parcela da carga tributária que estas suportam, fazendo-as crer que o ônus fiscal incidente seja inferior ao efetivamente cobrado. Desse modo, a desigualdade na distribuição da carga tributária entre os distintos grupos seria mascarada sob o manto de uma pretensa justiça, possibilitando a falsa impressão aos pobres de que estes suportariam um menor gravame tributário do que as parcelas mais ricas da população, enquanto aos mais abastados, seria criada a sensação inversa<sup>343</sup>.

Analisando a obra de Puviani, Bereijo pontua que os elementos chaves para compreensão do funcionamento dos efeitos ilusórios da atividade fiscal residiriam na conciliação feita pelo autor italiano de dois pressupostos teóricos relativamente opostos.

De um lado, deveríamos compreender a sociedade a partir de uma concepção hedonista que orientaria os agentes econômicos em suas escolhas. O cálculo hedonista, do qual Puviani deriva seu raciocínio, suporia juízos de valor formados a partir de diversas comparações feitas pelos agentes decisores em torno desse ideal de maximização da utilidade<sup>344</sup>. De acordo com esta corrente filosófica, seria possível observar uma relação de

---

<sup>341</sup> A proposta de Puviani é mais uma teoria da reação fiscal (fiscal reaction) do que uma teoria das escolhas fiscais (theory of fiscal choice). A neoclássica formulação de a tributação como “menor sacrifício agregado” (least aggregate sacrifice) é reformulada sob a forma de a classe dominante encontrar meios para minimizar a resistência do contribuinte ao pagamento de tributos e sua transferência para os governantes. O objetivo principal da classe dominante é passar a impressão de que está tributando menos e transferindo mais investimentos públicos para o contribuinte” SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 32.

<sup>342</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 22.

<sup>343</sup> BEREIJO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XII.

<sup>344</sup> BEREIJO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972 p. XVIII.

custo e benefício, segundo o qual o homem buscaria maximizar seu prazer e minimizar sua dor<sup>345</sup>.

A tal percepção, acrescenta o autor espanhol, somaria o aspecto sociológico da atividade financeira, enquanto inserida em um contexto de luta de classes no qual o Estado materializaria os interesses dos grupos dominantes do país. Sob tal ângulo, as escolhas realizadas no campo das finanças públicas e que orientam a distribuição dos recursos na sociedade, seriam ao final escolhas políticas, que, via de regra, são tomadas por essa classe dirigente que nem sempre atende aos interesses da coletividade<sup>346</sup>.

Neste cenário de disputas, surgiria a questão de como justificar que as classes menos favorecidas, ainda que se guiem por valores hedonistas de maximização de suas utilidades, aceitariam a cobrança de cargas tributárias proporcionalmente superiores às de classes mais abastadas. A resposta a tal problema seria encontrada na conversão do Estado, e da respectiva atividade financeira, em instrumentos de dominação no qual as elites buscariam se valer de sucessivas estratégias ilusórias para, não apenas reduzir a resistência dos dominados em relação a extração de suas riquezas ao menor custo, mas também induzir nos governados a sensação de que seus interesses estariam contemplados dentro dos fins do Estado, quando na verdade, tudo não passaria de uma ilusão<sup>347</sup>.

Desta forma, a origem da Teoria da Ilusão Fiscal está inserida em uma visão dualista da sociedade<sup>348</sup> típica da tradição sociológica da fazenda pública italiana<sup>349</sup>, na qual a classe dominante, por meio da estrutura estatal, exerce a sua força política sobre

---

<sup>345</sup> Afirma Puviani que "[L]a ilusión, por su tendencia a modificar el juicio valorativo del Estado y en particular por sus efectos sobre el bienestar del iluso, es placentera y optimista o dolorosa y pesimista. Existe ilusión placentera cuando, al representar mayor que en la realidad la suma de las ventajas obtenidas o que cabe esperar de los entes políticos, y menor que en la realidad la suma de las prestaciones de ellos demandadas, tiene por efecto aumentar nuestra felicidad o disminuir nuestras penas. en la medida, pues, que con ello nuestra concepción de los entes políticos y de la vida sea impulsada hacia un sistema armónico y benéfico, a la ilusión podremos llamarla optimista. Cuando falsas apariencias induzcan a las masas de contribuyentes a estimar sus sacrificios contributivos mayores de lo que son en realidad y a estimar menores de lo justo o completamente nocivos los servicios públicos obtenidos o que pueden obtenerse, podrá hablarse de ilusiones dolorosas y pesimistas." PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 13.

<sup>346</sup> BEREJO, Alvaro Rodrigues. Estudio preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XVII.

<sup>347</sup> BEREJO, Alvaro Rodrigues. Estudio preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XIX.

<sup>348</sup> Neste sentido, comentando a tradição da escola italiana de finanças públicas manifestada na obra de Puviani, sugerimos, entre outros, a leitura de BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999, MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008.e TANZI, Vito. **Government versus markets: the changing economic role of the state**. New York: Cambridge University Press, 2011.

<sup>349</sup> BEREJO, Alvaro Rodrigues. Estudio preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XXIV.

uma massa amorfa dominada sem que essa pudesse perceber<sup>350</sup>. Quanto maior fosse o desconhecimento por parte da população contribuinte do nível de impostos coletados, bem como quanto mais frequente fosse a ocorrência de todo um conjunto de manobras fiscais usadas pelo Estado coletor, maior seria o nível de ilusão fiscal.

É a partir de tal perspectiva que Puviani explica como se sustenta um contrato social aparente, no qual indivíduos que se orientam com o objetivo de maximizar suas utilidades - e para o financista italiano, mesmo as classes governadas agem segundo este princípio - acabam se sujeitando às escolhas políticas tomadas pela classe dominante em seu exclusivo interesse. É por meio de tal descolamento com a realidade da atividade financeira que se explicaria a formatação de uma matriz tributária que atendesse aos interesses daqueles detentores do poder político, sem que houvesse a fuga de indivíduos de um território, ou mesmo revoltas contra tais mecanismos de drenagem de recursos. Ou seja, as estratégias ilusórias, enquanto instrumento de dominação que seriam, atuariam no sentido de conferir a estabilidade necessária ao Estado<sup>351</sup> e à constituição econômica sobre a qual se baseia<sup>352</sup>. Deformando o juízo valorativo dos destinatários das decisões

---

<sup>350</sup> Ao contextualizar a teoria da ilusão fiscal dentro da história do pensamento econômico, Bereijo chega a traçar paralelos com a perspectiva marxista do materialismo histórico, para classificá-la dentro do chamado economismo histórico, enquanto "aquella teoría según la cual 'el factor económico ejerce una influencia determinante y decisiva sobre la constitución social, y la sociedad se divide en una clase dominante, formada por los propietarios de la tierra, por los propietarios de capitales mobiliarios y por los empresarios, y de una industria y del comercio. De acuerdo con esta premisa, la Hacienda del Estado serviría a los intereses de la clase capitalista, que mediante el impuesto, imputado todo lo más posible a las propias necesidades, preocupándose muy poco de las demás clases de la sociedad.'" (BEREIJÓ, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XXIX).

Todavia, há de se destacar não podemos inserir a análise de Puviani integralmente dentro da tradição marxista propriamente dita, visto não haver uma clara identificação entre as classes dominantes e a realidade econômica como elemento fracturante da sociedade dividida em governantes e governados. Cf. BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 128; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 17; SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 31.

<sup>351</sup> Alvaro Bereijo bem disserta sobre o ponto ao afirmar que "el papel que juegan las ilusiones financieras dentro de la política del gobierno (clase dirigente) es afianzar la estabilidad del Estado y de la 'constitución económica' en que se basa, que por su mismo desarrollo genera las contradicciones que hacen inevitable su crisis y disolución si esas tendencias o contradicciones no son eliminadas, reducidas de algún modo. La inserción de la teoría de la ilusión financiera es, en el pensamiento de Puviani, dentro de la lucha de clases y como un instrumento más de la ideología de la clase dominante, através de la cual se trata de evitar la agudización de las contradicciones y de las luchas de clases en el seno de la sociedad civil, logrando la mayor adhesión al Estado y al orden constituido por medios engañosos, ilusorios, presentando los intereses particulares de la clase dominante bajo la falsa apariencia del interés general o del bien común". (BEREIJÓ, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. LXXII).

<sup>352</sup> Conforme vimos no capítulo anterior, tal perspectiva já se faz presente na obra de Eros Grau, quando o autor discorre acerca do papel exercido pelo Estado no processo de legitimação do modelo capitalista, ao não

financeiras tomadas pelas classes dominantes, a ilusão fiscal mascararia as estruturas de drenagem de recursos, colaborando para a manutenção de uma matriz tributária regressiva<sup>353</sup>.

Puviani, com isso, superaria as limitações inerentes à teoria marginalista da atividade financeira, mediante a utilização de considerações sociais e psicológicas do fenômeno fiscal para tentar explicar como que se sustentaria essa situação contraditória<sup>354</sup>. Explicar em que medida sujeitos racionais que buscam a maximização de suas preferências adotam posturas aparentemente irracionais ao aquiescer com uma atividade financeira que vai ao encontro dos interesses das classes dominantes é o objetivo da Teoria da Ilusão Fiscal, que busca na distorção da realidade percebida as causas para justificar a aderência da população a políticas tributárias que não lhes favoreça.

Ainda assim, Puviani, de certo modo, afirma que não podemos ter na ideia de ilusão fiscal uma estrutura orgânica, ou mesmo um plano preconcebido direcionado a moldar a matriz tributária de um dado país. Segundo o autor, o estudioso da ilusão fiscal deve levar em conta que tais estratégias são o resultado de sucessivas escolhas, tomadas pelas classes dominantes no momento em que vão formular políticas fiscais individualmente consideradas<sup>355</sup>. Em tais momentos, a estratégia ilusória surgiria como uma opção ao formulador da atividade fiscal, justamente por propiciar um aumento de arrecadação sem o ônus político de se justificar perante a sociedade contribuinte. Assim, ainda que não exista um planejamento para a construção de um edifício normativo uno em torno de tais estratégias ilusórias, é possível que verifiquemos, no conjunto de escolhas que compõem a matriz tributária de um país, uma vontade geral em se valer das figuras ilusórias, uma submissão do Estado aos interesses da classe dominante que agiria conscientemente para

---

apenas acomodar o conflito de classes, unificando uma sociedade economicamente dividida, como também atribuindo a tal modelo produtivo um verniz de correção e justiça. (GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 36 e 37).

<sup>353</sup> BEREJO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XXXII.

<sup>354</sup> BEREJO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XXXIII.

<sup>355</sup> "Se debió precisamente a la dependencia del Estado de los intereses de las clases superiores, el que el político, ante la imposibilidad de quitarle cada vez mayores riquezas, fuese impulsado a la búsqueda de los medios fiscales, a la vez más rapaces y más engañosos de la conciencia de los contribuyentes. Ciertamente ningún hombre de Estado concibió y llevó a cabo un plan orgánico de ilusiones tributarias; pero cada vez que las circunstancias lo empujaron a pedir dinero al público, prefirió semejantes medidas prácticas, que poco a poco, por su propia inercia debían constituir un sistema de astucias fiscales. He aquí por qué a lo largo de los siglos se fueron formando sistemas impositivos animados por un espíritu misterioso, admirablemente sutil y profundo, que la ciencia debe poner de relieve y que la política había elaborado poco a poco, fatigosamente". (PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p 233).

reduzir a resistência dos dominados no que tange à divisão dos custos públicos<sup>356</sup>. Tanto o é que o próprio Puviani, ao analisar a possibilidade de dissolução da ilusão fiscal na modernidade, aponta a atuação de certos grupos de pressão interessados na preservação tal classe de erros de percepção quanto ao desenvolvimento da atividade financeira do Estado<sup>357</sup>.

Passando às formas de ilusão fiscal, Puviani destaca que o próprio desenrolar da atividade financeira pode obscurecer a compreensão do contribuinte eleitor uma vez que não haveria uma clara conexão entre o montante de recursos arrecadados e os gastos necessários para prover bens e serviços públicos. Para tanto, a classe dominante poderia se valer de uma série de artifícios para ludibriar tal percepção, como o recurso às receitas oriundas da exploração pelo ente público de seu próprio patrimônio<sup>358</sup>, por meio de inflação e do valor da moeda<sup>359</sup>, ou mesmo - e em especial - a utilização da tributação indireta incluída no preço final suportado pelo consumidor<sup>360</sup>.

---

<sup>356</sup> Este ponto é objeto de polémica em torno da obra de Puviani, havendo duas correntes distintas a observar a existência, ou não, na teoria da ilusão fiscal de uma vontade presente da classe dominante em executar tais estratégias de ocultação do encargo fiscal. Enquanto Fasiani destaca não podermos falar em opções conscientes direcionadas à ilusão, Bereijo defende que, para Puviani as escolhas ilusórias fariam parte de um processo ativo conduzido pela classe dominante e direcionado ao objetivo de redução das resistências das classes dominadas. Segundo o autor, "Así pues, lo que produce el sistema de ilusiones financieras no és la voluntad malévola, el genio tenebroso y despótico de tal o cual político, sino la 'dependencia del Estado de los intereses de las clases superiores'. Esto hace que el político que hubo de desarrollar una actividad financiera cuyo coste se imponía en su mayor grado a las clases más bajas y cuya utilidad favorecía a los intereses de la clase dominante, ante la imposibilidad de hacer el bien común y ante la exigencia de obtener cada vez mayores ingresos, tendió a moverse a lo largo de la línea de la menor resistencia y buscó aquellas elecciones financieras que crean en los ciudadanos el máximo de ilusión y reducen al mínimo las resistencias fiscales ocultando a los ciudadanos los efectos mediatos e inmediatos y los fines de la actividad financiera. Y así, poco a poco, sin que ello respondiese necesariamente a un plan preconcebido, se van formando una serie de medidas fiscales, se van imponiendo una serie de prácticas financieras que 'poco a poco, por su propia inercia, debían construir un sistema de astucias fiscales'.

Pero esa búsqueda a lo largo de la línea de la menor resistencia implica una acción consciente, deliberada, racional cuyo desenlace final está constituido siempre, como señala D'Albergo, por una elección, el preferir un medio a otro. La ilusión financiera constituye un proceso activo puesto en práctica por la clase gobernante para la consecución de sus fines. Nos parece errónea, pues, la afirmación de Fasiani de que la teoría de la ilusión financiera 'no es ningún capítulo de acusación contra ninguna clase gobernante', ni el resultado de una voluntad consciente y racional, sino 'un resultado obtenido casi inadvertidamente', como fruto del azar o como mera consecuencia mecánica del desenvolvimiento de una serie de condiciones reales." (BEREIJIO, Alvaro Rodrigues. Estudio preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XXXVIII).

<sup>357</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 242.

<sup>358</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 38-41.

<sup>359</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972, p. 47.

<sup>360</sup> Quanto ao ponto, alerta Puviani que "la ocultación del impuesto en el precio de los productos produce plenos efectos con la ayuda de otras circunstancias que tienen como resultado alejar todo lo que hace visible el impuesto en el momento en que se paga definitivamente por el contribuyente. Así sucede que, mientras por una parte y de lejos funcionan con la mayor evidencia los instrumentos financieros, cuyos resultados remotos serán la subida de los precios de los productos, por otra parte, en el momento en que el contribuyente

Quanto a esta última forma de ilusão, conhecida na doutrina como Hipótese de Mill, cumpre destacar que Puviani já traz naquele momento não apenas a compreensão de que os tributos embutidos no preço de bens e serviços são ignorados - total ou parcialmente - por aqueles que adquirem tais itens, como também realça que a ilusão atrelada a essa estratégia se faz mais completa quanto maior for a distância existente, na cadeia de consumo, entre o responsável pelo recolhimento do tributo e o responsável por suportar o ônus econômico deste<sup>361</sup>.

Esta classe de ilusões atrelada à tributação indireta estaria associada com uma série de equívocos quanto aos responsáveis por suportar o ônus econômico, ou, conforme apontado por Puviani, enquanto erros na pessoa do real contribuinte<sup>362</sup>. Para o autor, tais equívocos poderiam ocorrer tanto do lado do "contribuinte de direito", o qual responsável jurídico pelo recolhimento do tributo que acabaria ignorando o traslado econômico do encargo para a cadeia de consumo, seja do lado do "contribuinte de fato", que ao adquirir o bem gravado não se enxerga enquanto contribuinte e ignora o custo tributário embutido no preço pago, acreditando que quem arca economicamente com este seria o contribuinte de direito<sup>363</sup>.

É bem verdade que, conforme nos alerta Schoueri<sup>364</sup>, ao analisarmos o traslado do ônus tributário a partir de uma perspectiva da incidência puramente econômica, temos que levar em conta que tal repasse dependerá da conjuntura em que ocorrem as operações tributadas. Consideradas as características do mercado, a repercussão econômica do tributo poderia ocorrer total ou parcialmente, ou mesmo não ocorrer, não sendo sequer

definitivo paga el tributo, nada le advierte de su sacrificio. Este no se le anuncia previamente por visitas de funcionarios, de peritos; no se le señala por alcoholímetros, por sacarómetros, por balanzas, por contadores, etc., ni por fichas individuales o por listas públicas. En el momento en que el contribuyente paga el impuesto, nadie se lo exige, ni se lo determina. Quien soporta realmente el impuesto no es conocido por el fisco, ni él conoce al fisco. El impuesto se percibe desde lejos, de manera invisible respecto a quien lo soporta. En fin, hay todo aquello que puede servir para grabar en la mente una íntima unión entre el impuesto y los productores y para persuadirnos de que éstos se someten al él; y hay todo aquello que puede llegar a grabar en el consumidor la convicción de que está lejos de cualquier asalto del fisco." (PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972 p. 42).

<sup>361</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972 p. 43.

<sup>362</sup> Afirma o autor que "el error sobre la persona del contribuyente de que se ha hablado en el capítulo XI, consiste en el juicio que cambia un contribuyente por otro, o que lo ve donde no existe o no lo ve donde existe. Es siempre un error de atribución o de no atribución de impuestos a determinadas personas." (PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972, p. 191).

<sup>363</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 185-189.

<sup>364</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2019. p. 63.; ANDRADE, José Maria Arruda; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Tributação indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2013. *Passim*.



exclusividade dos tributos sobre o consumo, visto que também os tributos diretos da pessoa jurídica poderiam ser repercutidos enquanto custos da atividade econômica.

Ocorre que, ainda a partir de tais considerações, é possível, desde já, constatarmos uma natural dificuldade em tais figuras tributárias indiretas quanto à identificação do efetivo contribuinte. Ou seja, afirmar que a repercussão econômica é uma possibilidade em nada invalida a estratégia ilusória inerente aos tributos indiretos<sup>365</sup>. Embora possamos afirmar que eventualmente a repercussão econômica não venha a acontecer, isso não altera o fato de que parte significativa da população não se enxerga como contribuinte de tais tributos sobre o consumo<sup>366</sup>, o que por si só colabora para a construção de uma estratégia ilusória, nos termos identificados por Puviani. Segundo que, embora seja correto afirmar que todo e qualquer tributo possa vir a repercutir economicamente, é bem verdade também que os tributos sobre o consumo resultam de uma construção jurídica justamente pensada para que possam ser trasladados<sup>367</sup>, reforçando a característica típica da Hipótese de Mill.

Por fim, o efeito ilusório decorrente do traslado da incidência tributária, ao criar os erros acerca de quem suporta o ônus tributário, nos apresenta o problema de como as estratégias ilusórias tendem a variar, conforme apontado por Puviani, de acordo com as classes sociais em que se encontram os indivíduos iludidos<sup>368</sup>. Tal preocupação nos antecipa a análise que levaremos a cabo no final do presente capítulo, em que abordaremos de que maneira assimétrica a ilusão atua nos diferentes estratos sociais, produzindo diferentes cargas tributárias subjetivas que refletem na percepção social do tributo.

Outras formas de se criar uma falsa percepção estariam no atrelamento da imposição tributária a eventos ou situações que fossem favoráveis ou agradáveis ao contribuinte, suavizando assim a percepção negativa que o pagamento de tributos geralmente possui junto à opinião pública<sup>369</sup>. Ou se valer ainda de uma espécie de tática ao

---

<sup>365</sup> Veremos a frente em que medida a Hipótese de Mill da ilusão fiscal é algo aceito na literatura do tema, bem como objeto de estudos que buscam sua comprovação.

<sup>366</sup> Retornaremos o ponto no curso de trabalho quando apresentarmos as pesquisas que evidenciam a ilusão fiscal entre os indivíduos, atreladas a tributação indireta.

<sup>367</sup> Favoráveis a pertinência da classificação: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Tributação indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2013. p. 212-214; MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 54-61.

<sup>368</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972 p. 191 e ss.

<sup>369</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 111-130.

terror, na qual o administrador aponta cenários supostamente calamitosos como forma de justificar a instituição de novas figuras impositivas<sup>370</sup>.

Puviani destaca ainda a ilusão inerente a um sistema tributário complexo, composto por diversas figuras impositivas que pulverizam o ônus fiscal suportado. Diante de tal quadro seria mais difícil ao eleitor contribuinte conseguir mensurar o tamanho da carga tributária do que se houvesse poucas cobranças distribuídas sobre as manifestações de riqueza deste<sup>371</sup>.

Embora pertinente para o estudo das finanças públicas, a obra de Puviani permaneceu sem ampla repercussão desde seu lançamento, bem como as hipóteses teóricas perduraram sem a devida comprovação empírica<sup>372</sup>. Até que, em 1941, Mauro Fasiani resgata tais considerações reintroduzindo o debate em torno dos instrumentos de redução de resistências das classes dominadas em relação ao exercício de força pelas classes dominantes<sup>373</sup>.

Neste contexto, na mesma linha do que assinalado por Amilcare Puviani, Mauro Fasiani defende que a ilusão fiscal seria apenas uma vertente da ilusão política em sentido amplo<sup>374</sup>. Para o autor, portanto, a ilusão fiscal se inseriria no conjunto de representações errôneas em nossa mente acerca de determinado fenômeno, no caso o fiscal, alterando a percepção das classes dominadas tanto quanto ao custo do Estado, quanto em relação aos benefícios das utilidades por ele fornecidas<sup>375</sup>.

---

<sup>370</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 149-156.

<sup>371</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 171-179.

<sup>372</sup> Ao analisar a questão a partir da perspectiva do campo empírico da psicologia fiscal, Günter Schmöloders bem afirma que no período seguinte à obra de Puviani, "Italian fascism and German Nazism, though broadening the field of experiences, did not permit scientific research along these lines. Only after the Second World War was it possible to recount such experiences and to formulate in terms and categories of modern psychology the conclusions drawn from Mussolini's fiscal measures and Dr. Goebbel's propaganda." (SCHMÖLDERS, Günter. Fiscal psychology: a new branch of public finance. **National Tax Journal**, vol. 12, n. 4, dez. 1959. p. 341).

<sup>373</sup> FASIANI, Mauro. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 59.

<sup>374</sup> FASIANI, Mauro. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 58.

<sup>375</sup> Nas palavras de Fasiani, "podríamos nosotros llamar optimista a la ilusión 'cuando, al representar como más verdadera la suma de ventajas obtenidas y obtenibles por los entes políticos, y como menos verdadera la suma de las prestaciones que ellos requieren, tiene por objeto aumentar nuestra felicidad y disminuir nuestra pena'.

Más genéricamente, tiene por efecto atenuar em la conciencia de los dominados la percepción del disfrute que, em el Estado monopolista, la clase gobernante tiende a realizar. En el esfuerzo de vencer y superar la resistencia de los dominados se comprende cómo la ilusión optimista pueda jugar a favor de los dominantes. Cuanto mayor es la ilusión tanto menor será la resistencia que encontrarán en su camino.

Por eso, tanto em la selección de los servicios para declararlos públicos como em el reparto de los costos, la clase gobernante, moviéndose por la vía no lógica, es decir, por la línea de menor resistencia, tiende a adoptar aquellas medidas que determinan em los dominados um máximo de ilusión." (FASIANI, Mauro. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 60).

Fasiani, todavia, sistematiza três equívocos comuns àqueles que se envolvem na análise da ilusão fiscal em nossos dias e que, segundo o autor, devemos evitar. O primeiro, já abordado acima e controverso dentro da obra de Puviani, decorreria de uma falsa impressão de que o fenômeno em si seria algo consciente, como um reiterado movimento da classe governante direcionado a produzir, enquanto resultado, um sistema de fazenda pública em prejuízo dos demais setores sociais. Para o pesquisador, a ilusão fiscal seria o reflexo não-lógico de inúmeras escolhas históricas direcionadas para estruturar a atividade financeira. É dizer, ao se defrontar com a necessidade de ampliar a arrecadação, ou mesmo o gasto público, que a Administração tende a optar pela adoção de estruturas ilusórias que, pouco a pouco, constroem um sistema complexo e pouco transparente que contribui para a formação destas percepções equivocadas. Ainda assim, não seria possível defender a existência de uma estratégia orgânica para formação de uma estrutura ilusória<sup>376</sup>. Mesma linha de entendimento, é possível verificar na posição de Vito Tanzi, quando afirma que a complexidade de um sistema tributário poderia estar inserida muito mais em um contexto de atuação de diversos grupos de pressão que, defendendo seus interesses dentro da arena democrática, fariam valer seus objetivos como algo consistente em relação aos objetivos da sociedade como um todo<sup>377</sup>.

Outro ponto que Fasiani nos chama a atenção decorre da ideia de que a ilusão fiscal se desenvolveria em um caso limite de Estado, que é o modelo monopolístico. Isso significa dizer que a Teoria da Ilusão Fiscal não seria integralmente aplicável a todos os modelos de Estado, ou mesmo a qualquer hipótese de atividade financeira. Assim, segundo o autor, não devemos nos deter na análise de certo gasto ou arrecadação específicos, investigando em que medida cada um seria ou não ilusório. Segundo Fasiani, o estudo deve buscar analisar em que medida as diversas estratégias de ilusão fiscal já identificadas podem se estruturar em conjunto para formação de um ordenamento jurídico que, em sua totalidade, se aproxime do modelo ideal de Estado monopolista<sup>378</sup>. É dizer: a investigação deve focar em que medida a atividade financeira seria organizada a partir de estratégias de ilusão isoladas que acarretam, ao final, na distorção da percepção dos indivíduos acerca da distribuição da incidência fiscal.

---

<sup>376</sup> Segundo Fasiani, "La ilusión financiera no es, por tanto, un capítulo de acusaciones contra ninguna clase gobernante, ni es el índice de nefandos, tenebrosos y sistemáticos complots realizados por una clase social en perjuicio de otra. Es el resultado no lógico de la actividad financiera en un determinado clima político" (FASIANI, Mauro. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 61).

<sup>377</sup> TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: origem e consequências. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaiás Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 206.

<sup>378</sup> FASIANI, Mauro. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 62.

É de se ressaltar, todavia, que esta percepção também é criticada por Bereijo, que entende ser a ilusão fiscal uma estratégia passível de ser estendida para todo e qualquer modelo de Estado, não ficando restrita a regimes monopolistas ou totalitários. Para o autor espanhol, tal posição, assim como a leitura de que as estratégias ilusórias não partiriam de um agir consciente das classes dominantes, esvaziariam de sentido a teoria original de Puviani. Conforme veremos a frente, tendemos a concordar com a crítica traçada ao pensamento de Fasiani quanto ao ponto, ainda que sua leitura seja, de certo modo, majoritária<sup>379</sup>.

O terceiro alerta feito por Fasiani está relacionado com a necessária compreensão de que o Estado é algo essencial para que possamos viver em sociedade. Conforme apontamos no capítulo anterior, em muitos aspectos a forma como convivemos hoje depende da existência de um Estado que não apenas proveja uma gama de utilidades públicas inerentes à vida coletiva, como também forneça as condições materiais de existência de um processo produtivo capitalista. Para além de tais funções mínimas, demonstramos que, em certa medida, a presença de um agir coletivo se mostra necessário para que possamos fazer frente a diversas prestações importantes para a superação do quadro de desigualdade social e fornecimento de um patamar civilizatório mínimo para todos os membros de nossa comunidade política.

As colocações de Fasiani, assim, caminham juntas a tais preocupações, uma vez que o autor italiano afirma que não podemos perder de vista que a existência do Estado, enquanto pressuposto da vida em sociedade, pode ser algo desejado pelas classes dominadas, que estariam dispostas a colocar sua riqueza à disposição do ente político, para que este proveja a sociedade como um todo de bens e serviços públicos. Tal aceitação e consequente redução natural das resistências, portanto, poderia facilitar o processo expropriatório das classes dominantes, sem que essas precisassem se valer do recurso às ilusões políticas, mesmo em um contexto monopolista<sup>380</sup>.

Assim, partindo de tais pressupostos, Fasiani revisita a doutrina da ilusão fiscal inaugurada por Puviani, discorrendo, a partir de suas palavras, em que medida poderíamos observar a formação de percepções sociais equivocadas em torno da atividade fiscal, tanto sob a perspectiva do gasto público, quanto sob a perspectiva da receita pública.

---

<sup>379</sup> BEREIJO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XXXVIII.

<sup>380</sup> FASIANI, Mauro. **Principios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 64.

Para Fasiani, as ilusões relativas ao gasto público teriam caráter tanto qualitativo quanto quantitativo, uma vez que a seleção dos serviços caracterizados como públicos poderiam sofrer interferência das classes dominantes tanto no que toca à natureza do serviço - publicizando prestações que na verdade favorecem grupos específicos - quanto mesmo no aporte de recursos necessários para se colocar à disposição determinada utilidade em favor da sociedade como um todo. Para isso, como forma de superar eventuais resistências naturais, caso a sociedade de fato soubesse como se estrutura tal gasto, Fasiani afirma que as classes dominantes poderiam se valer de três estratégias ilusórias: ocultação evidente e declarada do gasto; ocultação do gasto por meio de instituições e práticas administrativas; e ocultação por meio de procedimentos de outra natureza<sup>381</sup>.

De uma maneira geral, quanto ao gasto público, Fasiani destaca que as práticas ilusórias préexistem às atuais democracias, remetendo a própria atividade financeira no antigo regime, quando o patrimônio público se confundia com as riquezas do próprio príncipe. Já naquela época, observava-se uma ausência de controle ou escrutínio público, até porque, o segredo e a ocultação eram práticas necessárias para o próprio exercício do poder. Deste modo, resgatando tal percepção para a realidade de regimes democráticos, é possível desde já traçar uma conexão quanto ao recurso a estratégias ilusórias da atividade financeira e os *arcana imperii*, descritos por Norberto Bobbio<sup>382</sup>.

Assim, seja diante da complexidade inerente às peças orçamentárias, de difícil alcance para o cidadão comum, seja diante de gastos públicos que permanecem ocultos, ou mesmo decorrentes de desvios legais da destinação dos fundos públicos, Fasiani ressalta a dificuldade de se promover uma verdadeira democracia em contextos nos quais os cidadãos pouco controle ou influência exercem na forma como se destinam os recursos públicos. Para ele, a crença em que vivem os povos nos regimes democráticos, de participar efetivamente das decisões acerca dos gastos seria, por si só, uma das maiores ilusões do presente<sup>383</sup>.

---

<sup>381</sup> FASIANI, Mauro. **Princípios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 66.

<sup>382</sup> Ao discorrer sobre o tema, Norberto Bobbio bem classifica o exercício do poder invisível como algo típico de governos autocráticos, afirmando que "à imagem e semelhança do Deus oculto, o soberano é tanto mais potente, e portanto, mais cumpridor de sua função de governar súditos ignorantes e indóceis, quanto melhor consegue ver o que fazem seus súditos sem ser por eles visto". E continua ao afirmar que, na perspectiva absolutista era opinião comum, "quem detém o poder e deve continuamente resguardar-se de inimigos externos e internos tem o direito de mentis, mais precisamente 'simular', isto é, de fazer aparecer aquilo que não existe, e de 'dissimular', isto é, de não fazer aparecer aquilo que existe". (BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 147-153).

<sup>383</sup> FASIANI, Mauro. **Princípios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 82.

A mesma percepção de distanciamento da sociedade quanto à atividade financeira do Estado, poderia ainda ser obtida na análise da esfera da receita pública. Fasiani destaca que, sob tal ângulo, a ilusão poderia ser classificada como ocultação da riqueza requerida em relação às fontes individuais da mesma; ocultação quanto aos pressupostos de quantidade, qualidade e duração dos ingressos públicos; união dos ingressos ao gosto privado do contribuinte; aumento da utilidade dos serviços públicos de modo a atenuar o gravame dos tributos; união da obtenção da riqueza a acontecimentos que instiguem sentimentos de solidariedade ou ódio entre as classes; contraposição da tributação com um suposto mal maior a ser evitado; associação dos impostos com outras sanções; fragmentação da riqueza requerida em diversas figuras tributárias; e os erros em torno de quem de fato suporta o ônus tributário<sup>384</sup>.

Por fim, um último acréscimo decorre da constatação feita por Fasiani de que mesmo as ilusões fiscais apresentariam limites a serem considerados por aqueles que detêm o poder. Ainda que entenda não haver uma estrutura preordenada direcionada à ilusão fiscal, que muito mais se aproximaria de sucessivas "escolhas de momento", Fasiani anota que não podemos acreditar que o recurso a tais estratégias possa ocorrer de maneira desenfreada em favor das elites dominantes<sup>385</sup>. Comparando a um remédio, cujo uso excessivo pode matar o paciente, Fasiani afirma que os limites de tais estratégias se encontrariam tanto em razão dos reflexos psicológicos da ilusão fiscal, naquilo que apresentaria efeitos colaterais, ampliando a resitência do contribuinte, quanto nos próprios reflexos econômicos que a carga tributária em si poderia gerar nas curvas de oferta e demanda dos produtos, produzindo resultados alocativos que poderiam anular os efeitos pretendidos com a estrutura ilusória<sup>386</sup>.

O estudo da obra de Fasiani se faz importante no contexto de análise do desenvolvimento da Teoria da Ilusão Fiscal, justamente por ser ele um dos responsáveis por reintroduzir o debate durante o século XX, conforme alertado por James Buchanan ao ressaltar o papel da obra publicada em 1941<sup>387</sup>. Mas é a partir das décadas de 1950 e 1960, que a teoria passa por um novo salto, com as releituras realizadas por Günter

---

<sup>384</sup> FASIANI, Mauro. **Princípios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 94.

<sup>385</sup> FASIANI, Mauro. **Princípios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 122.

<sup>386</sup> FASIANI, Mauro. **Princípios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 122.

<sup>387</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 127.

Schmölders<sup>388</sup>, que inaugura a corrente teórica da psicologia financeira, bem como por James Buchanan<sup>389</sup>, reintroduzindo o debate em torno da ilusão fiscal na tradição da Teoria da Escolha Pública.

Em Schmölders, responsável pela introdução da obra de Puviani para a literatura alemã, temos o reconhecimento dos avanços feitos pelo autor italiano enquanto esforço inaugural para o estudo do comportamento humano acerca da atividade financeira<sup>390</sup>. A partir da premissa lançada pela teoria da ilusão fiscal quanto à possibilidade de se realizar um estudo sobre os aspectos psicológicos da tributação, Schmölders avança na criação de um corpo teórico que possibilite aprofundar a análise da relação entre indivíduo e Estado, inclusive como meio para aperfeiçoar a atividade estatal e consolidar tal modelo político em face das vicissitudes dos novos tempos<sup>391</sup>. Para tanto, defende o autor que, diferente do cenário em que desenvolvidos os aportes iniciais da Teoria da Ilusão Fiscal, que em muito se viu influenciada pela doutrina política italiana, o nascimento de uma psicologia científica e de uma psicologia social, aliadas à consolidação da democracia parlamentarista, possibilitaram o desenvolvimento de um estudo aprofundado do funcionamento do Estado e da ciência das finanças a partir da sua relação com os cidadãos<sup>392</sup>.

Inaugurando o campo teórico da psicologia financeira, Schmölders se valeu dos resultados da pesquisa empírica conduzida pela Cologne Center of Empirical Economics Research, no ano de 1958, para mapear não apenas o comportamento em geral do contribuinte alemão<sup>393</sup>, mas atentar também para em que medida seria possível verificar a

---

<sup>388</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. *Passim*.

<sup>389</sup> Nesse sentido, cita-se BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. e BUCHANAN, James M.; WAGNER, Richard E. **Democracy in Deficit: the political legacy of Lord Keynes**. Carmel: Liberty Fund, 2000.

<sup>390</sup> "In simple hedonistic terms of satisfaction and dissatisfaction, Puviani described most of the phenomena modern fiscal psychology embraces. These include ways of camouflaging taxation under other names, or levying taxes under conditions under which the tax payer is inclined to minimize or even fail to perceive any burden, e.g., death duties imposed upon heirs. Further, he dealt with the skillful misuse of noble feelings like patriotism, confidence and religious faith through the issue of public loans which later might not be repaid, or, if repaid, only in depreciated money. Taxpayers reactions against such fiscal tyranny, including some comments on the social background of revolutions, were also systematically recorded by Puviani years before modern psychology or social psychology had been developed." (SCHMÖLDERS, Günter. Fiscal psychology: a new branch of public finance. **National Tax Journal**, vol. 12, n. 4, dez. 1959. pp. 340-341).

<sup>391</sup> SCHMÖLDERS, Günter. La investigación del comportamiento humano en la hacienda pública. **Instituto de Estudios Fiscales**. n. 34. 1975. p. 20.

<sup>392</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 16.

<sup>393</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Fiscal psychology: a new branch of public finance. **National Tax Journal**, vol. 12, n. 4, dez. 1959. pp. 340-345.

existência de uma mentalidade fiscal dos indivíduos em geral - assim considerada a postura destes em face aos impostos -, de uma moral fiscal do indivíduo concreto - enquanto considerada como a vontade intrínseca de pagar tributos -, bem como, ao final, se estas variariam a depender das características da sociedade ou do grupo social investigado e dos reflexos na opinião pública a respeito do tema<sup>394</sup>.

Assim, um argumento defendido por Schmölders seria de que, enquanto fruto de uma construção sociocultural, a mentalidade fiscal dos indivíduos variaria não apenas em função do tempo ou das características de determinada parcela da população, mas mesmo entre os povos do mundo<sup>395</sup>. Desta forma, defende o autor a existência nos países latinos de uma consciência de resistência fiscal mais forte do que em países germânicos e escandinavos, onde os tributos teriam uma conotação de contribuição da sociedade para com o Estado<sup>396</sup>. Tal diferença de cultura fiscal, resultado de uma construção histórica, interferiria de maneira generalizada na postura dos indivíduos em torno da tributação, contribuindo para a adoção, por parte das Administrações tributárias, de estratégias que buscassem contornar tais níveis de resistência, como a preponderância de figuras impositivas indiretas<sup>397</sup>. Ao lado das características gerais de cada sociedade, Schmölders afirma ainda que haveria uma diferença da mentalidade fiscal dos indivíduos a partir de fatores como nível de educação, sexo, idade, tipos de empregos ou grupo social a que

---

<sup>394</sup> "Pero a nuestros propósitos, y para delimitar mejor y más objetivamente el fenómeno, preferimos hablar de 'mentalidad fiscal', entendiendo por tal el conjunto de actitudes que predominan (en una época o pueblo determinados) con relación a la imposición. De esta mentalidad derivan la 'moral' del individuo concreto (es decir, su posición ante el delito fiscal) y su disciplina fiscal (es decir, su tendencia a observar o no sus deberes fiscales)." (SCHMÖLDERS, 1965, SCHMÖLDERS, Günter. *Lo Irracional en la Hacienda Pública*. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965, p. 74).

<sup>395</sup> Interessante colocação para o tema é trazida por Cristina Sá e Antonio Martins, ao afirmarem que "reconhecemos que as atitudes dos contribuintes face às suas obrigações fiscais não são desprovidas de sentimentos, nem de considerações morais, mas antes ponderadas pelo contexto social e institucional que circunda o contribuinte. Daqui emerge o interesse em perceber quais as variáveis que moldam a moral tributária do indivíduo. É importante perceber como é que surge a moral tributária ou mesmo como pode ser mantida." (SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. *A moralidade e as obrigações tributárias*. In: SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade: outros olhares**. Porto: Vida Económica, 2013. p. 251).

<sup>396</sup> Defende Schmölders que tal diferença de mentalidade poderia ser observada no próprio nome das figuras impositivas ao afirmar que "Such tax mentality can be shown to differ widely between different peoples of Europe. Whereas, in the Latin world, the word tax means something felt as an "imposition" upon the citizens (impôt, ns (impôt, imposto, impuesto), the German word, Steuer, means "support" and the Scandinavian, skat, the common treasure destined for common purposes. On the basis of such different national tax mentalities, which are closely connected with the citizens' community-mindedness in general, individual tax-mindedness develops by personal experiences. Confronted with the obligation to pay, the taxpayer feels inclined to a certain degree of resistance, leading to evasion, tax-dodging, or even to open revolt, like M. Poujade and his followers in France." (SCHMÖLDERS, Günter. *Fiscal psychology: a new branch of public finance*. **National Tax Journal**, vol. 12, n. 4, dez. 1959. p. 342).

<sup>397</sup> SCHMÖLDERS, Günter. *Lo Irracional en la Hacienda Pública*. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 75.



pertencessem. Diferenças estas que justificariam uma predisposição maior ou menor dos indivíduos quanto ao adimplemento de suas obrigações fiscais<sup>398</sup>.

Arelada à análise da moralidade fiscal, Schmolders desenvolve também um estudo empírico em que busca mensurar a carga fiscal objetiva e subjetiva dos indivíduos. Segundo ele, a dimensão subjetiva da carga fiscal envolveria a percepção que cada indivíduo tem acerca do montante de tributos aos quais estaria submetido, de acordo tanto com a respectiva capacidade contributiva, como a relativa aos demais contribuintes<sup>399</sup>.

Como na mentalidade fiscal, a percepção subjetiva da carga também seria resultado de uma intersecção de vários fatores, agora direcionados não mais a uma aceitação da carga em função de um espírito contributivo, mas - em um passo atrás - atrelado à própria percepção do quanto cada um recolhe. Assim, fatores como a situação econômica, a capacidade contributiva, o conhecimento das atividades do Estado, temperamento individual e experiências pessoais contribuiriam para que cada pessoa tivesse uma compreensão distinta de sua carga fiscal, sob tal perspectiva subjetiva. Todavia, destaca Schmolders, talvez um dos elementos de maior interferência para a percepção subjetiva residiria justamente na tributação indireta, a qual, associada aos preços de bens e serviços consumidos, seria suportada por todos indistintamente e de maneira anestesiante<sup>400</sup>.

Para o autor, a tributação indireta assumiria uma faceta imperceptível na carga subjetiva dos indivíduos, justamente por implicar em uma vagueza quanto a sua incidência, tanto por criar a sensação de que existiriam impostos em situações não oneradas, bem como dificultar a mensuração exata do quanto se paga nestes casos<sup>401</sup>.

---

<sup>398</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965p. 77-79.

<sup>399</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965p. 84.

<sup>400</sup> "Desde antiguo, la preferencia de los impuestos indirectos, desde el punto de vista político-fiscal, se debe a su relativa 'imperceptibilidad'; es decir, al hecho de que el contribuyente, en la mayoría de los casos, sabe o, al menos, supone que en el precio de los bienes que adquiere está comprendida una parte del impuesto; pero como precio e impuesto se encuentran unidos y se satisfacen en un mismo acto, sus restricciones monetarias no se realizan directamente a causa del fisco, sino debido a la conducta económica del vendedor de los bienes en cuestión. Por tanto, no se percibe aquí propiamente el fenómeno impositivo. De otra parte, además, el contribuyente puede evitar estos impuestos dejando de adquirir dichos bienes, con lo que se da aquí un cierto matiz de voluntariedad. Mediante estos impuestos 'imperceptibles' se vangloriaba Pitt de poder 'quitar al mendigo el último harapo de su cuerpo... y al niño que muere de hambre el último pedazo de pan de su boca sin que ellos mismos se diesen cuenta'. Esta fue una de las razones por las que en el siglo XIX se abrió fuego contra los 'antisociales' impuestos sobre el consumo, comenzando a ser reemplazados por los impuestos directos (sobre todo, por el de la renta, el 'rey de los impuestos')." (SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 85).

<sup>401</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965., p. 91.

A partir de tal premissa, Schmolders realiza uma série de questionamentos para os sujeitos da pesquisa, demonstrando de que modo a população alemã em 1958 se encontrava mal informada quanto à distribuição do ônus tributário indireto, má percepção esta que em muito causada pela ausência de um contato prévio com dados que auxiliassem na compreensão do fenômeno fiscal. Assim, defende ele que o nível da carga fiscal subjetiva - quanto cada um acredita estar pagando - possuiria íntima conexão com o grau de informação detida pela população, sendo inclusive influenciada por notícias veiculadas pela imprensa, ainda que eventualmente não condizentes com a realidade<sup>402</sup>.

O autor, então, alerta para o potencial disruptivo relativo ao fornecimento de informações quanto à tributação indireta, uma vez que o conhecimento da população acerca de seu ônus imperceptível pode gerar a revolta e repulsa quanto a mais essa forma de incidência<sup>403</sup>.

Com isso, de certo modo, vemos uma conexão das preocupações de Schmolders com os estudos relativos à ilusão fiscal, inaugurada por Puviani, demonstrando empiricamente parte das considerações trazidas pelo autor italiano no início do século XX. A relevância do trabalho se justifica pela análise, a partir do instrumental fornecido pela psicologia social, do comportamento dos indivíduos ante as estruturas fiscais dos países e da motivação da população quanto ao ato de pagar tributos, contribuindo para a modernização da Administração tributária observada em nossos tempos.

O autor alemão inicia uma corrente teórica voltada para análise da moralidade tributária e as influências socioculturais tanto na percepção dos indivíduos em relação à atividade pública, quanto no nível de adimplemento voluntário das obrigações tributárias. Desse modo, Schmolders colaborou para o desenvolvimento da análise dos efeitos psicológicos da matriz tributária, como forma de otimizar a atividade fiscal do Estado. Mas

---

<sup>402</sup> "De todas formas, es evidente que el concepto subjetivo de carga fiscal en el caso de los impuestos indirectos depende del grado de información acerca de éstos. Si estos impuestos no fueran públicos, no se sentiría su carga. En cambio, el recuerdo de tiempos anteriores o de noticias de prensa más o menos vagas determinan ese concepto, aunque ello nada tenga que ver con la realidad. (...) Prescindiendo de esta comparación entre los cigarrillos y el azúcar, las ideas siguen siendo muy vagas cuando se pregunta si un determinado producto está gravado mucho o poco. Casi nadie tiene buenas informaciones, y el concepto subjetivo de carga fiscal queda sin concretar, dado que los interrogados carecen de los datos pertinentes. (...) En tanto que cada persona sujeta al impuesto sobre la renta tiene una idea aproximada de su carga, la inmensa mayoría de los ciudadanos no sabe en qué medida su presupuesto queda afectado por los impuestos sobre el consumo. A la pregunta: ¿Cuántos marcos calcula usted que ahorraría mensualmente en sus compras si el Estado suprimiese todos los impuestos sobre el consumo y los precios se redujesen consiguientemente?; casi nadie dio, como es de suponer, una respuesta exacta. Pero los resultados hacen pensar que muchos ciudadanos no tenían idea de este problema hasta que les fue planteado por la encuesta." (SCHMÖLDERS, Günter. *Lo Irracional en la Hacienda Pública*. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965 p. 92-93).

<sup>403</sup> SCHMÖLDERS, Günter. *Lo Irracional en la Hacienda Pública*. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965 p. 95-96.

também, seus estudos empíricos nos auxiliam na construção de uma abordagem dos efeitos ilusórios da tributação indireta, confirmando no recurso à imperceptibilidade da carga tributária, uma importante estratégia da qual se valeria a Administração para potencializar a arrecadação de receitas com o mínimo de resistência por parte da sociedade.

Esse pragmatismo da psicologia fiscal de Schmölders<sup>404</sup> é em muito criticado por autores como Sainz de Bujanda, especialmente no que diz respeito a uma alegada ausência de preocupação em aprimorar o comportamento dos indivíduos na busca pela formação de uma cidadania fiscal, mas tão somente investigá-lo com o objetivo de otimizar a atividade financeira do Estado<sup>405</sup>. Ainda assim, devemos destacar as contribuições da obra e o ineditismo da pesquisa então realizada<sup>406</sup>, que lançou bases para uma melhor compreensão de como se molda a mentalidade fiscal e a percepção da atuação estatal para os diversos grupos de indivíduos enquanto coletividade<sup>407</sup>. E mesmo que não recorra necessariamente aos aportes teóricos de Puviani, podemos ver nas preocupações de Schmölders, e mesmo na deferência que traz em seus escritos, elementos que o conectam ao estudo das estratégias ilusórias desenvolvidas no curso da atividade financeira.

Já em outra vertente, James Buchanan também se mostra um importante reintrodutor dos debates inaugurados pela Teoria da Ilusão Fiscal de Puviani, agora a partir

---

<sup>404</sup> Exemplo deste pragmatismo pode ser observado em passagens como "the main task of fiscal psychology remains, however, to analyze the direct resistance to direct taxation of individuals and nations according to their general 'tax mentality'." (SCHMÖLDERS, Günter. Fiscal psychology: a new branch of public finance. **National Tax Journal**, vol. 12, n. 4, dez. 1959. p. 341).

<sup>405</sup> "una ciencia positiva que nos explica, con el apoyo constante de la experiencia, la mentalidad fiscal de las colectividades, lo que permite, por tanto, prever el tipo de reacciones sociales que producirán las diversas clases de medidas que en orden a la tributación hayan de adoptarse. Previstas esas reacciones, el hombre de gobierno estará en condiciones, según los casos, de preparar, con antelación necesaria, las armas que le permitan combatir la oposición - si es esa la reacción que se prevé - o iludir el enfrentamiento, procurando que el contribuyente, dada su manera de ser, tolere bajo formas más o menos encubiertas ciertas decisiones financieras que con una presentación menos solapada provocarían una actitud de hostilidad. (...) no es necesaria mucha agudeza para advertir que el empleo exclusivo o predominante de la psicología tributaria como instrumento de política financiera puede socavar los fundamentos de la educación tributaria y llegar a anularla casi por entero. Si el político, ufánandose de 'listo', porque conoce la manera de ser de 'su gente', opera, para alcanzar el éxito, valiéndose incluso de cuantos prejuicios, deformaciones o bajezas anidan en el alma - o en la mentalidad, como se dice -, de la colectividad, en vez de esforzarse por elevar el nivel moral de ésta, es claro, insisto, que el propio gobernante se habrá convertido en el más poderoso y terrible enemigo de la educación social y tributaria." (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p. 117).

<sup>406</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Fiscal psychology: a new branch of public finance. **National Tax Journal**, vol. 12, n. 4, dez. 1959. p. 340.

<sup>407</sup> Nesse sentido, para além dos diversos estudos que se seguiram na análise da mentalidade fiscal dos indivíduos e do chamado *tax compliance*, é de ser destacado que, mesmo entre as críticas feitas por Sainz de Bujanda, há o reconhecimento quanto a validade das preocupações trazidas pela psicologia fiscal, que o desenvolvimento deste campo teórico leva em consideração a necessidade de superação dos resultados empíricos obtidos, bem como que ela pode ser considerada como importante instrumento de medição dos efeitos de uma política de educação fiscal, defendida pelo autor espanhol. Conferir: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p. 118-122.

de um contexto inserido em uma Nova Escola das Finanças Públicas<sup>408</sup>. Diferente do viés adotado por Schmölders, que como vimos estaria mais voltado para a análise psicológica causada pelas estratégias ilusórias e como estas poderiam afetar a mentalidade e moralidade fiscal dos indivíduos, temos em Buchanan o debate acerca dos efeitos causados pela ilusão fiscal no próprio dimensionamento do setor público, em que o recurso sistemático a práticas ilusórias poderia ampliar os níveis de despesas públicas para patamares superiores aos eventualmente obtidos por uma tributação direta e simples<sup>409</sup>.

Contextualizando a obra de Puviani a partir da Escola Fiscal Italiana do final do século XIX, e seguindo a linha adotada por Fasiani, o financista norte-americano defende que a Teoria da Ilusão Fiscal não partiria da premissa de que tal estratégia seria um objetivo a ser alcançado necessariamente pela classe dominante, mas sim um instrumento à disposição para ser utilizado como forma de redução da resistência da sociedade em pagar tributos, permitindo assim eventual remodelamento da política fiscal. A ilusão fiscal atuaria como mecanismo de extração de recursos, pelos governantes, dos grupos governados, sem que esses percebessem e pudessem resistir<sup>410</sup>.

Para Buchanan, o efeito que melhor descreveria o fenômeno seria a já mencionada sensação da população de que o contribuinte pagaria "menos" e receberia "mais" em retorno da atividade pública<sup>411</sup>. É a partir desta leitura que boa parte da corrente teórica da ilusão fiscal passará a se desenvolver no curso do século XX, abandonando, de certo modo, a perspectiva original, típica do modelo de Estado monopolístico que se voltaria para a ilusão fiscal enquanto um instrumento de dominação e poder.

---

<sup>408</sup> "Furthermore, "different tax institutions will exert differing effects on th individual's perception of his share in the costs of public services. From this, it follows that the form of tax institution, or the tax structure generally, can affect budgetary choices. And, according to Buchanan and Wagner, it is perceptions of individuals concerning the differential effects of fiscal institutions that are relevant to public choice. This type of thinking is at the heart of much of "the new public finance," which Buchanan has had an important role in establishing. One example of this new approach is the literature on 'fiscal illusion' According to the so-called fiscal illusion hypothesis, complex an indirect payment structures create a fiscal illusion that will systematically produce higher levels of government spending than those with single-payment structures. In essence, complex and indirect tax structures weaken the cost signals upon which public choices are based."DILORENZO, Thomas .J. The subjectivist roots of James Buchanan's economics. **Rev Austrian Econ** 4, p.180–195 1990 p. 186.

<sup>409</sup> Cf. MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 21-22.

<sup>410</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 129.

<sup>411</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999, p.137.

Contribuindo para o debate, Buchanan aponta para a necessidade de se diferenciar o comportamento dos eleitores diante da ilusão fiscal em relação aos vieses ocasionados pela incerteza ou ignorância. Embora ambas as situações afastem as políticas públicas do ponto ótimo, o autor destaca ser impróprio classificarmos as escolhas tomadas mediante ilusões de irracionais, uma vez que o eleitor submetido às estruturas ilusórias terá uma atuação consistente quando chamado a escolher uma plataforma de governo, ainda que partindo de premissas inverídicas<sup>412</sup>. O eleitor, portanto, agiria de maneira racional, ainda que dentro das limitações informacionais a que submetido em razão da atuação das estratégias ilusórias criadas pelos governos<sup>413</sup>. Para ele, tal diferenciação é importante para a compreensão de que os gestores públicos podem moldar o comportamento social por intermédio da adoção de estruturas ilusórias, induzindo o eleitorado a escolhas por eles direcionadas. Ou seja, reforça-se a ideia de que a ilusão fiscal é um instrumento de governo à disposição do detentor do poder político.

Para o financista americano a importância em analisar a Teoria da Ilusão Fiscal reside na constatação de que, mesmo que se adotem estruturas verdadeiramente democráticas, em oposição ao Estado monopolista típico da tradição italiana que originou o conceito, será possível observar a existência de práticas ilusórias<sup>414</sup>. Assim, Buchanan ressalta a necessidade de o estudioso das finanças públicas lançar um olhar para como as estruturas ilusórias ocorrem dentro do orçamento público, tanto na perspectiva da receita, quanto sob a óptica do gasto, deixando de lado a investigação acerca dos motivos que levam o gestor a adotar tais medidas<sup>415</sup>.

---

<sup>412</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 126.

<sup>413</sup> Em mesma linha, vide Tanzi, ao expor que "When citizens are subjected to fiscal illusions, they will act in ways that may no longer be regarded as rational in an objective or optimal sense but that are rational from the point of view of the citizens, given the information that they have acquired. Therefore, fiscal illusions change the reality for the citizens so that their behavior may be consistent with their sense of reality that is distorted by the illusions. In addition, the creation of fiscal illusions can be seen as an intentional creation of informational asymmetry on the part of the government." (TANZI, Vito. **Government versus markets: the changing economic role of the state**. New York: Cambridge University Press, 2011. p. 157).

<sup>414</sup> Nesse sentido, destaca Paulo Mourão ao afirmar que embora "os primeiros autores, contextualizados por uma investigação dominada por conceitos de ótimos únicos, acreditavam que a ilusão fiscal teria limites próprios, a partir dos quais deixaria de promover os benefícios particulares de todos os que dela usufruem, levando a uma extinção progressiva das rendas políticas [...] as linhas de investigação mais recentes têm destacado a possibilidade dos fenômenos não-lógicos segundo Pareto (como a ilusão fiscal) se adaptarem às instituições actuais das democracias e assim persistirem nestes contextos" (MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 171).

<sup>415</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 136.

Detendo-se na análise de como se daria a ilusão fiscal nos dias atuais, Buchanan listou entre suas ocorrências a possibilidade de retenção na fonte pagadora do montante relativo à tributação da renda; a confusão comum ao contribuinte quanto à alíquota a qual está submetido dentro de uma tabela progressiva - se a alíquota marginal ou uma alíquota média -; a tributação incidente sobre pessoas jurídicas em detrimento da incidência sobre pessoas físicas; a tributação por meio de alíquotas médias e a incidente sobre ganhos de capital. Para ele, todas essas estruturas tendem a contribuir com a formação de uma má percepção por parte do contribuinte acerca da incidência tributária<sup>416</sup>.

Para o autor americano, um dos principais efeitos da ilusão seria o superdimensionamento do gasto público, com a conseqüente ampliação do aparato estatal. De acordo com James Buchanan, em conjunto com Gordon Tullock<sup>417</sup>, o sistema democrático favoreceria um inerente aumento do setor público, tendo em vista que as escolhas dos eleitores quanto ao nível de bens públicos desejados pela maioria dos votantes não levariam em conta que a repartição de custos se dá entre todos os membros da sociedade, mesmo aqueles que não se beneficiam da oferta de tal bem, ou ainda que não o desejam<sup>418</sup>. O processo seria ainda agravado nas hipóteses em que os indivíduos não possuem plena consciência dos custos envolvidos, em muito causados pela falta de visibilidade dos tributos ou mesmo pelas estruturas de endividamento público<sup>419</sup>.

Esta linha de análise, bem desenvolvida em Richard Wagner<sup>420</sup>, acabou compartilhada por parte considerável da literatura posterior, que passou a analisar os

---

<sup>416</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 142.

<sup>417</sup> BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The calculus of consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 3. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 171.

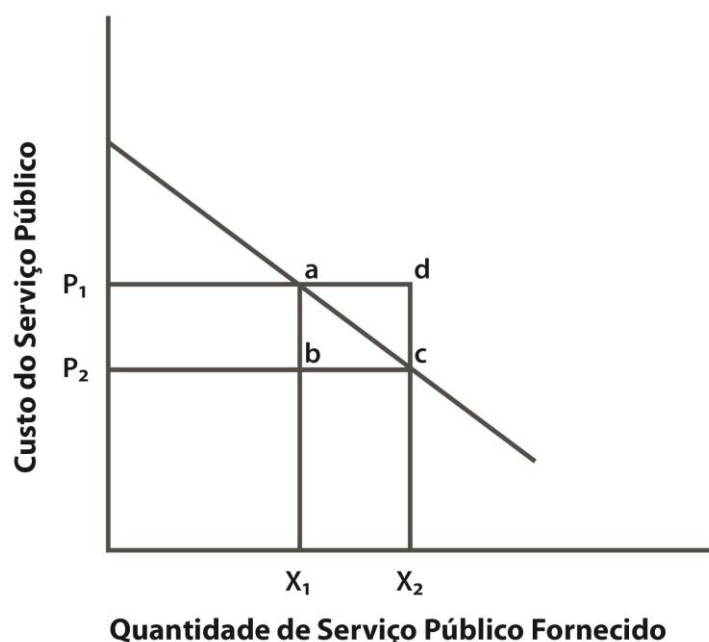
<sup>418</sup> Quanto ao ponto, Paulo Caliendo também analisa tal posição a partir da chamada unanimidade de Wicksell, em que se critica a regra do voto majoritário: "Wicksell apontou também para as imperfeições dos sistemas eleitorais nas democracias modernas, visto que em algumas situações uma maioria votante pode forçar a que uma minoria carregue o ônus fiscal sobre programas que não necessariamente serão úteis para essa minoria. Desse modo, defende um sistema de votação por unanimidade (system of unanimous voting) como forma de evitar que alguns indivíduos transfiram o custo de suas decisões para outros indivíduos (Wicksell's unanimity)." SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 29.

<sup>419</sup> Opondo-se a tal perspectiva, de que o sistema democrático representa um indesejável superdimensionamento do setor público, Richard e Peggy Musgrave afirmam que "é bastante provável que o público receba um montante de serviços públicos coerente com seus desejos, e aqueles que julgam esse nível deficiente ou excessivo representariam exceções das preferências majoritárias, ao invés de constituírem uma prova de que o processo político seja inadequado para exprimir tais preferências." (MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 98).

<sup>420</sup> WAGNER, Richard. Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice. **Public Choice**, vol. 25, 1976. *Passim*.

agregados orçamentários na busca por demonstrar empiricamente a ocorrência da ilusão fiscal<sup>421</sup>.

De acordo com Wagner, o papel da ilusão fiscal na ampliação do setor público ocorreria a partir da distorção causada na percepção dos indivíduos quanto aos custos dos bens públicos colocados à disposição da sociedade<sup>422</sup>. Para o autor, se valendo de uma curva de oferta e demanda, a partir de tal equívoco, os indivíduos subavaliariam o "preço" dos serviços públicos, demandando um nível maior de prestações do que de fato pagariam caso soubessem o real dispêndio necessário para manter tal aparato público. Exemplificando, Wagner demonstra que<sup>423</sup>:



**Figura 1: Custo do Serviço Público X Quantidade de Serviço Público Fornecido**

Fonte: Autoral com base em: WAGNER, Richard. Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice. *Public Choice*, vol. 25, 1976

Onde "P1" seria o real custo do serviço público, "P2" seria o preço socialmente percebido em função da incidência da ilusão fiscal; "X1" seria a provisão ótima de serviço

<sup>421</sup> OATES, Wallace. On the nature and measurement of fiscal illusion: a survey. In: BRENNAN, G.; GREWEL, B; GROENWEGEN, S.; (ed.). **Taxation and fiscal federalism: essays in honour of Russell Mathews**. Sydney: Australia University Press, 1988; DOLLERY, Brian; WORTHINGTON, Andrew. The empirical analysis of fiscal illusion. **Journal of Economic Surveys**, vol. 10, n. 3, 1996; e AFONSO, Whitney B. Fiscal Illusion in State and Local Finances: A Hindrance to Transparency. **State and Local Government Review**, vol. 46, n.3, 219-228, 2014; bem sintetizam tais correntes.

<sup>422</sup> "This paper has examined a proposition that has long lingered in the back waters of fiscal analysis, viz., that the structure by which revenues are raised can affect taxpayer perceptions of cost, thereby generating a change in levels of public expenditure. In addition to exploring the underlying conceptual foundations, this paper has brought some empirical evidence to bear on the theory of fiscal illusion" (WAGNER, Richard. Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice. **Public Choice**, vol. 25, 1976. p. 45-61).

<sup>423</sup> WAGNER, Richard. Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice. **Public Choice**, vol. 25, 1976 p. 54.

público caso a população soubesse seu real preço, e "X2" é o nível de serviço efetivamente demandado pela população quando submetida à ilusão fiscal. Assim, para Wagner, enquanto os indivíduos demandam serviços públicos acreditando estarem no ponto "c", na verdade se encontram em "d", suportando o custo excessivo de um setor público indevidamente ampliado em razão da má percepção.

Assim como James Buchanan, a contribuição de Richard Wagner para o desenvolvimento da teoria é relevante tendo em vista terem sido lançadas bases para uma série de estudos que intentavam analisar no aumento do setor público um indício da existência da ilusão, correlacionando tal expansão, com a ocorrência, em maior ou menor grau, de elementos que comprovassem a ocorrência do fenômeno ilusório<sup>424</sup>.

A partir de tal tronco de pesquisa, os estudos que se seguiram se voltaram para a análise do fenômeno da ilusão fiscal por meio de cinco manifestações básicas, buscando atrelá-las a um aumento indevido do setor público. Para tais estudos, a ilusão fiscal poderia ocorrer em razão (i) da própria complexidade do modelo de tributação adotado, no qual a fragmentação da carga tributária nas mais diversas figuras impositivas tende a desviar o foco acerca do real encargo fiscal<sup>425</sup>; (ii) da elasticidade das receitas tributárias, que cresceriam automaticamente em função de eventual aumento do Produto Interno Bruto do país; (iii) da hipótese de ilusão dos arrendatários, fenômeno associado à chamada ofuscação fiscal, ou mesmo passível de se observar em certo grau na tributação indireta (Hipótese de Mill), na qual o desenho normativo da figura impositiva ora dificulta a percepção de quem suporta o ônus tributário, ora faz repercutir o encargo na cadeia de consumo; (iv) da ilusão causada pelo financiamento do gasto estatal por meio do endividamento público, que basicamente postergaria os custos sociais para um momento futuro; (v) do chamado *flypaper effect*, que nada mais é do que a equivocada percepção de

---

<sup>424</sup> AFONSO, Whitney B. Fiscal Illusion in State and Local Finances: A Hindrance to Transparency. **State and Local Government Review**, vol. 46, n.3, 219-228, 2014. p. 221.

<sup>425</sup> Richard Wagner bem ilustra o fenômeno ao afirmar que " The most direct and truthful way of taxing people is to send them monthly bills, much as we pay for our utilities. Politicians never do this. We don't get a monthly bill for government. Income taxes are withheld even before we receive our paychecks.

Moreover, we don't pay one tax. We pay dozens of individual smaller taxes, and in many different ways. We pay income taxes, Social Security taxes, Medicare taxes, death taxes, business taxes, tobacco taxes, sales taxes, and excise taxes, just to name some of the more prominent categories.

The only tax that is paid in similar fashion to a utility bill is the real property tax, and many people pay this tax through an escrow account. That the property tax generally ranks low in popularity is an observation that Puviani would have understood. " (WAGNER, Richard. From the politics of illusion to the high cost of regulation. **Of Public Interest**, vol. 3, n.8, 2001. Disponível em: <http://mason.gmu.edu/~rwagner/illusion.pdf>. Acesso em: 27 /12/ 2020.).



aumento de receitas públicas causadas por transferências intergovernamentais, o que acarretaria uma predisposição a aumentar o gasto<sup>426</sup>.

A ilusão fiscal, portanto, passa a ser associada à noção de que a sistemática percepção errônea dos principais parâmetros fiscais pode distorcer significativamente as escolhas feitas pelo eleitorado para dimensionar o setor público e o nível de serviços por ele colocado à disposição<sup>427</sup>. Ainda assim, a falta de uma maior sistematização dos estudos - em especial envolvendo os aportes da economia comportamental<sup>428</sup> -, ou mesmo a dificuldade de se isolar os resultados das análises para se comprovar a conexão existente entre a ilusão fiscal e o aumento dos gastos públicos têm sido apontados como as maiores dificuldades para esse campo de pesquisa.

Conforme alertado por Wallace Oates, encarar o fenômeno exclusivamente atrelado a uma verificação da ampliação das despesas decorre do fato que muitos destes estudos buscaram caracterizar a ilusão fiscal como causa para o aumento dos gastos públicos, desconsiderando possíveis outros fatores que, atuando em paralelo, poderiam justificar tal alargamento. Ou ainda não consideram que para determinadas situações a existência de figuras tidas por ilusórias poderia ser consequência, e não causa, da ampliação do setor público<sup>429</sup>. Tais análises conectavam as manifestações da ilusão a um aumento do gasto público, sem verificar se, de fato, a sociedade estaria submetida, ou não, a um quadro

---

<sup>426</sup> Para uma análise resumida de cada tipo de ilusão fiscal, sugerimos a leitura de DOLLERY, Brian; WORTHINGTON, Andrew. The empirical analysis of fiscal illusion. **Journal of Economic Surveys**, vol. 10, n. 3, 1996. *passim* e WILDOWICZ-GIEGIEL, Anna; KARGOL-WASILUK, Aneta. The Phenomenon of Fiscal Illusion from Theoretical and Empirical Perspective: The Case of Euro Area Countries *In European Research Studies Journal* Volume XXIII, Issue 2, 2020 pp. 670-693. *Passim*.

<sup>427</sup> OATES, Wallace. On the nature and measurement of fiscal illusion: a survey. *In*: BRENNAN, G.; GREWEL, B; GROENWEGEN, S.; (ed.). **Taxation and fiscal federalism: essays in honour of Russell Mathews**. Sydney: Australia University Press, 1988. p. 65.

<sup>428</sup> MCCAFFERY, Edward J.; BARON, Jonathan. **Heuristics and biases in thinking about tax: Proceedings**. *In*: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, vol. 96, 2003. p. 435.

<sup>429</sup> Nesse sentido, bem dispõe Wallace Oates é preciso ao afirmar que: "the general grounds on which I have expressed reservations about the existing econometric findings are two: endogeneity of the illusion variables and alternative explanations of the results. These are such commonplace objections to econometric studies that one might regard them as a 'cheap shot'. It is typically not hard to find some grounds for questioning the exogenous nature of an independent variable. Moreover, as we all know, statistical associations do not demonstrate causation - there is always room for another hypothesis. While this is true enough, the issue is really one of judgment and additional evidence. How compelling is the other explanation for the observed result? How likely and how serious is the potential endogeneity of the suspect variable? It is my sense, as I have tried to indicate in the paper, that these are probably serious matters in the fiscal-illusion literature. The likelihood of endogeneity in certain cases like the revenue-complexity hypothesis seems to me quite high. Further, the alternative explanations of a number of the findings strike me to be at least as persuasive as the illusion rationale. In short, I think that there really are sources of serious reservation that suggest the need for further, carefully designed empirical testing both to deal with the endogeneity issue and to distinguish among the various hypotheses". (OATES, Wallace. On the nature and measurement of fiscal illusion: a survey. *In*: BRENNAN, G.; GREWEL, B; GROENWEGEN, S.; (ed.). **Taxation and fiscal federalism: essays in honour of Russell Mathews**. Sydney: Australia University Press, 1988. p. 78).

"ilusório"<sup>430</sup>. A abordagem sob essa perspectiva não seria precisa no intento de isolar a ilusão fiscal enquanto fenômeno mensurável, carecendo de comprovação empírica distinta da simples análise dos agregados orçamentários.

Outra crítica que tecemos a esta forma de encarar a ilusão fiscal decorre da visão pejorativa dada ao Estado e ao gasto público. Isso porque, de início, tal observação busca defender na ampliação do setor público algo necessariamente negativo, ou, ao menos, que não seria desejado por uma sociedade esclarecida. Incorre, de certo modo, no terceiro equívoco apontado por Fasiani, ao ignorar eventual predisposição dos indivíduos a um nível maior de investimento público. Principalmente quando estes são esclarecidos, não apenas dos custos de determinada utilidade colocada à disposição pelo Estado, como também das vantagens que aquele serviço representa para toda a coletividade.

Conforme exposto no capítulo anterior, não adotamos a premissa do Estado mínimo como ponto de partida. Acreditamos muito mais na potencialidade da atividade estatal e do agir coletivo para superarmos os desafios impostos pela desigualdade socioeconômica, típicos de nações subdesenvolvidas, mas que cada vez mais se estendem para as diversas realidades globais. Ainda que não se defenda aqui o gasto público desenfreado ou a ampliação desnecessária do setor público, acreditamos que apenas em um Estado com condições materiais suficientes é possível avançarmos enquanto sociedade, refutando desde já argumentos típicos da defesa de um setor público ideologicamente contido.

Neste sentido, o estudo da ilusão fiscal tende a contribuir para melhor compreendermos como se dá o financiamento deste agir estatal e em que medida o esforço coletivo está sendo direcionado em nossa sociedade.

---

<sup>430</sup> Quanto ao ponto, interessante análise é elaborada por Søren Winter e Poul Erik Mouritzen ao investigar por meio de um experimento social os efeitos da ilusão fiscal acerca da percepção de custos de dos serviços públicos fornecidos pelo município dinamarquês de Odense. Ao discorrer sobre os estudos empíricos que buscam confirmar a existência da ilusão fiscal, os autores tecem a seguinte crítica: "In most studies the theory has been tested by examining the relationship between some proxy for the complexity and/or invisibility of taxes on the one hand and public expenditure growth in various political systems (including local governments) on the other. While some empirical research has supported the theory (Wagner 1976; Pommerehne & Schneider 1978; Kristensen 1987), other studies have found no support for it (Munley & Greene 1978; Clotfelter 1976; Lowery & Berry 1983).

However, this way of testing the theory presupposes a causal chain with a very large number of links (Sørensen 1992: 284), and the question of underestimation of costs and its consequences for the demand for public services is not directly tested. Although tax systems may vary in complexity and visibility, it may be the very separation of provision and funding of any tax-financed public service which makes people underestimate the costs.

Therefore, we aim to provide a much more direct test of the fiscal illusion theory at the level of the individual citizen. We examine the claim that citizens do underestimate the costs of public services, and that by underestimating these costs they demand higher levels of public spending and develop more inconsistent spending and tax preferences than if they had been better informed." (WINTER, Søren; MOURITZEN, Poul Erik. Why people want something for nothing: The role of asymmetrical illusions. **European Journal of Political Research**, vol. 39, pp.109-143, 2001. p.111.).

Muito mais do que uma mera preocupação com a eficiência alocativa das riquezas de uma nação, a ideia original de ilusão fiscal se insere em uma análise da perpetuação de processos de dominação, no qual o Estado, e a conseqüente atividade financeira, acabam se convertendo em mecanismos de concentração de renda em favor das classes dominantes. Ainda que Puviani ressalte a expansão da burocracia estatal como um dos reflexos da ilusão fiscal, inclusive como forma de acomodar os interesses das classes mais ricas angariando o apoio destas na medida que reduz eventual resistência à atividade financeira<sup>431</sup>, é possível verificar também certo inconformismo do autor com os bloqueios promovidos à promoção de uma justiça redistributiva<sup>432</sup>. A ilusão fiscal para Puviani, assim, guarda certa conexão com a manutenção de estruturas de desigualdades, ainda que reconheça o autor que a sociedade como um todo se sujeita a diferentes graus de um mesmo fenômeno ilusórios.

Assim, em cenários como o presente, nos quais a desigualdade social crescente coloca em risco a própria concepção de democracia, a recontextualização da Teoria da Ilusão Fiscal se faz cada vez mais necessária. Investigar a ilusão fiscal enquanto instrumento permanente de dominação, que preexiste a todos os modelos de Estado, inclusive os democráticos, pode lançar uma luz não apenas para dissipar dúvidas quanto à percepção da população em torno do custo do Estado, como também investigarmos em que medida eventuais estratégias ilusórias estariam trabalhando em prol de interesses hegemônicos em nossa sociedade. Quanto ao ponto, portanto, nos alinhamos à visão de Álvaro Bereijo quando assume na leitura de Puviani a existência de uma vertente que defende as estratégias ilusórias enquanto opção consciente da classe governante, em detrimento das classes governadas<sup>433</sup>.

---

<sup>431</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 206 – 207.

<sup>432</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 203.

<sup>433</sup> Afirma o autor que "de esta manera, digo, se limita forzadamente la aplicación de la 'Teoría de la Ilusión financiera' al referirla a un tipo abstracto de Estado (por ejemplo, como hacen Fasiani y otros, al Estado monopolista o absoluto) y no considerarla, en cambio - como debe hacerse -, como un aspecto permanente y necesario en la actividad financiera de cualquier tipo de Estado, y por tanto también en el Estado cooperativo o democrático. Aislar la teoría de la ilusión financiera del planteamiento sociológico del fenómeno financiero hecho por Puviani, desconectando dicha teoría de su carácter de instrumento de dominación de la clase dirigente, supone, a mi entender, vaciar de contenido la aportación de Puviani a la teoría de la Hacienda Pública.

De nuestra posición se infiere que el concepto paretiano de 'acciones a-lógicas' o 'no-lógicas' es aplicable únicamente, como hemos señalado anteriormente, a los fenómenos de ilusión financiera contemplados desde el punto de vista de la reacción o comportamiento del contribuyente; pero no a las acciones de la clase gobernante dirigidas a crear ilusiones financieras en los gobernados. La teoría de la ilusión financiera de Puviani nos ilustra un esquema de política consciente, esto es de una serie de acciones lógicas de la clase gobernante, en sentido Paretiano, que suponen la disposición de medios apropiados al fin y que une

Contextualizar as escolhas em torno do fenômeno tributário a partir desta ideia de ilusão fiscal nos possibilita, muito mais do que afirmar que os tributos distorcem os processos alocativos, elaborar uma análise crítica acerca do quão próximos estamos de concretizar, ou não, o projeto de sociedade democrática, livre, justa e solidária, preconizada em nosso texto constitucional.

Isso porque, a formatação histórica de nossa matriz tributária contou com diversas das estratégias que colaboraram para a má percepção da sociedade acerca de como se distribuem os ônus da atividade financeira estatal. Ainda que acreditemos que os efeitos distorcivos da ilusão fiscal perpassam toda a população<sup>434</sup>, entendemos ser possível apreender que tais opções foram feitas e merecem ser estudadas, justamente como forma de evitarmos que a estruturação de nossa matriz tributária resulte em um produto tido por democrático, mas que não atenda aos reais interesses da sociedade<sup>435</sup>. É necessário que tenhamos compreensão da exata dimensão da atividade financeira, até mesmo para que a progressividade tributária pretendida seja de fato alcançada por meio da política fiscal. E não se deixe utilizar como subterfúgio discursivo de uma ilusão fiscal ainda mais sofisticada que, ao mascarar os resultados de uma matriz tributária efetivamente regressiva, aprofunde o fosso da desigualdade social propagando uma mensagem vazia em prol da equidade<sup>436</sup>.

---

lógicamente éstos a aquéllos." (BEREIJIO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. *In*: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XL).

<sup>434</sup> REZENDE, Fernando. Transparência ou ilusão fiscal. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 246.

<sup>435</sup> "Whatever it is called, this tendency to make decisions while considering only part of a global whole, as if with blinders on, can have dramatic consequences for how people think about government tax and spending programs. This matters, because we assume that public opinion matters - it helps shape and constrain what public officials do (Steinmo, 1993). And public opinion may be out of step with a better informed public policy, on account of the heuristics and biases. [...] Preferences shifts and reversals occur based on the framing of public finance issues. The people can wake up with a tax and transfer system that they have chosen but do not want." (MCCAFFERY, Edward J.; BARON, Jonathan. Masking Redistribution (or its absence). *In*: MCCAFFERY, Edward J.; SLEMROD, Joel (ed.). **Behavioral Public Finance**. New York: The Russell Sage Foundation, 2006. p. 86.

<sup>436</sup> "En todo ello puede verse, al mismo tempo, un progreso real, aunque lento y limitado, y una elaboración de nuevas formas de ilusión financeira.

[...]

Sin embargo, debido a estos nuevos gastos, e a estos nuevos impuestos y debido a las transformaciones de los viejos, se difunde entre las masas la idea de que el Gobierno quiere y puede asegurar el bienestar general pasando por encima de los intereses unilaterales de la burguesía, lo cual encierra una gran exageración." (PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 237-238). Em linha similar, SLEMROD, Joel. The Role of Misconceptions in Support for Regressive Tax Reform. **National Tax Journal**, vol. 59, n. 1, pp. 57-75, 2006. Disponível em: [www.jstor.org/stable/41790312](http://www.jstor.org/stable/41790312). Acesso em: 02/11/2020.

Mas se as distorções nos agregados orçamentários nos dão apenas um vislumbre da ilusão fiscal, é importante analisarmos a seguir em que medida a percepção dos indivíduos de fato é alterada. Assim, nos deteremos sobre alguns dos estudos que, sob as mais diversas vertentes e métodos, buscaram se debruçar sobre esse erro sistemático que distorce a compreensão da sociedade acerca de como se estrutura a matriz tributária de um país.

### 2.1.2. A má percepção causada pela ilusão fiscal

Para além da definição trazida por Amilcare Puviani e que orientou a literatura acerca deste tema, cumpre destacar a existência tanto de correntes derivadas que utilizam o termo em sentidos alternativos<sup>437</sup>, como também a proliferação mais recente de estudos que buscam demonstrar a existência deste fenômeno, seja por meio da realização de entrevistas com o objetivo de colher a opinião e percepção dos membros da sociedade quanto aos custos do Estado, seja através de experimentos teóricos que buscam isolar e mensurar os efeitos de cada uma das variáveis existentes em torno da ilusão fiscal em si.

Ainda que variem em relação ao método utilizado, essas pesquisas auxiliam a entender quais seriam os elementos determinantes para aproximar - ou afastar - os indivíduos de uma compreensão coerente do fenômeno tributário com a realidade da atividade fiscal. Conforme apontamos acima, a opinião pública é algo importante em um regime democrático, exercendo forte papel limitador do agir governamental, em especial quando envolvida a tributação e o gasto público. De modo que, pesquisas como as apresentadas no presente tópico auxiliam não apenas a compreender como se dá em concreto a dissociação entre percepção e realidade - causada pela ilusão fiscal - como ainda os eventuais impactos que esta pode ter na conformação política de um país.

Como exemplo de tais pesquisas, Tino Sanandaji e Björn Wallace conduziram notável estudo na Suécia acerca do entendimento que aquela sociedade possui sobre a tributação<sup>438</sup>. Como comum na literatura atinente à ilusão fiscal, a pesquisa parte da premissa de que a estruturação de uma matriz tributária pode levar a uma subavaliação dos custos da despesa pública, com a sociedade não sendo inteiramente informada acerca da

---

<sup>437</sup>Sobre o tema, confira MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008.

<sup>438</sup> SANANDAJI, Tino; WALLACE, Bjorn. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation Tax Perception in Sweden. **IFN Working Paper n. 837**, jun. 2, 2010. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1619268>. Acesso em: 27 /12/ 2020. *Passim*.

extensão do ônus fiscal. Para os autores, tal fenômeno pode surgir enquanto um problema em sociedades que se pretendam democráticas a partir do momento em que os custos tributários acabam por ser alocados em benefício de poucos sem que a grande maioria da população tenha consciência disso<sup>439</sup>.

Valendo-se de um questionário realizado junto à população sueca e que tomava como base a realidade de um empregado ordinário daquele país, os pesquisadores constataram um certo distanciamento da percepção geral em relação a real distribuição do ônus fiscal. De acordo com a pesquisa, considerando a grande homogeneidade social observada no país e as características do sistema tributário sueco, o trabalhador ordinário seria submetido a basicamente três tipos de tributos classificados de acordo com a base de incidência. Assim, seus ganhos seriam tributados em 32,8% a título de incidência sobre folha de salário (ainda que pagos pelo empregador), 22% correspondendo aos tributos incidentes sobre o consumo e, por fim, 32,4% a título de tributação da renda (sendo apenas esta última considerada visível).

Os entrevistados, quando questionados a respeito de qual seria a carga tributária média de um trabalhador ordinário, respondiam uma carga fiscal inferior à média e aproximada da porcentagem correspondente à tributação direta sueca (algo em torno de 30 a 39% da renda auferida). O mesmo resultado foi obtido quando questionados qual seria a carga fiscal que eles entendiam suportar (neste ponto os autores destacam que a homogeneidade social sueca permitiria inferir um resultado similar, uma vez que a grande maioria dos entrevistados se aproximaria do parâmetro de empregado ordinário)<sup>440</sup>.

Quando indagados qual o peso da tributação sobre a folha de salários na renda do empregado médio, 3/5 dos entrevistados apresentaram respostas próximas à carga efetivamente cobrada, o que levou os pesquisadores a concluir que, em que pese a baixa visibilidade, não haveria uma ilusão fiscal quanto ao tamanho de tal base de incidência na carga global. A situação muda de figura quando discutida a percepção acerca de quem responde pelo ônus fiscal dos tributos sobre a folha de salários, em que mais da metade (56%) entendia ser custo do empregador, enquanto 16% não sabiam responder.

Quanto ao ponto, os pesquisadores destacaram a surpresa pelo fato de que os entrevistados conseguiam precisar o tamanho do encargo, mas iam no contrassenso da literatura especializada acerca de quem seria o responsável por suportar o ônus econômico.

---

<sup>439</sup> SANANDAJI, Tino; WALLACE, Bjorn. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation Tax Perception in Sweden. *IFN Working Paper n. 837*, jun. 2, 2010. p. 1.

<sup>440</sup> SANANDAJI, Tino; WALLACE, Bjorn. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation Tax Perception in Sweden. *IFN Working Paper n. 837*, jun. 2, 2010. p. 5-6.

Isso porque, a distribuição do ônus desse tributo depende da elasticidade da oferta de mão-de-obra, ou da demanda por trabalhadores<sup>441</sup>, de tal modo que, a partir da configuração social sueca, seria possível inferir que ele seria suportado quase na integralidade pela força de trabalho<sup>442</sup>. Analisando o conjunto de fatores que conduziriam a esta má percepção, Sanandaji e Wallace atribuíram a explicação ao rótulo social imputado a tais tributos enquanto sendo comumente encarados como "custos do empregador".

A partir de tais resultados, os autores defenderam que a ilusão fiscal existente na Suécia seria reflexo não apenas da complexidade fiscal inerente a um sistema com vários tributos, mas principalmente da má percepção existente quanto à incidência tributária causada por estruturas que tenderiam a mascarar a real distribuição do efetivo ônus ainda que fosse possível dimensionar o tamanho da carga. Ou seja, segundo os autores, ainda que os entrevistados soubessem o peso da carga fiscal, a má percepção da população sueca se deteria sobre quais os estratos sociais arcaíam com cada tributo, fenômeno este que Sanadaji e Wallace denominaram como sendo típica de uma ofuscação fiscal<sup>443</sup>.

Outro experimento relevante para a compreensão da ilusão fiscal foi o desenvolvido por Rupert Sausgruber e Jean-Robert Tyran<sup>444</sup>, em que, por meio da idealização de um mercado de trocas perfeitas, submeteram 80 voluntários para analisar a opacidade da tributação sobre o consumo. Partindo da Hipótese de Mill, os autores confirmaram o efeito anestesiante da tributação indireta que, por ser menos visível que a tributação direta, tende a ser sistematicamente subestimada pelos contribuintes de fato e a distorcer as decisões tomadas no âmbito de um processo democrático.

Segundo os autores, tal invisibilidade seria decorrência da repercussão dos tributos indiretos no preço de bens e serviços consumidos pelos cidadãos em geral. Como resultado, a ilusão fiscal gerada pela subestimação do tributo indireto poderia ser interpretada como uma das causas para um aumento excessivo do gasto público e do tamanho do Estado.

Para testar a Hipótese de Mill, os autores buscaram demonstrar empiricamente que: (i) a ilusão fiscal existe; (ii) ela é causada pelo desenho normativo do sistema tributário;

---

<sup>441</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 353-354.

<sup>442</sup> SANANDAJI, Tino; WALLACE, Bjorn. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation Tax Perception in Sweden. **IFN Working Paper n. 837**, jun. 2, 2010. p. 7.

<sup>443</sup> SANANDAJI, Tino; WALLACE, Bjorn. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation Tax Perception in Sweden. **IFN Working Paper n. 837**, jun. 2, 2010. p. 7-8.

<sup>444</sup> SAUSGRUBER, R.; TYRAN, J. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public choice**, v. 122, n. 1, p. 39-68, 2005.

(iii) excessiva atuação estatal é uma consequência da ilusão fiscal e (iv) eleitores tendem a aprender a superar a ilusão fiscal.

Quando da realização da pesquisa, Sausgruber e Tyran ressaltaram que a aceitação desses pontos seria controversa no campo de estudo e de difícil comprovação empírica. Seja pelo fato de que pesquisas por meio de questionários não conseguem mensurar a extensão da ilusão fiscal, seja pela dificuldade de se isolar os supostos efeitos ilusórios como decorrência do desenho normativo, a literatura especializada tem sempre apontado a impossibilidade de delimitar as reais consequências da adoção excessiva de uma tributação indireta.

Para superar tais dificuldades, os pesquisadores idealizaram um mercado de trocas perfeitas no qual os eleitores seriam responsáveis por aprovar ou não, por meio de um referendo, um sistema tributário que envolvesse distribuição de renda entre todos os agentes do mercado. Esse sistema tributário, por sua vez, seria composto exclusivamente por um tributo direto, incidente sobre os compradores, ou um tributo indireto, incidente sobre vendedores, mas cujo valor fosse inteiramente repassado àqueles por meio do preço de aquisição da mercadoria.

Para isolar ainda mais os resultados, os entrevistados ocupariam tão somente o papel de compradores/eleitores, sendo a posição de vendedores preenchida por um sistema automatizado de vendas. Em três oportunidades distintas, os entrevistados poderiam optar por aderir ou não ao modelo tributário proposto (direto ou indireto), de modo que a aceitação implicaria a adoção imediata do sistema fiscal, e a rejeição faria com que voltassem para o modelo inicial.

Antes de cada "eleição", os entrevistados deveriam responder a um questionário acerca da medida fiscal em mesa, bem como das estimativas de ganhos oriundos do modelo a ser adotado. E ao final receberiam como recompensa um valor monetário correspondente aos resultados que fossem auferidos no mercado ideal.

A proposta do experimento seria analisar o grau de distorção causado por um sistema de tributos indiretos na percepção e escolha dos contribuintes-eleitores. Isso porque, tanto no desenho normativo de uma tributação direta, quanto de uma estrutura que se valesse da incidência indireta, o mecanismo de redistribuição acabaria por transferir a mesma quantidade de renda dos compradores-eleitores para os vendedores, colocando aqueles em uma situação pior do que a que se encontravam de início.

Como resultado, o estudo conclui que a tributação indireta tende a causar uma má percepção dos eleitores quanto à atuação redistributiva de um sistema fiscal, gerando, por



consequência, ilusão fiscal. Isso visto que 9 em cada 10 eleitores tendem a rejeitar a proposta inicial de alteração do modelo tributário quando esta envolve uma incidência direta. Em tal sistema fiscal, o eleitor compreende com maior facilidade que o modelo redistributivo desenhado pelo experimento o colocaria em uma posição inferior à inicial, levando-o a rejeitá-la. Quando adotada a tributação indireta, por sua vez, o resultado se inverte, e 9 em cada 10 eleitores passam a aceitar a proposta por entender que o tributo incidente sobre os vendedores geraria uma transferência de renda para os compradores. Tal raciocínio realizado pelo eleitor-contribuinte, todavia, se mostra equivocado na prática, por desconsiderar o repasse do custo tributário através da cadeia de consumo.

Os resultados obtidos por Sausgruber e Tyran, assim, colocam em perspectiva modelos redistributivos como os propostos na experiência brasileira, que se valem da conjugação de políticas de transferência direta de renda, aliadas com uma extensa incidência tributária indireta. Voltaremos a essa questão a frente, em especial quando abordarmos em que medida a ilusão fiscal interfere na concretização dos objetivos de nossa Constituição Federal.

Outro ponto interessante do estudo foi observar que os entrevistados tendem a apresentar um aprendizado quanto ao modo de redistribuição operado, e que tal conhecimento tende a reduzir os efeitos ilusórios da tributação indireta. Isso porque conforme foram sendo sucedidas as escolhas, as respostas a um modelo não transparente foram se aproximando de uma resposta racional. Os autores ressaltam, no entanto, que tal aprendizado só foi possível porque o ambiente do experimento era controlado e as informações em torno das propostas de reforma do sistema tributárias eram claras, cenário este não observado no cotidiano prático de nossa sociedade.

Deste modo, os autores concluem que a carga tributária resultante de um sistema de tributação indireta é cognitivamente mais difícil de ser percebida do que um modelo que se vale de tributos diretos. Isso se deve especialmente em função de os tributos indiretos apresentarem como tendência o repasse do ônus aos consumidores finais por meio do sistema de preços.

Portanto, o exercício desenvolvido por Sausgruber e Tyran demonstra como um sistema de tributação indireta causa a distorção na percepção dos indivíduos a respeito da distribuição do ônus fiscal, aumentando os custos cognitivos para compreensão do sistema e os levando a aceitar modelos redistributivos que os colocam em situações piores do que a posição inicial. Ainda assim, ele mostra como a experiência e conhecimento dos indivíduos em torno de como se opera o sistema tributário tende a auxiliá-los nas escolhas

empreendidas dentro de um processo de votação. Para uma análise aprofundada do tema, sugerimos a leitura de Fochmann e outros, que condensam a questão abordando os diversos experimentos empíricos que, assim como o estudo desenvolvido por Sausgruber e Tyran, buscam demonstrar a percepção da tributação e seus efeitos nas decisões econômicas<sup>445</sup>.

Em paralelo, trazendo a análise de como a formatação do sistema tributário pode afetar a percepção social acerca do ônus tributário, Aradhna Krishna e Joel Slemrod avaliaram em que medida estruturas ilusórias podem ser utilizadas pela Administração pública para angariar maior apoio popular às políticas a partir da manipulação quanto à compreensão acerca da distribuição da incidência fiscal<sup>446</sup>. Comparando a forma de apresentação da incidência fiscal aos resultados empíricos obtidos por pesquisas de marketing quanto à forma de apresentação de preços aos consumidores, os autores chegaram a conclusão que seria possível que a percepção social fosse manejada a partir das posições ideológicas do governo de plantão<sup>447</sup>.

Ao se deterem quanto à estruturação do Imposto de Renda, os autores defendem que seria melhor aceita socialmente a cobrança do tributo sobre uma base ampla que posteriormente é objeto de deduções, do que um tributo cobrado sobre uma base estrita e que viesse a sofrer acréscimos a título de penalidade<sup>448</sup>. Esta hipótese seria defendida a partir da teoria dos prospectos de Daniel Kahneman e Amos Tversky, os quais, por meio de diversos estudos, demonstraram a aversão dos indivíduos a sofrer perdas de qualquer espécie. De acordo com tais resultados seria possível inclusive precisar uma diferença de respostas dos entrevistados a partir da forma como o problema fosse apresentado - enfatizando, ou não, a perda sofrida. Assim, ainda que o resultado final fosse idêntico, para os quadros em que a perda fosse apresentada de maneira suavizada, era possível observar uma maior aceitação do grupo de controle<sup>449</sup>.

Krishna e Slemrod sugerem também que os contribuintes prefeririam se valer de uma série de pequenas deduções, do que uma grande, ainda que ao final os valores excluídos da base de cálculo fossem os mesmos. Tal fato se justificaria em função de os

---

<sup>445</sup> FOCHMANN, Martin *et al.* Tax Perception - an Empirical Survey. **Arqus Discussion Paper No. 99**, 01 mar. 2010. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1707443>. Acesso em: 27 /12/2020. *passim*.

<sup>446</sup> KRISHNA, A.; SLEMROD. J. Behavioral Public Finance: Tax Design as Price Presentation. **International Tax and Public Finance**, vol. 10, pp. 189–203, 2003. *Passim*.

<sup>447</sup> KRISHNA, A.; SLEMROD. J. Behavioral Public Finance: Tax Design as Price Presentation. **International Tax and Public Finance**, vol. 10, pp. 189–203, 2003 p. 189-190.

<sup>448</sup> KRISHNA, A.; SLEMROD. J. Behavioral Public Finance: Tax Design as Price Presentation. **International Tax and Public Finance**, vol. 10, pp. 189–203, 2003, p 191.

<sup>449</sup> KAHNEMAN, D.; TVERSKY A. Julgamento sob incerteza: heurísticas e vieses. In: KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar**: duas formas de pensar. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012. *passim*.

indivíduos instintivamente acreditarem que, com o grande número de deduções, o benefício final será maior. Todavia, para que ocorra tal desvio de percepção, é necessário que cada um dos benefícios seja significativo, caso contrário os contribuintes tenderão a ignorar a amplitude da dedução e irão preferir apenas um grande "desconto"<sup>450</sup>.

Sob a perspectiva da tributação sobre o consumo, os autores defendem que, quando apresentados a preços fracionados, os contribuintes tendem a focar no maior valor enquanto âncora para fazer um juízo a respeito da compra pretendida. Em tal contexto, haveria um conflito de interesse entre vendedores e o Estado a partir da forma como apresentar o preço dos produtos e respectivos tributos: enquanto os vendedores provavelmente prefeririam apresentá-los de maneira segregada, o que atrairia a atenção para um preço menor da mercadoria, o Estado provavelmente preferirá manter o valor do tributo embutido no numerário final, mascarando o ônus fiscal quando da aquisição de um bem ou serviço<sup>451</sup>.

Quando em evidência o efeito do tempo na percepção do contribuinte, os autores destacam a preferência dos indivíduos em aceitar pagamentos fracionados de modo que o ônus seja diluído em diversas incidências menores, ao invés de um único momento no tempo. Trazido para a seara fiscal, tal afirmação acaba se traduzindo nos efeitos anestésicos da adoção de retenção na fonte de diversas parcelas em detrimento a um pagamento concentrado em determinado momento do ano, que tende a atrair maior repulsa por parte dos contribuintes<sup>452</sup>.

Os resultados obtidos por Aradhna Krishna e Joel Slemrod acerca da atuação de desvios cognitivos causados na percepção dos sujeitos acerca do fenômeno tributário também foram alcançados por McCaffery e Baron<sup>453</sup>.

Também se valendo das contribuições trazidas por Kahneman e Tversky a respeito de como os indivíduos se deixam influenciar no processo decisório, McCaffery e Baron defendem que a percepção social acerca da incidência tributária estaria sujeita a uma larga variedade de vieses similares aos desvios existentes nos mercados privados. Tais desvios

---

<sup>450</sup> KRISHNA, A.; SLEMROD, J. Behavioral Public Finance: Tax Design as Price Presentation. **International Tax and Public Finance**, vol. 10, pp. 189–203, 2003. p. 192.

<sup>451</sup> KRISHNA, A.; SLEMROD, J. Behavioral Public Finance: Tax Design as Price Presentation. **International Tax and Public Finance**, vol. 10, pp. 189–203, 2003. p. 192.

<sup>452</sup> Quanto a este ponto, todavia, os autores ressaltam os benefícios do modelo de arrecadação via retenção na fonte para a Administração tributária, a qual reduz os custos de fiscalização por meio de recolhimentos periódicos, além de diminuir a percepção do ônus fiscal por parte dos contribuintes.

<sup>453</sup> MCCAFFERY, Edward J.; BARON, Jonathan. **Heuristics and biases in thinking about tax: Proceedings**. In: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, vol. 96, 2003, pp. 434-443.

cognitivos fariam com que os indivíduos apresentassem uma equivocada percepção acerca do fenômeno tributário de um país, o que conduziria a severas ineficiências e iniquidades, originadas estas a partir das interações entre os sistemas políticos e os erros cognitivos.

Os autores alertam ainda para o fato de que a ausência de um controle quanto à atuação do Estado, que não encontra árbitros que corrijam tais desvios, levaria a crer que a permanência desta má percepção em torno do fenômeno tributário persistiria no tempo. Isso dado que haveria um estímulo à propagação desenfreada de figuras tributárias anestésicas, uma vez que o público em geral não consegue, por si só, identificar ao certo como se distribuem tais custos ocultos que financiam o Estado.

Segundo McCaffery e Baron, a generalizada complexidade do tema, os reduzidos benefícios para que as pessoas detenham um conhecimento satisfatório acerca de como se distribui a incidência fiscal e a ausência de um efetivo instrumento que forneça tal esclarecimento seriam os principais motivos para que a percepção social acerca da matriz tributária seja tão suscetível aos vieses<sup>454</sup>.

Deste modo, com base nestas premissas, os autores passam a investigar uma série de vieses cognitivos observados entre os contribuintes, tais como uma maior propensão a aceitar a progressividade tributária quando a mesma é apresentada a partir de valores relativos do que absolutos, ou ainda o chamado *isolation effect*, no qual os contribuintes, quando questionados acerca de uma mudança na matriz tributária do país, tendem a focar na alteração isolada e ignorar o eventual impacto sistêmico da medida.

Tal achado é importante quando consideramos que a maior parte das reformas tributárias realizadas em nosso país seguem tal diretriz, focando em mudanças fatiadas em detrimento de uma análise global dos problemas que atingem nossa matriz tributária. Eventualmente foca-se em alterações pontuais em um tributo, ou até mesmo uma base de incidência, e desconsidera a visão global, da matriz tributária como um todo. Um exemplo pode ser extraído de um eventual debate em torno da ampliação de faixas de isenção do Imposto de Renda, como forma de ampliar a progressividade tributária, mas que venha acompanhada com aumento da tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços. Ao focarmos no ajuste da progressividade pela renda, mas ignorarmos os impactos da tributação do consumo, podemos ampliar os efeitos ilusórios identificados por McCaffery e Baron sem corrigir eventual caráter regressivo do modelo tributário. Ou seja, em termos

---

<sup>454</sup> MCCAFFERY, Edward J.; BARON, Jonathan. **Heuristics and biases in thinking about tax: Proceedings.** In: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, vol. 96, pp. 434-443. 2003., p. 434.

distributivos os efeitos permaneceriam indênticos à situação de origem, mas agora agravados pela incidência de um imposto anestesiante.

Outro estudo seminal sobre a questão foi o desenvolvido por Chetty, Looney e Kroft<sup>455</sup>, no qual analisaram empiricamente as reações de consumidores à tributação indireta, chegando a conclusão de que aqueles não reagem como esperado aos tributos que não se apresentam de forma saliente. Em referido estudo, os autores demonstram que quando não explicitados o valor dos tributos incidentes sobre o consumo dos bens, eles acabam sendo completamente ignorados pelos consumidores no momento da aquisição dos respectivos itens.

Já Massarrat-Mashhadi e Sielaff<sup>456</sup> buscaram avaliar a capacidade dos contribuintes em dimensionar a carga tributária incidente sobre a renda. Por meio de entrevistas com 289 trabalhadores alemães, os autores buscaram identificar em que medida o nível de educação e o conhecimento do sistema tributário alemão influenciariam em tal percepção. Constatou-se que o aumento da complexidade inerente a matriz tributária alemã está intimamente associada com a dificuldade de percepção acerca do ônus fiscal suportado. Concluiu-se, assim, que diferente do que defendido pela literatura tradicional, os contribuintes poderiam não ter disponível nem as informações relativas ao funcionamento do sistema, nem a habilidade cognitiva necessária para proceder com tal percepção. A pesquisa então sugere a necessidade de obter uma maior simplificação da tributação naquele país, sem se descuidar da necessidade de buscar a promoção da justiça fiscal, geralmente atrelada a estruturas complexas de tributação, que atendam às particularidades sociais.

Por fim, consolidando os diversos estudos sobre o tema da ilusão fiscal, uma abordagem que merece especial destaque é aquela em que se busca criar um índice para aferição da ilusão fiscal nos mais diferentes países. A partir da literatura já consolidada em torno do fenômeno, tais estudos objetivam identificar nas mais diversas realidades os elementos característicos de estratégias ilusórias.

Nessa linha, destaca-se o trabalho desenvolvido por Dell 'Anno e Mourão<sup>457</sup>, no qual investigaram os dados de 47 países, através de quatro elementos comuns à

---

<sup>455</sup> CHETTY, R.; LOONEY, A.; KROFT, K. Salience and taxation: Theory and evidence. **American Economic Review**, vol. 99, n.4, pp.1145–1177, 2009. *Passim*.

<sup>456</sup> MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27 /12/ 2020.*passim*.

<sup>457</sup> DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012. *passim*.

identificação da ilusão fiscal (índice de concentração das receitas tributárias; proporção entre tributação direta e indireta; equilíbrio do orçamento público; e razão entre a dívida pública e o produto interno bruto do país) e de seis potenciais causas, tidas pela literatura como responsáveis pelo fenômeno (razão entre trabalhadores autônomos dentro da população empregada; tamanho da carga tributária; equívoco na percepção das alíquotas tributárias; níveis de liberdade de expressão e liberdade de imprensa como forma de exercício de pressão política; instrumentos de controle da mídia pelo Estado; habilidade da sociedade avaliar corretamente os beneficiados por reformas tributárias ou programas de gasto público a partir do nível educacional da população). Com tais variáveis em mente, os autores analisaram a magnitude do fenômeno da ilusão fiscal em diferentes países, como forma de confirmar uma correlação entre causas e indicadores, bem como traçar similitudes e diferenças entre as diferentes realidades observadas.

Os resultados encontrados na pesquisa indicaram uma correlação positiva entre os índices identificados e os indicadores apontados pela literatura como típicos de estratégias ilusórias<sup>458</sup>. Comparando os índices dos diferentes países investigados, os autores observaram que a ilusão fiscal seria mais severa em países de democracia recente, como os encontrados na América Latina, Ásia e África, do que os localizados na América do Norte e Europa. Bem como constatou-se que os níveis de distorção perceptiva tendem a diminuir com o passar do tempo e consolidação das instituições<sup>459</sup>.

Tais resultados confirmam em parte a pesquisa já realizada por Mourão, quanto à interferência da ilusão fiscal na capacidade das sociedades em supervisionar os agentes públicos<sup>460</sup>. Nesse sentido, destaca o autor que o nível de transparência fiscal geralmente está conectado à existência de um parlamento forte dentro de uma estrutura democrática, sendo completada tal capacidade de supervisão pelo nível educacional do eleitorado, pela possibilidade de intervenção cívica da sociedade, pelo nível de desenvolvimento dos meios de comunicação e respectivo acesso pela população à informação de qualidade e, por fim, de que maneira o padrão de prioridades definidas pela agenda pública atende ao

---

<sup>458</sup> DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012, p. 291.

<sup>459</sup> “From this analysis, we find evidence that Latin American policy makers exploit greater fiscal illusion stratagems to distort taxpayers' perceptions of their tax burdens than do policy makers in other regions of the world.” (DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012. p. 289).

<sup>460</sup> MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 53.

manifestado interesse dos eleitores<sup>461</sup>. A recorrência a estruturas ilusórias, assim, estaria associada com a maturidade democrática de cada sociedade, de maneira que realidades que apresentassem uma estrutura democrática mais consolidada tenderiam a observar menores índices de ilusão fiscal do que democracias mais recentes.

Outro ponto de destaque alertado por Mourão, e confirmado de certo modo em Dell'Anno e Mourão<sup>462</sup>, diz respeito à conexão existente entre desenvolvimento econômico dos países e os níveis de ilusão fiscal<sup>463</sup>. Segundo o pesquisador português, países que apresentam maiores níveis de desenvolvimento tendem a reduzir a incidência de estruturas ilusórias, se valendo de um processo orçamentário mais transparente e responsivo.

A identificação das causas e indicadores de ilusão fiscal apontadas por Dell'Anno e Mourão guardam especial pertinência em nosso estudo, justamente por lançarem certas bases para identificarmos em que medida diferentes grupos sociais poderiam estar submetidos à distintos elementos identitários da ilusão fiscal. Por exemplo, a partir de uma sociedade em que tributos diretos e indiretos se distribuem de maneira distinta, a depender da classe social em análise, seria possível aferir teoricamente diferentes índices de ilusão fiscal. O mesmo efeito poderia ser observado se levássemos em conta outras características sociais distintamente distribuídas, em especial nas sociedades desiguais como a nossa. Isso em linha com o que defendido por Günter Schmolders<sup>464</sup>; Kay Blaufus e outros<sup>465</sup> e Winter e Mouritzen<sup>466</sup>, por exemplo. Ou mesmo pelo próprio Amilcare Puviani ao discorrer sobre os diferentes tipos de erros a que submetidos a população em termos de percepção fiscal.

Retomaremos com o tema ao final do presente capítulo, quando nos aprofundarmos quanto à existência de uma assimetria na ilusão fiscal observada em nosso país, nos valendo de todo o instrumental teórico lançado até o momento. Adiantamos desde já que, diferente do que feito por Dell'Anno e Mourão, não pretendemos com o presente trabalho recriar os índices de ilusão fiscal no interior da sociedade brasileira. Embora importante, tal esforço ficará a cargo de futuros trabalhos.

---

<sup>461</sup> MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008, p. 53.

<sup>462</sup> DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012.

<sup>463</sup> MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008, p. 123.

<sup>464</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 75.

<sup>465</sup> BLAUFUS, K. *et al.* Perception of income tax rates: evidence from Germany. **European Journal of Law and Economics**, vol. 40, pp.457-478, 2015.

<sup>466</sup> WINTER, Søren; MOURITZEN, Poul Erik. Why people want something for nothing: The role of asymmetrical illusions. **European Journal of Political Research**, vol. 39, pp.109-143, 2001.

O presente tópico, portanto, buscou apresentar em linhas gerais os mais variados estudos a respeito da ilusão fiscal, sem a pretensão de esgotar todas as análises, teóricas e empíricas, que se debruçam sobre o tema<sup>467</sup>. Conforme poderemos observar no decorrer dos próximos tópicos, serão abordados pontualmente inúmeros outros estudos que comprovam a existência deste fenômeno sob os mais variados enfoques, ressaltando a importância que a literatura econômica tem dado para o tema nos últimos anos.

## 2.2. A ilusão fiscal na matriz tributária brasileira

Nos tópicos anteriores analisamos o desenvolvimento da Teoria da Ilusão Fiscal, classificando-a enquanto conjunto de estratégias das quais se valem as classes dominantes para distribuir o custo social do setor público às classes governadas por meio da linha da menor resistência possível. Vimos em que medida as distorções causadas por tais medidas interferem na percepção social acerca de como se dá a incidência tributária de determinada comunidade, bem como tais deformidades cognitivas podem alterar as escolhas originadas de um processo democrático. Deixamos antever também como parte da literatura econômica tem classificado as principais estruturas ilusórias e buscado, por meio de diversas investigações, comprovar a concretude de hipóteses lançadas no campo teórico.

A partir desta tradição, exploraremos no presente capítulo como se dá a ocorrência da ilusão fiscal em nosso país. Buscaremos desenvolver em que medida as opções de estruturação de nossa matriz tributária contribuiriam para a formação de um estado ilusório que impõe obstáculos à sociedade brasileira para compreender como se distribui o ônus tributário entre as distintas camadas de nossa população.

Para tanto, investigaremos não apenas como tal fenômeno se localiza na estruturação de nossa matriz, a partir da identificação de parte das figuras ilusórias já caracterizadas anteriormente, como ainda nos deteremos na análise de recentes estudos e pesquisas que buscam demonstrar os efeitos distorcivos causados pela ilusão fiscal na percepção dos brasileiros.

Ao final, ainda como forma de nos debruçarmos acerca dos efeitos do fenômeno sobre a realidade percebida, cotejaremos a ilusão fiscal a partir da distinta distribuição

---

<sup>467</sup> Para uma análise complementar, confira MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 11-44; WILDOWICZ-GIEGIEL, Anna; KARGOL-WASILUK, Aneta. The Phenomenon of Fiscal Illusion from Theoretical and Empirical Perspective: The Case of Euro Area Countries *In European Research Studies Journal* Volume XXIII, Issue 2, 2020 pp. 670-693.



deste ônus cognitivo entre as camadas sociais, alertando para a possibilidade de que tais estruturas contribuam para a má percepção da incidência fiscal especialmente entre as camadas mais pobres.

### 2.2.1. Como a ilusão fiscal se manifesta em nossa matriz tributária

No presente tópico serão apresentadas as linhas gerais de cada uma das estratégias ilusórias possíveis de serem identificadas na matriz tributária brasileira a partir das colocações acima realizadas.

Como alertado por Puviani, Fasiani e Buchanan, não iremos buscar na análise da ilusão fiscal o estudo de cada um dos momentos em que se optou pela estratégia ilusória, mas sim buscar analisar os efeitos do edifício como um todo, ainda que pincelando exemplos que reforcem tais conclusões. Em que pese ser possível defender, como o faz Bereijo<sup>468</sup>, que em cada uma das medidas adotadas possa ser identificado o exercício consciente da classe dominante na busca pela redução das resistências da sociedade, não nos voltaremos a análise dos motivos que poderiam ter conduzido o responsável pelo desenho normativo a optar pelo recurso ilusório. Assim, analisaremos como tais opções colaboram para a construção de um todo sistêmico que, ao final, produz como resultado uma atividade financeira alienante, que exclui os destinatários das prestações estatais do exercício de uma cidadania ativa justamente por reduzir a compreensão social quanto ao custo do setor público.

Usaremos como linha mestra a identificação feita pela literatura das ocorrências básicas da ilusão fiscal que serviriam como forma de alterar a percepção da sociedade acerca do real custo tributário dos diversos serviços públicos colocados à disposição da população. Ainda assim, complementaremos com particularidades observadas na nossa matriz e que contribuiriam para criar esse estado ilusório a qual estaríamos submetidos enquanto sociedade.

Nesse sentido, importante colaboração é a fornecida por Vito Tanzi<sup>469</sup> que, ao enumerar as principais formas de um governo se valer de técnicas ilusórias, tem contribuído para transportar o estudo do fenômeno para as práticas atuais das finanças públicas. Entre os métodos listados por Tanzi, no campo da arrecadação, encontram-se a

---

<sup>468</sup> BEREIJO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. XXXVIII.

<sup>469</sup> TANZI, Vito. **Government versus markets: the changing economic role of the state**. New York: Cambridge University Press, 2011. p. 156.

preferência dos governos pela tributação em cascata, com tributos incidindo sobre outros tributos ou até mesmo sobre eles próprios (o chamado cálculo por dentro), a opção por reformas tributárias que apenas mantenham os tributos já conhecidos, sem alterar profundamente a matriz como um todo e procedendo com ajustes destinados a beneficiar determinados grupos (o que tornaria o sistema como um todo bem mais complexo), e, por fim, a preferência por tributos que repercutam economicamente e venham embutidos nos preços de bens e serviços.

Para o leitor familiarizado com o tema, é possível observar, de plano, que a classificação adotada por Tanzi descreve em linhas gerais diversas escolhas constantes da matriz tributária brasileira. Para os demais leitores, passaremos a abordar as razões pelas quais acreditamos haver nas opções estruturantes de nossa tributação, elementos típicos de um fenômeno ilusório.

Em primeiro lugar, temos que destacar a contribuição oriunda da própria complexidade de nossa matriz tributária, a qual, composta por inúmeras figuras tributárias, tende a mascarar a real percepção de que essa se molda a partir de três bases econômicas de incidência - renda, patrimônio e consumo. A multiplicação de figuras diversas a incidir sobre a mesma base, fragmentando a receita tributária, por si só, já impacta na falta de transparência do financiamento estatal, pois, como alertado pela literatura, não possibilita a exata compreensão de que se tributa o contribuinte enquanto proprietário de patrimônio, enquanto consumidor de bens e serviços, ou enquanto adquirente de renda.

De acordo com Wallace Oates<sup>470</sup>, a hipótese da complexidade das receitas estaria associada à constatação de que, quanto mais fragmentada a forma de arrecadação da receita pública de um país, mais difícil será para o contribuinte compreender a conexão entre o tributo arrecadado e o preço dos serviços públicos colocados à disposição da população, contribuindo, assim, para uma subestimação dos custos sociais e para o impacto nas escolhas públicas em torno da dimensão do gasto público.

O fenômeno, já noticiado desde o início dos estudos em torno da ilusão fiscal por autores como Puviani<sup>471</sup> e Buchanan<sup>472</sup>, ganha novo fôlego nas análises de Richard Wagner

---

<sup>470</sup> OATES, Wallace. On the nature and measurement of fiscal illusion: a survey. In: BRENNAN, G.; GREWEL, B; GROENWEGEN, S.; (ed.). **Taxation and fiscal federalism: essays in honour of Russell Mathews**. Sydney: Australia University Press, 1988. p. 69.

<sup>471</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 33 – 35.

<sup>472</sup> "[T]o the extent that the total load on an individual can be fragmented so that he confronts numerous small levies rather than a few significant ones, illusionary effects may be created" (BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999.-p. 135).

quanto à medição da fragmentação das receitas e o papel destas no nível de gastos públicos. De acordo com Wagner<sup>473</sup>, a pluralidade de figuras tributárias imporá um aumento de custos informacionais aos contribuintes, dificultando que os mesmos dimensionassem o peso da carga tributária, interferindo no nível de gastos públicos. Analisando os dados das cinquenta maiores cidades americanas nos anos 1960/1970, Wagner concluiu que naquelas localidades em que a receita apresentou maior nível de concentração em poucas figuras tributárias, o total de despesas públicas teria sido menor do que os gastos observados nos municípios com maior fragmentação da receita.

Outros estudos que endossam o papel da ilusório da complexidade das receitas são os elaborados por Vito Tanzi<sup>474</sup>, Heyndels e Smolders<sup>475</sup>, Dollery e Worthington<sup>476</sup>, Haug<sup>477</sup>, e Massarrat-Mashhadi e Sielaff<sup>478</sup>, que, mesmo a partir de metodologias distintas das utilizadas por Wagner, alcançaram resultados similares quanto a tal fator ilusório.

No caso brasileiro, a complexidade de nossa matriz tributária é algo amplamente reportado, motivando as principais discussões hoje em trâmite no Congresso Nacional, em busca pela reformulação da estrutura fiscal de nosso país. Segundo o relatório "Doing Business", do Banco Mundial<sup>479</sup>, somos o país no mundo que mais tempo se gasta anualmente para cálculo das obrigações tributárias, principais e acessórias, totalizando algo em torno de 1.500 horas em tal tarefa.

Possuímos uma federação de três níveis, sendo que tanto União, quanto Estados e Municípios gozam de competência tributária própria, ou seja, cada um dos níveis federativos de nossa República possui autonomia para legislar a respeito dos tributos de sua respectiva competência, observando eventuais regras gerais que venham definidas na legislação complementar. O cenário cria um verdadeiro emaranhado de normas, inclusive no que toca às diversas obrigações acessórias existentes, que auxiliam para que o modelo

---

<sup>473</sup> WAGNER, Richard. Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice. **Public Choice**, vol. 25, 1976. p. 52.

<sup>474</sup> TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: origem e consequências. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaiás Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. *passim*.

<sup>475</sup> HEYNDELS, B.; SMOLDERS, C. Tax complexity and fiscal illusion. **Public choice**, v. 85, 1995. *passim*

<sup>476</sup> DOLLERY, Brian; WORTHINGTON, Andrew. Fiscal Illusion at the Local Level: An Empirical Test Using Australian Municipal Data. **The Economic Record**, vol. 75, n. 228, pp. 37-48, 1999.

<sup>477</sup> HAUG, Peter. Shadow Budgets, Fiscal Illusion and Municipal Spending: The Case of Germany. Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung Halle (IWH), **Discussion Paper. n. 9**, 2009. *Passim*.

<sup>478</sup> MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27 /12/ 2020.*passim*.

<sup>479</sup> WORLD BANK GROUP. Doing Business: Medindo a regulamentação do ambiente de negócios Disponível em: [https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB\\_tax](https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax). Acesso em: 27 /12/2020.

tributário brasileiro seja considerado hostil para os contribuintes, em especial quando consideramos que a federação seria composta, além da União, por mais vinte e seis Estados, pelo Distrito Federal e por mais 5.570 municípios<sup>480</sup>.

Acresce, em relação à tal manifestação de complexidade, os inúmeros tratamentos jurídicos distintos a depender do setor ou atividade econômica em análise. Fruto da atuação intencional de grupos de pressão, tais regimes especiais são documentados por Vito Tanzi<sup>481</sup> como responsáveis por uma espécie de degradação fiscal, na qual, se individualmente considerados parecem inofensivos ao desenho do sistema, quando observados em conjunto tendem a representar uma redução da transparência fiscal, contribuindo para que, em um processo acumulativo, a sociedade não consiga identificar em que medida a matriz tributária estaria atendendo aos objetivos sociais de equidade e eficiência.

Embora sejam importantes indicativos acerca de quão hermético é o sistema legal que formata a tributação em nosso país, estes dados, por si só, não refletem a ideia de complexidade presente na teoria da ilusão fiscal, vez que esta se faz direcionada à fragmentação das estruturas de arrecadação que dificultam ao cidadão compreender o tamanho do ônus tributário suportado por cada um de nós<sup>482</sup>. A bem da verdade, quando pensamos nas diversas obrigações que tornam nossa matriz tributária "complexa", temos que estas, ao exercerem um papel "irritante", tendem justamente a despertar nos cidadãos responsáveis por tal prestação de contas uma certa consciência fiscal<sup>483</sup>, elemento inerente

---

<sup>480</sup> TORRES JUNIOR, Clóvis; BARBOSA, Bruno Sartori de Carvalho. O Pacto Federativo e a complexidade do sistema tributário nacional à luz da(s) iminentes(s) reforma(s) Tributária(s). *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (Org.). **Reformas ou deformas tributárias**: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 288.

<sup>481</sup> TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: origem e consequências. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isafas Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 204-208.

<sup>482</sup> Heyndels e Smolders bem esclarecem o ponto ao afirmar que: "First, it should be clear that tax complexity - as a source of fiscal illusion - is associated with the (mis-)perception of the fiscal burden, that is of the amount of taxes paid. As such, it should not be confused with the perception of the tax system or the legislation." (HEYNDELS. B.; SMOLDERS, C. Tax complexity and fiscal illusion. **Public choice**, v. 85, 1995. p. 128).

<sup>483</sup> "By focusing on these two tax expenditures, Learning to Love Form 1040 stresses the distinction between "filing" and "paying" taxes (pp. 69–70). The former, for Zelenak, is much more vital than the latter (pp. 69–70). Tax filers are compelled to collide with the tax system and acknowledge the existence of the public sector. Therefore, even if low-income workers do not ultimately pay income taxes, as in the case of some EITC recipients, the process of filing for their benefits may potentially make them more engaged citizens." (MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship. **Indiana Legal Studies Research Paper n. 308**, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2547599>. Acesso em: 27/12/2020. p. 952).

ao pacto social que rege a relação Estado e sociedade e importante para formação de uma identidade cívica comum<sup>484</sup>.

O enfoque na fragmentação, por outro lado, considera a forma como se arrecada a receita pública e a quantidade de espécies tributárias existentes. No caso brasileiro, temos enquanto espécies, cinco "famílias" de tributos, distribuídos entre as três esferas federativas conforme a competência delimitada pelo texto constitucional. São elas os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Tais podem incidir sobre as três bases econômicas acima mencionadas - renda, patrimônio e consumo - acarretando desde sempre uma fonte de sobreposição de incidências e, conseqüentemente, de complexidade<sup>485</sup>.

Essas cinco espécies se subdividem em uma série de outras figuras tributárias, as quais, de acordo com a Receita Federal do Brasil, alcançariam mais de 35 tributos diferentes<sup>486</sup>. Considerando o peso que cada uma dessas figuras tem na arrecadação, para o ano de 2018 as quatro primeiras posições - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (20,92%), Imposto de Renda (18,11%), Contribuições para Previdência Social (16,29%) e Contribuição para a COFINS (10,66%) - concentrariam 65,98% da receita tributária, sendo estas figuras as únicas com participações acima de 10 pontos percentuais na carga global. Os outros 34,02% da receita foram obtidas de todas as

---

<sup>484</sup> Nesse sentido, importantes considerações são trazidas por Ajay Mehrotra ao analisar os reflexos do sistema tributário norte-americano no tocante às obrigações acessórias atreladas aos tributos diretos sobre a renda em termos de formação de uma consciência por parte dos contribuintes: "Although Zelenak is concerned about the growing complexity of our tax system, his overarching objective is to demonstrate that our return-based mass income tax still serves significant social purposes. "One of those purposes," he explains, "is raising the tax consciousness of the average citizen, compared with the low level of tax consciousness that would prevail under a federal retail sales tax, VAT, or return-free income tax" (p. 3). By making the payment of taxes politically salient for individuals, the return-filing process compels taxpayers to confront the extent of their total financial contributions to the federal government. Zelenak maintains that this, in turn, ought to make taxpayers more cognizant of how public officials are raising revenue and spending tax dollars. In short, the pain of paying taxes should propel taxpayers to be more politically and civically engaged. It should make them better citizens. Raising tax consciousness, however, is really just a subset of Zelenak's broader and more ambitious argument about the benefits of a return-based mass income tax. For Zelenak, the primary advantage of such a tax is its ability to foster fiscal citizenship. The process of paying taxes, as many scholars have argued, is a concrete instantiation of the social contract that exists between citizens and their state. Taxes not only formalize our obligations to each other as members of an "imagined community" or as a product of "the political imaginary" but they also signify who is a member of such a community. They help us determine how wide we draw the circle of "we." And, in the process, taxes define the economic duties and obligations that come with citizenship". (MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship. **Indiana Legal Studies Research Paper n. 308**, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2547599>. Acesso em: 27/12/2020. p. 949).

<sup>485</sup> REZENDE, Fernando. Transparência ou ilusão fiscal. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FiscoSoft, 2013. p. 243.

<sup>486</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil – 2018** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Mar. 2020. p. 16.

outras exações listadas, as quais compreenderiam impostos, taxas e contribuições das três esferas da federação. O cenário, por si só, aponta para a alta fragmentação da arrecadação em nosso país, uma vez que, além do principal tributo ser de competência estadual, o que faz com que seu regime e arrecadação se fragmente entre 27 unidades federativas, temos um terço da carga tributária dividida entre 31 figuras impositivas das três esferas da federação.

Acresce a tal perspectiva a pluralidade de alíquotas entre esses tributos, que tendem a dificultar a percepção do contribuinte quanto ao dimensionamento da carga tributária. Embora seja importante esclarecer desde já que não defendemos a simplificação por si só, em linha com a preocupação esposada por Massarrat-Mashhadi e Sielaff<sup>487</sup> quanto aos reflexos em termos de equidade sistêmica da matriz tributária, não podemos ignorar a dificuldade que o quadro induz para a compreensão da alíquota efetiva dos tributos, seja eles sobre a renda, seja sobre o consumo.

Exemplo quanto aos efeitos da fragmentação da receita tributária no Brasil pode ser obtido a partir do estudo elaborado por Jevuks Matheus Araujo e Rozane Bezerra Siqueira<sup>488</sup>, que ao analisar dados de 5249 municípios brasileiros para o ano de 2010, constataram que quanto mais complexa e menos visível a tributação daquela localidade, maior seria a demanda por gasto público e crescimento do setor público. É possível observar em tal estudo achado similar com o que encontrado por análises como as de Wagner<sup>489</sup> e Heyndels e Smolders<sup>490</sup> no exterior.

Em continuidade, aproveitando o que documentado no citado estudo brasileiro, cumpre avaliarmos o papel da exacerbada tributação indireta para fins de verificação da ocorrência de ilusão fiscal em nosso país. Isso porque, quando em jogo a concretização de uma percepção equivocada a respeito da distribuição do ônus fiscal entre as camadas da

---

<sup>487</sup> MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27/12/2020. p. 19-20.

<sup>488</sup> "Portanto, as evidências empíricas para Brasil indicam que, como prever a teoria, ilusão fiscal não só afeta o nível do gasto governamental, mas também facilita o gasto improdutivo e atividades de rent-seeking. Isto aponta para a necessidade de incluir o problema da ilusão fiscal no debate sobre políticas relacionadas ao controle e à qualidade do gasto público. Em particular, os resultados deste artigo ressaltam a importância de estimular o financiamento dos governos municipais através de tributos locais, com foco naqueles mais simples e transp rentes, e, ao mesmo tempo, reduzir a participação de transferências lump sum." (ARAÚJO, J. M.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gastos públicos locais: evidências dos efeitos de ilusão fiscal no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, vol.46, n.1, p. 189-219, jan./mar. 2016. p. 216).

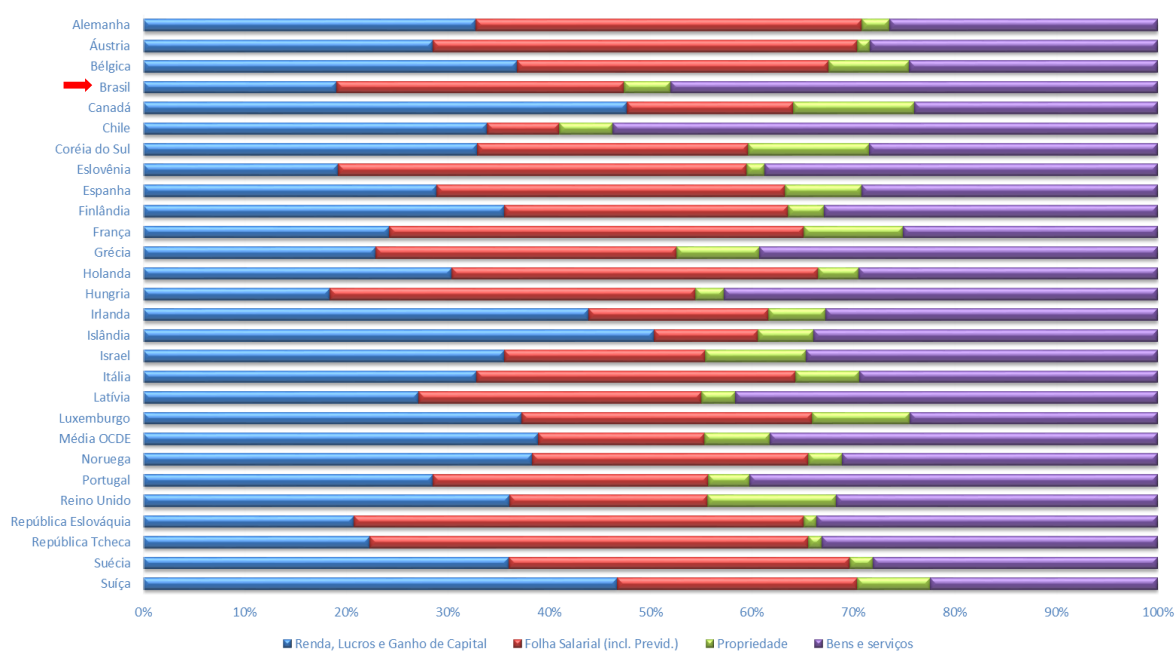
<sup>489</sup> WAGNER, Richard. Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice. **Public Choice**, vol. 25, 1976. *Passim*.

<sup>490</sup> HEYNDELS, B.; SMOLDERS, C. Tax complexity and fiscal illusion. **Public choice**, v. 85, 1995. *passim*

população, devemos conferir um especial destaque à nossa opção histórica por estruturar a matriz tributária brasileira em torno da tributação sobre o consumo.

Conforme vimos no capítulo anterior, aproximadamente metade do que se arrecada em nosso país teria como base de incidência o consumo de bens e serviços por parte da população. Se considerarmos ainda outras figuras tributárias que tendem a repercutir economicamente na cadeia produtiva, por meio do sistema de preços, tal participação na arrecadação tende ainda a ser mais significativa.

Em termos comparativos, enquanto no ano de 2017, a tributação média dos países da OCDE de bens e serviços correspondia a 32,17% da arrecadação, no Brasil, apenas sob a rubrica consumo atingia um patamar de 44,27% da carga tributária global<sup>491</sup>. Considerando o rol de países integrantes da OCDE, este patamar de tributação colocou nosso país como um dos que mais tributou tal base de incidência naquele ano, refletindo uma série histórica que em nada se alterou:



**Figura 2: Carga Tributária por Base de Incidência – Brasil e Países da OCDE (2017)**

Fonte: Imagem extraída de BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Mar. 2020.

Responsável por incidir no processo de produção e circulação de mercadorias e serviços, o consumo, enquanto base econômica, também possui papel relevante na

<sup>491</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil** – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Mar. 2020. p. 9.

formatação da matriz tributária de diversos países<sup>492</sup>. Nesse sentido, o desenvolvimento técnico das últimas décadas e a intensificação das trocas comerciais levaram tal modelo de tributação a alterar sua formatação histórica, deixando de ser um tributo específico sobre determinados produtos para assumir uma postura mais abrangente, com alcance mais alargado, capturando situações que antes lhe eram estranhas. Mais recentemente tem-se observado, inclusive, uma campanha global promovida por organismos internacionais como forma de estimular as nações a adotar um eixo de tributação mais voltado para esta base econômica<sup>493</sup>, em que pese estar historicamente associada não apenas à baixa transparência de sua incidência para o contribuinte-eleitor, como também relacionada a uma maior dificuldade em atender a um ideal de capacidade contributiva, implicando, em muitas das vezes, em uma estrutura regressiva.

É necessário destacar que, ao nos referirmos a esta base de incidência, analisamos as cobranças que oneram o consumo de bens ou serviços. Assim, ainda que o Estado eleja desmembrar o recolhimento do encargo por meio de uma cobrança plurifásica, como a observada nos países que adotam o sistema de tributação sobre o valor agregado, como é o caso do Brasil, a manifestação de riqueza apta a ser tributada é tão somente a aquisição final daquele bem ou serviço<sup>494</sup>. Com isso, independente da forma ou fase em que se dá cobrança do tributo, o respectivo encargo econômico acaba atingindo, indiretamente, o consumidor final<sup>495</sup>. E por tal razão este método de tributar é comumente classificado como tributação indireta<sup>496</sup>, no qual o custo tributário repercute na cadeia produtiva

---

<sup>492</sup> GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil** – estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020. p. 195.

<sup>493</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. In: AFONSO, José Roberto *et al.* (Orgs.). **Tributação e Desigualdade**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio/Letramento, 2017b. p. 564; GODOI, Marciano Seabra de; DERZI, Misabel Abreu Machado. Impostos sobre o Consumo e Seu Caráter Regressivo, à Luz dos Últimos Relatórios OCDE. In: Sérgio André Rocha e Heleno Torres (Org.). **Direito Tributário Internacional** - Homenagem ao Professor Alberto Xavier – Vol. 1. P. 539-557. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 543.

<sup>494</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 282.

<sup>495</sup> GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil** – estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020. p. 196.

<sup>496</sup> DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Perspectiva, 1970. p. 14; BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais às exportações** – Desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora e concorrência fiscal internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 27. Para uma análise crítica do termo, vide ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. A figura dos artigos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Tributação Indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2013. p. 260-268.



mediante sistema de preços, incorporando o tributo como custo da operação e onerando, ao final, pessoa diversa daquela legalmente responsável por recolher o montante<sup>497</sup>.

Tal nota conduz ao destaque de um outro ponto característico da escolha do consumo como principal base econômica de nosso sistema tributário: o mecanismo jurídico de repercussão do tributo, associado ao fato de ser uma forma de tributação objetiva, obsta a verificação da capacidade contributiva do consumidor final, efetivo responsável por apresentar o signo presumível de riqueza a ser onerado. Isso ocorre porque, quando diferentes indivíduos com distintas capacidades contributivas venham a adquirir um mesmo bem, ambos os sujeitos estarão, enquanto contribuintes de fato, submetidos à mesma carga tributária. Contudo, caso possuam rendas distintas, o ônus fiscal será mais sentido naquele que apresentar menor poder aquisitivo<sup>498</sup>.

O quadro se agrava se considerarmos, como exposto acima, que pessoas de baixa renda direcionam a maior parte de seus poucos recursos para o consumo, não havendo espaço para eventuais poupanças ou acúmulo patrimonial. Com isso, quando se estrutura uma matriz tributária ao redor da tributação sobre o consumo, temos por resultado a exacerbação de sua regressividade<sup>499</sup>. Aqueles localizados na base da pirâmide social contribuem proporcionalmente mais, mesmo naquelas situações em que sequer possuem renda ou patrimônios aptos a serem tributados.

E contribuem sem consciência de tanto, tendo em vista o baixo grau de transparência ocasionado por tal escolha. Em contraposição aos tributos diretos, que possuem uma natureza tida por "irritante", a tributação sobre o consumo acaba se

---

<sup>497</sup> "[E]m princípio costuma-se qualificar, economicamente, de tributo incidente sobre o consumo aquele que onera a atividade econômica independentemente do resultado dela, se positivo ou negativo. Quer haja lucro ou não, superávit ou não, esses tributos, também denominados de indiretos, colhem obrigatoriamente aquela atividade (já que incidem sobre o faturamento ou rendimentos brutos; salários pagos ou folha de pagamentos; valor bruto das vendas de mercadorias e serviços). O empreendedor econômico recolhe tais tributos ao Estado considerando-os custo da atividade, razão pela qual se esforça por transferir o valor pago ao fisco, embutindo-os nos preços dos produtos e serviços vendidos, ou seja, esforça-se por recuperar tal custo (assim como o valor dos alugueis pagos, dos arrendamentos de maquinário, de salários, etc.). Portanto, em princípio, é o adquirente ou consumidor que sofre a carga tributária transferida nos preços das mercadorias e serviços que adquire. Daí o nome imposto incidente sobre o consumo ou indireto, já que o contribuinte de fato, ou financeiro, não integra a relação tributária em face da Fazenda Pública. Ele é apenas um terceiro, o consumidor." GODOI, Marciano Seabra de; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Impostos sobre o Consumo e Seu Caráter Regressivo*, à Luz dos Últimos Relatórios OCDE. In: Sérgio André Rocha e Heleno Torres (Org.). **Direito Tributário Internacional** - Homenagem ao Professor Alberto Xavier – Vol. 1. P. 539-557. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 541.

<sup>498</sup> GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil** – estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020. p. 197.

<sup>499</sup> MUSGRAVE, Richard. Problems of the value-added tax. **National Tax Journal**, vol. XXV, n. 3, 1972. p. 426.

apresentando como anestesiante<sup>500</sup>, justamente por impedir a aferição do impacto que esses tributos têm no orçamento familiar do contribuinte de fato. Com isso, é comum em países que privilegiam tal base de incidência a inexistência de uma cidadania fiscal, acompanhada de uma má percepção da estrutura impositiva, aprofundando o quadro ilusório e prejudicando a concretização de um efetivo processo democrático<sup>501</sup>.

Tal perspectiva, conforme pudemos ver anteriormente, não é nova na literatura em torno da ilusão fiscal, retornando à chamada Hipótese de Mill da ilusão fiscal. Cunhada no século XIX, mas decorrente de diversas outras percepções então desenvolvidas, tal hipótese já apontava em que medida os tributos diretos, por sua natural característica irritante, podem ser considerados como importante instrumento de controle dos gastos públicos, justamente por incutir na população um espírito questionador quanto ao destino dos recursos públicos.

A Hipótese de Mill sintetiza nas finanças públicas o efeito ilusório causado pela tributação indireta, que embutida nos preços de mercadorias e serviços tende a passar despercebida aos olhos do consumidor, e vem sendo confirmada empiricamente, seja por experimentos sociais como os desenvolvidos por Sausgruber e Tyran<sup>502</sup>, seja por meio de pesquisas de opinião e entrevistas para investigar em que medida a população tem compreensão do peso de referida carga.

Partindo de tal pressuposto teórico, Alexandre Manoel Ângelo da Silva e Rozane Bezerra Siqueira<sup>503</sup> analisaram a expansão do gasto público federal no Brasil no período de 1991 a 2011 - que teria aumentado 7,5% em relação PIB, passando de 14% para 21,5% do produto interno - buscando demonstrar em que medida o financiamento de tais despesas pelo aumento dos tributos indiretos poderia ser explicado pela chamada Hipótese de Mill.

Medindo a visibilidade da carga tributária do período, por meio da razão entre tributos diretos e a receita tributária total, comparando-a com a demanda por gasto público, os autores chegaram à conclusão de que um aumento da tributação direta - no caso do

---

<sup>500</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 104.

<sup>501</sup> MUSGRAVE, Richard. Problems of the value-added tax. **National Tax Journal**, vol. XXV, n. 3, 1972. p. 429.

<sup>502</sup> SAUSGRUBER, R.; TYRAN, J. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public choice**, v. 122, n. 1, p. 39-68, 2005. *Passim*.

<sup>503</sup> SILVA, A. M. A.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gasto público no Brasil no período pós-redemocratização: Testes da lei de Wagner e da hipótese de Mill de ilusão fiscal. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, n. 43, 2014.

Imposto de Renda - corresponderia a uma consequente diminuição da despesa pública em geral<sup>504</sup>.

Tal resultado é endossado pelos achados de Pedro Henrique Martins Prado e Cleomar Gomes da Silva<sup>505</sup>, que analisando os dados orçamentários, constataram no Brasil a presença de efeitos típicos da ilusão fiscal relacionados à predominância da estruturação da matriz tributária em torno da incidência indireta.

Assim, enquanto principal fonte de recursos máquina pública, a tributação sobre o consumo atua de maneira mascarada, ocultando o encargo fiscal como custo final dirigido ao consumidor e, conseqüentemente, induzindo o contribuinte de fato ao equívoco de achar que nada paga, ou, quando muito, de não permitir que este venha a dimensionar a parcela do tributo incidente sobre a operação.

Observa-se ainda uma preferência pelo modelo ilusório mesmo quando tratamos da tributação direta sobre a renda, ao abusar de figuras tributárias a serem cobradas diretamente por pessoas jurídicas. Esta opção, ainda que facilite a arrecadação, tem um efeito nefasto na compreensão a respeito do real financiador do Estado, uma vez que pessoas jurídicas, enquanto ficção que são, não sofrem com o ônus final da carga tributária. Este pode ser distribuído, enquanto custo do empreendimento, aos consumidores e trabalhadores, de maneira que o abuso dessa fonte de financiamento pode ser, além de uma ilusão fiscal um decréscimo em termos de equidade<sup>506</sup>.

O mesmo se observa com a chamada tributação da folha de pagamento, na qual a contribuição destinada ao empregador, muitas vezes se traduz na redução de salários dos empregados, ou acabam repassados ao consumidor por meio do sistema de preços<sup>507</sup>, a depender das características de elasticidade do mercado. Ainda, em função da rotulação

---

<sup>504</sup> O trabalho defende a existência de fortes indícios de que haveria uma estratégia ilusória que distorceria a percepção social em torno do papel do Estado e do custo envolvido no fornecimento de serviços públicos. Apontando, conseqüentemente, que as escolhas do contribuinte eleitor em torno do dimensionamento do setor público poderiam estar enviesadas pelo desenho normativo da matriz tributária. Desse modo, para os autores, mesmo em um regime democrático, a expansão do gasto público poderia não ser fruto de escolhas legítimas por parte da sociedade. Importante destacar que Silva e Siqueira ressaltam a possibilidade em se explicar as mudanças no campo da receita e despesa a partir de outros fatores de aproximação, como os mecanismos de partilhas federativas que tornariam o aumento do imposto de renda em medida desinteressante para a União. Ainda assim, os autores defendem na Hipótese de Mill uma justificativa plausível para a sucessiva diminuição da arrecadação direta na carga tributária global. Conferir: SILVA, A. M. A.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gasto público no Brasil no período pós-redemocratização: Testes da lei de Wagner e da hipótese de Mill de ilusão fiscal. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, n. 43, 2014.

<sup>505</sup> PRADO, P. H.; SILVA, C. Lei de Wagner, Ilusão Fiscal e Causalidade entre Receitas e Despesas: Uma Análise das Finanças Públicas Brasileiras. **Economia Aplicada**, vol. 22, n.2, pp.115-140, 2018.

<sup>506</sup> NOGUEIRA, J. R.; SIQUEIRA, R. B.; LUNA, C. F. Taxation, inequality and the illusion of the social contract in Brazil. **Pesquisa & Debate**, vol. 26, n. 2, 2015. p. 14.

<sup>507</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 353.

imposta a esse tributo como sendo encargo do empregador, difundiu-se a imagem de que seu ônus econômico seria suportado por este e não pela renda do empregado ou pelo consumidor.

Em tal cenário, não se tem nestas figuras tributárias a clareza acerca de sua incidência final já em seus nomes. Cria-se a falsa impressão de serem os responsáveis pela prática de tais atos os sujeitos no qual se observará a incidência fiscal. Entretanto, como bem salienta a literatura sobre o tema, são eles apenas os responsáveis por recolher tais exações aos cofres públicos<sup>508</sup>.

Como já mencionado, para esse fenômeno Sanandaji e Wallace cunharam a expressão ofuscação fiscal, medida que representa a dificuldade da população de compreender a incidência fiscal existente na Suécia<sup>509</sup>. Conforme acima apontado, embora parcela significativa daquela população consiga dimensionar o verídico tamanho da carga fiscal, ainda apresentam dificuldade de precisar o real responsável por suportar seu ônus.

O debate em torno da ilusão fiscal, assim, ganha um novo contorno a partir da constatação de que haveria uma espécie de ofuscação fiscal por parte do Estado ao desenhar a respectiva matriz tributária sem esclarecer aos contribuintes de que modo seria distribuída sua incidência. O poder público se valeria de políticas indiretas para esconder informações essenciais ao cidadão, manipulando sua percepção acerca dos assuntos públicos. Ante tal fenômeno, de nada adiantaria um sistema menos complexo, mas que, ainda assim, mantivesse os contribuintes sob tal véu. Para Sanandaji e Wallace, tal ofuscação aumentaria os custos necessários para promoção de uma política fiscal transparente, uma vez que não bastaria indicar ao contribuinte o tamanho da carga fiscal, mas ainda precisar quem efetivamente pagaria por ela.

E, assim como na Suécia, temos no Brasil a estruturação de uma tributação que dificulta a definição com clareza a respeito de quem suporta o custo social do Estado. É bem verdade que devemos ter cuidado na extrapolação dos resultados obtidos em pesquisas internacionais para a realidade brasileira. Ainda assim, considerando a proximidade dos efeitos ali observados com as características de nossa matriz tributária, é possível inferir que as causas e consequências sejam coincidentes.

Ainda no que toca à tributação direta, temos no Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas certas opções que, ao reduzirem a base de incidência da tabela progressiva de

---

<sup>508</sup> SCHOUEI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 56-68.

<sup>509</sup> SANANDAJI, Tino; WALLACE, Bjorn. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation Tax Perception in Sweden. **IFN Working Paper n. 837**, jun. 2, 2010. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1619268>. Acesso em: 27/12/2020. *passim*

alíquotas, pode induzir o contribuinte de referido tributo a não conseguir precisar qual seria o real ônus tributário por ele suportado, superestimando tal encargo. Isso porque, a concessão de diversos benefícios fiscais e a própria estrutura escalonada da progressividade do Imposto de Renda fazem com que a alíquota efetiva do tributo seja inferior à alíquota legal, reforçando uma percepção equivocada quanto ao peso efetivamente recolhido<sup>510</sup>.

Tal ponto é importante, pois, como alertado por Amilcare Puviani, tende a criar uma ilusão fiscal negativa nas classes mais ricas, exarcebando um ônus fiscal que não existe e estimulando uma resitência indevida por tais segmentos da sociedade a eventuais ajustes em busca de maior progressividade<sup>511</sup>. Como no caso brasileiro a tributação direta sobre a renda tem um universo reduzido de contribuintes, costumando incidir no topo da pirâmide social, é possível que essa ilusão fiscal negativa esteja na raiz de muitos equívocos costumeiramente associados à percepção de tal forma de tributação.

Todavia, reforçamos, uma vez mais, que tal perspectiva tende a ser sopesada com os objetivos verificados ante a política fiscal traçada para o Imposto de Renda, o qual ganha certo contorno constitucional de respeito às ideias de capacidade contributiva e concretização de um mínimo existencial que devem ser levadas em consideração<sup>512</sup>. Sem adentrar nos possíveis efeitos regressivos das deduções tributárias de referido imposto<sup>513</sup> - o que reforçaria ainda mais a ilusão a ele atrelada -, ressaltamos apenas a necessidade de colocar em perspectiva a mensagem que nossa matriz tributária está transmitindo, ao se valer precipuamente de figuras impositivas inerentemente anestésicas para as classes mais pobres - inclusive com a adoção de alíquotas nominais inferiores às efetivas -, ao passo que, em sentido contrário, exacerba o caráter irritante da tributação suportada pelas elites econômicas do país.

Dando continuidade, como mais uma característica típica de nossa matriz tributária temos a incidência de diversos tributos na base de cálculo de outros tributos. Elemento estrutural de nosso agir fiscal, a incidência em cascata se irradia por todo o sistema

---

<sup>510</sup> MACHADO NETO, Marcello Lavenère. **Em busca de uma matriz tributária mais justa: mensurando a capacidade contributiva do brasileiro no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)**. 130 f., il. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2019. p. 109-111.

<sup>511</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 200.

<sup>512</sup> MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27 /12/ 2020. p. 19-20.

<sup>513</sup> MACHADO NETO, Marcello Lavenère. **Em busca de uma matriz tributária mais justa: mensurando a capacidade contributiva do brasileiro no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)**. 130 f., il. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2019. p. 105-109.

normativo como algo naturalizado e, inclusive, referendado em diversos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal<sup>514</sup>.

Entre tais exemplos, um dos mais emblemáticos pode ser extraído da fórmula de "cálculo por dentro" do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), legalmente prevista no artigo 13, § 1º, I da Lei Complementar nº 87/96. A medida representa um verdadeiro artifício ao estabelecer o dever de o contribuinte de direito considerar que o próprio imposto incorpora a respectiva base de cálculo do imposto, enquanto elemento integrante do valor de venda da mercadoria ou serviço. Como resultado, temos uma majoração da alíquota efetiva, a qual, na prática, se mostra superior à legalmente prevista, contribuindo severamente para uma distorção na compreensão a respeito da carga tributária incidente sobre as mercadorias adquiridas. Isso porque, em uma estrutura complexa e excludente como é a nossa matriz tributária, possuidora de uma linguagem técnica de difícil apreensão, seriam poucos aqueles com capacidade necessária para compreender o raciocínio existente na previsão legal a permitir a uma alíquota nominal de 25% equivaler, em termos reais, a 33,33% do valor do produto consumido, como é o caso do ICMS.

Nesse sentido, entendemos que nem mesmo a decisão proferida no curso do RE 574.706/PR pode ser entendida como uma salutar evolução do entendimento da Corte contra a estruturação de uma tributação cumulativa anestesiante.

Ao analisar a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, o Supremo Tribunal Federal assentou que a medida seria inconstitucional por entender, em sua maioria, que o conceito de faturamento estabelecido no texto constitucional não comportaria demais tributos devidos em decorrência das operações comerciais do contribuinte de direito. De acordo com referido entendimento, por ser repassado ao Poder Público, o ICMS não poderia ser considerado como de titularidade da empresa-contribuinte, situação que afastaria a qualificação de tal ingresso enquanto receita. Ocorre que, em mencionado julgamento, nada foi dito quanto à necessidade de buscar no aprimoramento da matriz tributária brasileira a concretização do princípio da transparência fiscal, o qual, como veremos, também é constitucionalmente previsto.

Nesse sentido, para além da regressividade inerente à tributação do consumo, o recurso de nosso sistema tributário a uma estrutura cumulativa, aqui interpretada no

---

<sup>514</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE 582525. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Julgado em 09/05/2013. Publicado em: 07/02/2014; RE 559937. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 20/03/2013. Publicado em: 17/10/2013; RE 582461, Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno Julgado em 18/05/2011. Publicado em: 18/08/2011.

sentido *lato* de tributos incidindo sobre outros tributos, representa um grave obstáculo em termos civilizatórios para o país, o qual deixou de ser objeto de maior consideração pelo Supremo Tribunal Federal.

A incidência em cascata, entretanto, não é exclusividade do ICMS ou das contribuições ao PIS e a COFINS - ainda que nelas seja mais recorrente -, sendo observada nos tributos plurifásicos brasileiros de um modo em geral. Ainda que em algumas situações busca-se garantir a concretização de um sistema de creditamento não-cumulativo, na prática verifica-se na nossa plurifasia a repercussão de uns tributos sobre os outros, dificultando a quantificação com precisão da carga tributária no preço final, com as alíquotas efetivas em muito superiores às alíquotas legais<sup>515</sup>.

Conforme veremos mais adiante, estes subterfúgios fiscais contribuem severamente para a má formação de uma consciência fiscal e agravam o quadro ilusório, justamente no ponto alertado por Puviani<sup>516</sup> relativo à incidência de estratégias ilusórias realizadas no curso da cadeia produtiva, a qual afasta do contribuinte de fato a percepção quanto ao ônus econômico por ele suportado. A pouca preocupação de nossa matriz tributária com a efetivação de um ideal de transparência fiscal acaba por ir de encontro com a formação de um Estado realmente democrático e de direito, uma vez que é um direito do contribuinte (principalmente o de fato) saber e poder mensurar exatamente o quanto está pagando de tributo<sup>517</sup>.

Outra vertente comum em termos de distorção da percepção quanto ao custo do Estado, agora causada por uma falta de transparência na administração das receitas, reside no desvirtuamento das contribuições especiais, tributos estes que, embora sejam caracterizados por possuir uma finalidade legalmente prevista - e muitas das vezes socialmente justificável -, acabam não vendo as receitas arrecadadas sendo aplicadas para tal destinação. Como visto acima, Fasiani associa tal prática a uma estratégia ilusória, justamente por representar a ocultação da origem de um gasto público<sup>518</sup>. Subverte-se o fim

---

<sup>515</sup> SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. S. A incidência final dos impostos Indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. **Revista Brasileira de Economia**, vol. 55, n. 4, 2001. p. 30.

<sup>516</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972 p. 43.

<sup>517</sup> GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil** – estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020. p. 44.

<sup>518</sup> "Otras veces los gastos públicos han sido ocultados con el secreto o con prácticas contables mantenidas en la sombra por otros procedimientos. uno de los más comunes consiste en el cambio de destino de los fondos. En tiempos menos próximos, el rey se veía obligado a recurrir a los Estados generales cuando la caja estaba vacía, y esto ocurría normalmente en ocasiones de guerra defensiva y ofensiva. Pero no siempre la suma concedida al príncipe era efectivamente empleada, o por lo menos totalmente empleada, para aquellos fines.

inicialmente justificado para a instituição da contribuição, utilizando as receitas arrecadadas para fazer frente a despesas outras.

Exemplo clássico deste fenômeno pode ser extraído da análise da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), que vigorou no Brasil de 1997 a 2007, e possuía como finalidade arrecadar recursos para o “financiamento das ações e serviços de saúde”. Muito embora a clareza quanto à destinação legal, de acordo com levantamento realizado por Eurico Santi, Tathiane Piscitelli e Andréa Mascitto, para o período entre 2001 e 2006, os valores arrecadados com a CPMF foram destinados majoritariamente a despesas correntes, ou seja, para manutenção do sistema de saúde já existente, não havendo qualquer investimento substantivo para fins de aprimoramento do serviço público prestado<sup>519</sup>.

Para além do desvirtuamento da espécie constitucional de contribuição, que passava a ser usada como imposto, financiando os gastos gerais da União, a análise destes dados levou os autores a questionarem a própria provisoriedade da contribuição, tendo em vista que, se destinados os recursos para o custeio corrente do sistema já existente, eventual extinção da contribuição acarretaria a ausência de financiamento do sistema de saúde público<sup>520</sup>. Tanto assim foi que, com seu fim em 2007, a União anunciou que iria recompor a perda da arrecadação com um aumento do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como assentando a redução

---

A menudo en todo o en parte tenía destino muy distinto de aquel inicialmente declarado. (...) En la época del parlamentarismo democrático cambiaron los sistemas, pero no la sustancia de las cosas. Por la misma naturaleza del sistema parlamentario, el Gobierno se encuentra en la imposibilidad de decir escueltamente aquello que piensa y aquello que necesita, por lo que está obligado a procurar de manera indirecta los fondos que le son necesarios para los fins que no puede confesar." (FASIANI, Mauro. **Princípios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p.84 - 85).

<sup>519</sup> SANTI, E. M. D.; PISCITELLI, T. S.; MASCITTO, A. Análise da destinação dos recursos da CIDE-Combustíveis no período de 2002 a 2006. **Cadernos Direito GV**, v. 05, p. 33-61, 2008.

<sup>520</sup> "As contribuições são figuras tributárias genericamente previstas no artigo 149 da Constituição da República, cujo objetivo é servir como “instrumento de atuação” da União em determinada área. Além disso, tais tributos são marcados por duas outras características essenciais: (i) a destinação específica – sendo isto, inclusive, que os diferencia dos impostos; e (ii) a referibilidade: o cidadão que “contribui” deve receber benefício equivalente ao pagamento do tributo. Disso decorre que as contribuições não devem ser utilizadas para financiar despesas gerais do Estado. Este é o papel dos impostos. A espécie tributária contribuição, ao intervir em determinada área na qual haja interesse público, deve auxiliar no desenvolvimento desse segmento e não simplesmente garantir a continuidade da prestação dos serviços. Por esse motivo, entendemos que a aplicação dos recursos da CPMF no custeio do Sistema de Saúde não é adequada, seja porque a finalidade da criação de uma contribuição não deve ser o custeio de despesas correntes, seja porque a utilização da CPMF dessa forma inviabiliza sua extinção. Ora, se os valores da CPMF são destinados ao custeio da máquina estatal, como a Administração irá dar continuidade aos serviços públicos por ocasião da extinção desse tributo?" (SANTI, E. M. D.; PISCITELLI, T. S.; MASCITTO, A. Análise da destinação dos recursos da CIDE-Combustíveis no período de 2002 a 2006. **Cadernos Direito GV**, v. 05, p. 33-61, 2008, p. 30).



geral das despesas públicas para aquele ano<sup>521</sup>. Assim, demonstrava que, longe de serem destinadas a investimentos na saúde, as receitas obtidas com a CPMF representavam importante parcela do orçamento geral, possibilitando à União que destinasse recursos do orçamento geral para a saúde para fazer frente a outras despesas.

Entendimento similar pode ser extraído quanto ao emprego dos valores arrecadados com a contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-combustíveis). Inicialmente previsto no artigo 177, § 4º da Constituição da República e criado pela Lei nº 10.336/2001, referido tributo tem por finalidades proporcionar o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; promover o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; bem como o financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. Ou seja, parte significativa dos recursos arrecadados deveria ser direcionada a realização de investimentos, propósitos estes que, de acordo com Eurico Santi, Tathiane Piscitelli e Andréa Mascitto, também não se observam na prática, visto que da análise orçamentária, tais recursos acabavam, em sua maioria, custeando despesas correntes do Estado<sup>522</sup>.

Outro exemplo em que se verifica o distanciamento das receitas auferidas com o propósito original da contribuição instituída pode ser percebida na contribuição social de 10% sobre o saldo do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), a ser paga pelo empregador em caso de demissão sem justa causa, instituída pela Lei Complementar nº 110/2001, e que veio a ser extinta pela Lei nº 13.932/2019. Conforme previsto no artigo 4º da Lei Complementar nº 110/2001, referida contribuição foi criada com o objetivo de compensar a correção monetária das contas vinculadas do FGTS, em função da condenação da União a observar os expurgos inflacionários decorrentes dos Planos Verão e Collor, sem que fosse comprometida a liquidez do fundo. Tal reequilíbrio das contas veio a ser atestado pela Caixa Econômica Federal (CEF), em 2012, levando as receitas arrecadadas a serem remetidas ao Tesouro Nacional, em evidente desvirtuamento da finalidade instituidora da contribuição. O quadro permaneceu até agosto de 2016, quando a Portaria nº 326/2016, do então Ministério da Fazenda, reestabeleceu as contas do FGTS

---

<sup>521</sup> G1. **Governo aumenta impostos e corta gastos para compensar a cpmf**. Notícia, economia, 02 jan. 2008. Disponível em: [http://g1.globo.com/noticias/economia\\_negocios/0,,mul245270-9356,00-governo+aumenta+impostos+e+corta+gastos+para+compensar+a+cpmf.html](http://g1.globo.com/noticias/economia_negocios/0,,mul245270-9356,00-governo+aumenta+impostos+e+corta+gastos+para+compensar+a+cpmf.html). Acesso em: 19/09/2020.

<sup>522</sup> SANTI, E. M. D.; PISCITELLI, T. S.; MASCITTO, A. Análise da destinação dos recursos da CIDE-Combustíveis no período de 2002 a 2006. **Cadernos Direito GV**, v. 05, p. 33-61, 2008 p. 61.

como destinatária, determinando que esses recursos deixassem de transitar pela Conta Única do Tesouro.

Entendemos que tal mudança realizada em 2016 não desnatura o quadro ilusório causado pela referida contribuição enquanto transitava pelas contas públicas, quadro esse que perdurou por um longo tempo, reforçando a verificação do exaurimento da finalidade que justificava a instituição do tributo, bem como esteve inserido no início da situação fiscal que culminou na responsabilização e *impeachment* da então Presidenta Dilma Rousseff<sup>523</sup>.

Infelizmente, ao apreciar a questão, o Supremo Tribunal Federal<sup>524</sup> assentou a constitucionalidade do tributo ao argumento de que o motivo de sua instituição teria sido o de preservar o direito social dos trabalhadores referente ao FGTS, não se limitando assim à recomposição do fundo. Deste modo, os recursos arrecadados poderiam ser utilizados para fins outros que não fazer frente às perdas causadas pelos expurgos, desde que estivessem vinculados aos direitos decorrentes do FGTS, tal como o emprego dos recursos para o "Programa Minha Casa, Minha Vida".

Em que pese a aplicação socialmente relevante do tributo, utilizado para custear um programa social de grande impacto em termos redistributivos e garantidor do direito à moradia, é importante lançarmos um olhar em perspectiva quanto a tal forma de financiamento, justamente por representar um desvirtuamento da figura impositiva, com a dissimulação de seus motivos instituidores. O figurino constitucional não só é claro quanto as características de cada espécie tributária, como também devemos observar as balizas sobre as quais cada tributo é instituído, não podendo o Estado se valer de estratégias que, ao arrepio do texto constitucional, se revestem de caráter ilusório ao justificar a criação de determinada cobrança perante a sociedade, vindo a desvirtuá-la logo em seguida.

Quadro similar pode ser observado também quanto a certos fundos públicos, como os de telecomunicações, em que parcela ínfima do montante arrecadado vem sendo utilizado para a respectiva finalidade de suas instituições. De acordo com o Tribunal de Contas da União<sup>525</sup>, no período de 1997 a 2016 foram arrecadados aproximadamente R\$ 85,4 bilhões para o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel), dos quais apenas

---

<sup>523</sup> ESTADÃO. O estado de São Paulo. **Governo corrige pedalada no repasse ao fundo de garantia**. Agosto.2016. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,governo-corrige-pedalada-no-repasse-ao-fundo-de-garantia,10000067310>. Acesso em 20/09/2020.

<sup>524</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE 878313. Relator: Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Julgado em 18/08/2020. Publicado em: 04/09/2020.

<sup>525</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n. 749/2017**. Processo TC n. 033.793/2015-8. Rel. Min. Bruno Dantas. Plenário, sessão 12/04/2017.

5% dos recursos foram empregados nas atividades de fiscalização dos serviços de telecomunicações, ao passo que 81% dos valores auferidos foram utilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional para gastos gerais, dos quais 52,36% destinados a gastos sequer identificados.

Quanto ao Fundo de Universalização das Telecomunicações (Fust), o TCU observou que a quase totalidade do arrecadado teria sido aplicada em finalidades diversas à a universalização do serviço de telecomunicações. Isso porque, dos mais de R\$ 20,5 bilhões arrecadados, aproximadamente R\$ 17,2 bilhões foram desvinculados pelo Governo, seja por DRU, seja por medida provisória. O montante representou quase a integralidade dos gastos referentes ao FUST para o período, sendo que a destinação constatada pelo TCU para tais recursos se deu principalmente para pagamento da dívida pública e de benefícios previdenciários.

O mesmo se observou com o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funntel), que dos mais de R\$ 7 bilhões arrecadados já teriam sido desembolsados aproximadamente R\$ 6 bilhões, com 50% de tais valores desvinculados para finalidades diversas as do fundo - em que sua maioria utilizada também para o pagamento de benefícios previdenciários e da dívida pública.

Cenário similar observou-se ainda em relação à Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Condecine) para esse período, em que apenas 58% do total arrecadado - R\$ 4,6 bilhões - teria sido utilizado dentro da destinação legal de tal tributo, com o restante aplicado a fins diversos, em especial o pagamento de benefícios previdenciários.

Embora se reconheça a inexistência de irregularidade quanto ao uso destes recursos em finalidades diversas, uma vez que as desvinculações teriam sido realizadas dentro da autorização legal<sup>526</sup>, o cenário superavitário de tais fundos tem chamado a atenção, ante o relevante descompasso entre os vultuosos valores arrecadados e o emprego efetivo nos objetivos que legitimam sua instituição.

A bem da verdade, o que esse quadro muito aponta é que, se valendo de um discurso que busca angariar legitimação perante a arena pública, com a defesa da promoção de finalidades socialmente justificáveis e investimentos para melhoria do serviço prestado, o Estado brasileiro tende a se aproveitar destes tributos de natureza vinculada para, quando muito, custear as despesas correntes, pouco investindo e nada avançando em

---

<sup>526</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Processo TC n. 004.293/2018-5.. Rel. Min. Vital do Rêgo. Plenário, sessão 2/5/2018.

termos de aprimoramento do nível de vida da população. Verifica-se que, ao invés de importar em acréscimo de receita para determinado serviço, as contribuições permitiram um remanejamento do orçamento para acomodar outras despesas ou políticas anteriormente "descobertas", representando com isso, verdadeira expansão do gasto público, nos termos do que diagnosticado pela literatura relativa à ilusão fiscal.

A falta de transparência quanto à destinação das receitas - que aqui equiparamos a uma ilusão fiscal na medida em que distorce a percepção quanto ao emprego das verbas arrecadadas -, tende a dificultar o controle por parte do cidadão, descaracterizando a natureza dos tributos para transmudá-la em imposto constitucionalmente não previsto, nos termos do que alertado por Eurico Santi, Tathiane Piscitelli e Andréa Mascitto<sup>527</sup>. É possível antever, desde já, como a falta de clareza pode vir a trazer consequências jurídicas às figuras tributárias, uma vez que o controle social e a responsividade política, para além de representarem o núcleo de um regime democrático - como veremos mais a frente - também podem denunciar um desvirtuamento das balizas constitucionalmente estabelecidas para a matriz tributária nacional.

Há ainda que se ressaltar a distorção causada pelas transferências intergovernamentais observadas em nosso sistema federativo, em que, ao distanciar o pagamento do tributo pelo contribuinte da contraprestação estatal, causam a equivocada percepção de que aquele em nada colabora para formação do respectivo gasto público<sup>528</sup>. A partir da Constituição de 1988 e seguindo a tendência descentralizadora ali inaugurada, a estrutura federativa brasileira passou a contar com um forte mecanismo de repasses e transferências incondicionadas que em muito se justifica ante a necessidade de equalização das regiões, inclusive contando como objetivo fundamental de nossa República, positivado no artigo 3º, III.

Tal processo de descentralização governamental tem o importante efeito de aproximar a administração da coisa pública dos olhos do cidadão, reduzindo ao máximo o espaço do poder invisível, sendo corolário da concretização de um regime materialmente democrático, inclusive no que alertado por Bobbio<sup>529</sup>.

Ocorre que, considerada a realidade brasileira e a considerável desigualdade regional existente, esse processo de descentralização acaba sendo financiado a partir de um

---

<sup>527</sup> SANTI, E. M. D.; PISCITELLI, T. S.; MASCITTO, A. Análise da destinação dos recursos da CIDE-Combustíveis no período de 2002 a 2006. **Cadernos Direito GV**, v. 05, p. 33-61, 2008. p. 31.

<sup>528</sup> ARAÚJO, J. M.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gastos públicos locais: evidências dos efeitos de ilusão fiscal no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, vol.46, n.1, p. 189-219, jan./mar. 2016. *Passim*.

<sup>529</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p.140.

sistema de repasses que conduzem à falsa percepção de que a administração local é eficiente na alocação dos recursos, naquilo que a doutrina passou a chamar de efeito *flypaper*<sup>530</sup>.

Embora controversa na literatura, os efeitos ilusórios das políticas de transferência e repasse vêm sendo documentados em diversos estudos internacionais<sup>531</sup> e nacionais<sup>532</sup>, que indicam como municípios que comportam uma maior proporção de receitas transferidas têm uma maior pressão pela realização do gasto público. Parte-se do pressuposto de que a falta de transparência pública na gestão dos repasses faz com que as administrações locais ampliem os gastos para além das restrições orçamentárias, induzindo o eleitor a acreditar em um cenário não condizente com a realidade fiscal, ou mesmo fazendo com que o gestor público não venha a trabalhar pela efetividade da instituição dos tributos de competência daquela localidade<sup>533</sup>.

Quanto ao ponto, é de se observar que a própria Lei de Responsabilidade Fiscal, antevendo o problema, disciplina em seu artigo 11 que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Bem como no parágrafo único veda a realização de transferências voluntárias para o ente que não institua ao menos todos os seus impostos.

---

<sup>530</sup> “Uma quantidade considerável de trabalho econométrico foi feito sobre os determinantes do gasto público local. Ao contrário do que se poderia esperar, praticamente todos os estudos concluem que um dólar recebido pela comunidade, sob a forma de subvenção, resulta em maior gasto público do que um dólar de aumento da renda da comunidade. (...) Alguns argumentavam que os burocratas procuram maximizar os tamanhos de seus orçamentos. Fazendo isso, eles não têm incentivos para informar os cidadãos sobre o verdadeiro nível de financiamento por meio de subsídios da comunidade. Ao esconder a informação, os burocratas podem enganar os cidadãos para aceitar um nível mais elevado de financiamento do que, de outra forma, eles aceitariam. De acordo com esse ponto de vista, o efeito *flypaper* ocorre porque os cidadãos não têm conhecimento da verdadeira restrição orçamentária.” (ROSEN, Harvey S; GAYER, Ted. **Finanças públicas**. Tradução de Rodrigo Dubal. 10.ed. Porto Alegre: AMGH, 2015. p. 519).

<sup>531</sup> DOLLERY, Brian E.; WORTHINGTON, Andrew. State expenditure and Fiscal Illusion in Australia: a test of the revenue complexity, revenue elasticity and *flypaper* hypotheses. **Economic Analysis & Policy**, vol. 25, n.2, pp. 125–140, 1995a; DOLLERY, Brian E.; WORTHINGTON, Andrew. The impact of Fiscal Illusion on housing values: an Australian test of the debt illusion hypothesis. **Public Budgeting & Finance**, vol. 15, n.3, pp. 63–73, 1995b; HAUG, Peter. Shadow Budgets, Fiscal Illusion and Municipal Spending: The Case of Germany. Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung Halle (IWH), **Discussion Paper**. n. 9, 2009.

<sup>532</sup> MENDES, M. Capture of fiscal transfers: a study of Brazilian local governments. **Economia Aplicada**, vol. 9, n.3, p.427–444, 2005; ARAÚJO, J. M.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gastos públicos locais: evidências dos efeitos de ilusão fiscal no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, vol.46, n.1, p. 189-219, jan./mar. 2016. *Passim*.

<sup>533</sup> “As comunidades frequentemente usam parcelas de subvenções gerais condicionais para reduzir seus próprios impostos. Um reexame dos estudos de Payne (2009) descobriu que em vários contextos, incluindo gastos com educação e rodovias, esses efeitos são substanciais. Trata-se de uma reminiscência do fenômeno de “crowd out”. (ROSEN, Harvey S; GAYER, Ted. **Finanças públicas**. Tradução de Rodrigo Dubal. 10.ed. Porto Alegre: AMGH, 2015. p. 518).

Ainda assim, é possível observar que em grande medida é comum que municípios não venham a ter a devida atenção aos tributos de sua competência, como o próprio imposto predial territorial urbano, deixando de explorar a potencialidade de tais figuras impositivas, tanto para geração de receitas públicas, quanto para promoção de políticas públicas<sup>534</sup>. Para tal problema, a ilusão fiscal causada pelo efeito flypaper das transferências intergovernamentais pode ser uma explicação<sup>535</sup>.

Já no campo dos gastos tributários indiretos<sup>536</sup>, é de se destacar a falta de transparência e controle na concessão de benefícios fiscais concedidos por parte do Estado. Conforme apontado no capítulo primeiro, embora seja importante instrumento de políticas públicas, em especial no que toca ao desenvolvimento de determinados setores econômicos, ou mesmo de certas regiões geográficas<sup>537</sup>, ao analisarmos as renúncias

---

<sup>534</sup> CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno. Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para Discussão n. 2419**, 2018. p. 11-15.

<sup>535</sup> "As regras de distribuição do FPM terminam desestimulando o exercício pleno das competências tributárias nos municípios menores. Não se trata de que os mesmos não cobrem seus impostos, o que acontece é que eles terminam privilegiando os tributos mais fáceis de serem arrecadados e administrados. A proximidade dos eleitores com os administradores locais, a relativa escassez de recursos para gestão tributária, aliadas com altos repasses de FPM per capita, terminam se configurando em fatores determinantes para o mau aproveitamento do potencial de arrecadação de impostos de natureza direta como é o caso do IPTU. Para ilustrar essa evidência, consideremos os resultados agregados para o Brasil como exemplo. Nos micro e pequenos municípios, o ISS foi claramente preponderante em relação às outras incidências locais." (AFONSO, J. R. R.; ARAUJO, E. A.; NÓBREGA, M. A. R. da. O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil. Um diagnóstico sobre o grau de aproveitamento do imposto como fonte de financiamento local. **Working Paper**, Cambridge, Lincoln Institute of Land Policy, 2013. p. 10).

<sup>536</sup> Por gastos tributários a própria Receita Federal do Brasil classifica como "gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Assim, pode-se dizer que os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região." (BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em: 15/08/2020. p. 7).

Em análise didática quanto ao termo, Fernando Facury Scaff aponta que "as desonerações podem ser justificadas no âmbito jurídico, social e econômico, e afastam temporariamente diversos setores da área de incidência tributária, porém isso não reduz propriamente a liberdade do legislador orçamentário, mas a amplia, uma vez que se caracteriza como um instrumento de sua atuação, à margem da arrecadação e do gasto público efetivo. (...) Trata-se de uma espécie de desoneração diferente das imunidades tributárias, pois estas fogem ao alcance do legislador orçamentário, tendo assento constitucional e não podem ser revogadas - caracterizam-se por ser uma cláusula pétrea constitucional (...) É usual a nomenclatura de tax expenditure para identificar tais renúncias, significando o que no idioma pátrio se denomina de 'gasto tributário', 'despesa fiscal' ou 'renúncia de receitas'." (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 398).

<sup>537</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. 2019. Disponível em:

fiscais, é possível observar a ausência de um controle público efetivo quando da concessão dos diversos modelos de incentivos. Seja na elaboração do veículo normativo responsável por instituí-los, que muitas das vezes deixa de prever instrumentos legais de fiscalização, seja no controle posterior após a implementação da medida pelo próprio Poder Público.

Também é possível observar uma dificuldade na mensuração do impacto de todas as renúncias concedidas pelas três esferas da federação no que toca à unidade econômica e orçamentária brasileira, o que contribui para a opacidade do sistema de concessão de benefícios fiscais<sup>538</sup>. A existência de um regime federativo em que municípios também gozem de autonomia para instituir, e conseqüentemente, desonerar, faz com que os mecanismos de controle, parcamente existentes, não sejam suficientes para tal tarefa de mensuração.

Outra crítica existente quanto à dificuldade de mensurar o tamanho do impacto orçamentário envolvido com as renúncias decorre própria distorção que os benefícios concedidos vêm a causar na arrecadação de outros tributos<sup>539</sup>. Isso porque, ao ser desonerado determinado setor da economia, é possível que ocorra uma alteração nos resultados que viriam a ser apresentados, caso a incidência fiscal observasse o chamado sistema tributário de referência. Com isso, eventual aumento na atividade econômica desonerada poderá acarretar um aumento na arrecadação de outros tributos - típica da ilusão fiscal relativa à elasticidade da receita<sup>540</sup> - que acaba sendo difícil de ser mensurada<sup>541</sup>.

---

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em: 15/08/2020. p. 5.  
Em \_\_\_\_\_ mesma \_\_\_\_\_ linha  
ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. **Conjur** (Revista Eletrônica Consultor Jurídico), 30 ago. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>. Acesso: 27/12/2020.

<sup>538</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 400.

<sup>539</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p., p.401.

<sup>540</sup> Como vimos no início do presente capítulo a ilusão causada pela elasticidade das receitas tributárias, decorreria do crescimento automático da arrecadação em função de eventual aumento do Produto Interno Bruto do país. AFONSO, Whitney B. Fiscal Illusion in State and Local Finances: A Hindrance to Transparency. **State and Local Government Review**, vol. 46, n.3, 219-228, 2014. p. 221.

<sup>541</sup> Exemplificando a dificuldade de mensurar o impacto na arrecadação, a Nota Técnica IPEA - Impactos da redção do imposto sobre produtos industrializados (IPI) de automóveis expõe que "A Receita Federal estima que, de janeiro a junho de 2009, a desoneração do IPI de automóveis atingiu R\$ 1.817 milhões – esse foi o volume que se deixou de arrecadar com a medida. Uma análise do custo da política de desoneração, entretanto, deve considerar que sem a redução de alíquotas, as vendas de veículos e também a receita de outros impostos teria sido menor. Por isso, uma medida mais adequada do custo da desoneração seria o volume total desonerado (R\$ 1.817 milhões) menos a contribuição positiva que o IPI reduzido teve sobre a arrecadação dos demais impostos." (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA.

Ainda assim, de acordo com os dados do Governo Federal, as estimativas do montante de desonerações para o ano de 2017 girava em torno de R\$ 287,9 bilhões, o que corresponderia a 22,64% da receita arrecadada, ou 4,37% do PIB para aquele ano<sup>542</sup>, demonstrando a importância de uma análise mais detida quanto aos impactos do gasto tributário indireto na conformação das escolhas a serem tomadas quanto à formação da matriz tributária de nosso país, em especial naquilo que toca à percepção da incidência fiscal, objeto da presente pesquisa.

Com tais dificuldades em mente, é de se destacar a alta opacidade inerente aos regimes desonerativos, justamente por representarem "repasses" volumosos de recursos públicos para o setor privado e que, pela própria natureza, são mais difíceis de serem controlados do que gastos diretos<sup>543</sup>. E, para além desta dificuldade, devemos ressaltar que historicamente as políticas desonerativas têm sido implementadas sem que sejam previstos instrumentos normativos próprios de controle e revisão quanto à eficiência do benefício.

Nesse sentido, ao analisarem os diversos benefícios concedidos pela União entre 1988 e 2008 envolvendo tanto as contribuições ao PIS e COFINS, quanto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Mancuso e Moreira<sup>544</sup> destacam a pouca atenção dada a instrumentos normativos que assegurassem a transparência, eficiência, eficácia e efetividade de tais políticas. Para os autores chamava a atenção não apenas o fato de que a maior parte de tais benefícios foram instituídos por meio de medidas provisórias - o que para eles representava uma redução de espaço deliberativo e controle da população acerca da adequação da renúncia de receita<sup>545</sup> -, mas também pela própria análise das exposições

---

Impactos da redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de automóveis. **Nota Técnica n. 15**, 2009b. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5800/1/NT\\_n15\\_Impactos-reducao-imposto\\_Dimac\\_2009-ago.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5800/1/NT_n15_Impactos-reducao-imposto_Dimac_2009-ago.pdf). Acesso em: 27/12/2020).

<sup>542</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gastos Tributários** – Bases efetivas. Evolução dos gastos tributários. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/gastos-tributarios-bases-efetivas>. Acesso em: 19/07/2020.

<sup>543</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 402.

<sup>544</sup> MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. **Revista de Sociologia e Política**, vol.21, n.45, pp.107-121, 2013.

<sup>545</sup> “O poder Executivo foi a origem da grande maioria dos dispositivos legais que concedem benefícios tributários ao empresariado, e a Medida Provisória foi a espécie de proposição legislativa escolhida pelo poder Executivo para instituir a grande maioria dos benefícios. As MPs são proposições legislativas de aplicação instantânea, que produzem efeitos imediatos. Elas podem resultar de negociação do governo com os setores regulados (MANCUSO, 2003), mas dão grande margem à discricionariedade do alto escalão da burocracia federal que as formula. A opção por MPs para a instituição de benefícios tributários nem sempre favorece a transparência e o diálogo com a sociedade, representada no Congresso Nacional. Em decorrência da aplicação instantânea das MPs, o Congresso Nacional é privado da oportunidade de levantar questões referentes à transparência, eficiência, eficácia e efetividade dos benefícios propostos, antes que os mesmos passem a vigorar.” (MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a



de motivos das proposições legislativas, que não traziam estimativas do impacto fiscal das medidas ou mesmo uma clareza acerca de seus objetivos, bem como pela ausência de uma definição quanto aos prazos de vigência, condicionantes para a fruição e mecanismos de avaliação por parte do Estado.

A falta de tais mecanismos de controle democrático fez com que Mancuso e Moreira classificassem a política de benefícios fiscais de nosso país como algo próximo a uma política distributiva, nos termos propostos por Theodore Lowi<sup>546</sup>, em que as leis que concedem benefícios fiscais a determinados segmentos da atividade econômica acabariam por favorecer grupos específicos de destinatários, com a redução da carga tributária, ao passo que os custos de tais "privilégios" seriam repartidos pelo restante da sociedade, que suportaria proporcional aumento do ônus fiscal<sup>547</sup>. Tais políticas distributivas, justamente por terem os respectivos custos diluídos entre toda a sociedade, acabam por não gerar resistências sociais quanto a sua formulação<sup>548</sup>. Essa característica facilita a certos grupos organizados defender junto ao poder público a instituição de benefícios direcionados para seus proveitos e desacompanhados do devido acompanhamento e controle social<sup>549</sup>, em prática que muito se assemelha às estratégias documentadas pela literatura como sendo de ilusão fiscal<sup>550</sup>.

Isso visto que, por estarem "fora do orçamento"<sup>551</sup> - ainda que as respectivas estimativas estejam hoje presentes no anexo à lei orçamentária anual, no âmbito federal - as renúncias fiscais instituídas pelo poder público acabam por criar a falsa sensação de que as despesas estatais não aumentariam, e as finanças públicas - visíveis - permaneceriam estáveis. Por estarem previstas em leis específicas, e muitas das vezes sem prazo certo de duração, tais gastos indiretos não se submetem à deliberação anual em torno da elaboração da peça orçamentária, não necessitando se sujeitar ao escrutínio da arena pública quanto à

---

pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. **Revista de Sociologia e Política**, vol.21, n.45, pp.107-121, p. 121).

<sup>546</sup> LOWI, T. American Business, Public Policy Case-Studies, and Political Theory. **World Politics**, Baltimore, v. 16, n. 4, pp. 677-715, jul. 1964.

<sup>547</sup> MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. **Revista de Sociologia e Política**, vol.21, n.45, pp.107-121, 2013, p. 114.

<sup>548</sup> LOWI, T. American Business, Public Policy Case-Studies, and Political Theory. **World Politics**, Baltimore, v. 16, n. 4, pp. 677-715, jul. 1964, p. 690.

<sup>549</sup> TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: origem e consequências. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento: homenagem ao professor Isaías Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 204-208.

<sup>550</sup> DZIEMIANOWICZ, Ryta *et al.* Tax expenditures as an example of fiscal illusion. **Optimum**. Studia economiczne, vol. 89, n.5, pp.85-98, 2017. p. 89.

<sup>551</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018. p. 400.

eventual adequação aos objetivos pretendidos. Cria-se, portanto, uma situação que tende a perdurar ao longo do tempo e se naturalizar entre as escolhas que conformam nossa matriz tributária, sem que a sociedade perceba que tais gastos indiretos equivalem a recursos públicos direcionados a objetivos específicos. Tal qual uma ilusão fiscal, o gasto público indireto tende a reduzir a resistência social quanto aos custos da atividade financeira, bem como potencializar a percepção da sociedade em torno da atividade do setor público<sup>552</sup>.

Não por outra razão, Joseph Stiglitz e Jay Rosengard apontam que, na intenção de ocultar o volume de subsídios concedidos pelo setor público, os governos costumemente disponibilizam àquele as mais diversas formas de isenções fiscais<sup>553</sup>.

É bem verdade que nos últimos anos temos observado um aprimoramento das técnicas de controle quanto à renúncia de receitas, em especial no que toca ao controle realizado pela União, que apresenta anualmente a estimativa dos gastos tributários indiretos quando do debate do orçamento. Tais melhorias inclusive vêm reconhecidas pelo próprio Tribunal de Contas da União<sup>554</sup> ao assentar uma evolução da transparência em uma perspectiva ativa do Estado em esclarecer a metodologia utilizada para caracterização do que vem a ser classificado gasto público<sup>555</sup>, bem como no que toca ao detalhamento dos diversos regimes especiais existentes<sup>556</sup>.

---

<sup>552</sup> "The lack of efficient control of TEs may constitute an incentive to using these instruments in order to escape traditional expenditures, which are considerably more transparent. Their usage may be a convenient solution that will enable efficient simulation of reforms in the field of public finances. TEs make it possible to increase expenditures on public programs even when, officially, attempts are made to reduce them. All the more that once passed, TEs do not require formal annual approval, whereas the procedure of implementing them into the tax system is less complicated than in the case of direct expenditures. This is the case in, e.g. the United States of America, where in recent years the growth rate of TEs has been clearly higher than that of direct public spending, creating the illusion that public finances are more stable than they really are." (DZIEMIANOWICZ, Ryta *et al.* Tax expenditures as an example of fiscal illusion. **Optimum**. Studia economiczne, vol. 89, n.5, pp.85-98, 2017. p. 96).

<sup>553</sup> STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016. p. 91.

<sup>554</sup> "Em que pese o caráter eminentemente técnico das definições, percebe-se esforço para que cada gasto tributário seja compreendido. Em diversos casos, o leitor que não está familiarizado com o vocabulário afeto à área tributária segue tendo dificuldades em assimilar os conceitos e metodologias, mas entende-se que as informações metodológicas, seja nas partes gerais do documento ou nos itens referentes a cada gasto tributário, comunicam com uma linguagem razoavelmente acessível. É certo que o processo de dar transparência aos gastos tributários requer aperfeiçoamento contínuo e que há espaço para avanço nas publicações atualmente realizadas, mas o estágio atual de informações metodológicas permite concluir pelo cumprimento e implementação das deliberações ora analisadas." BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Acórdão n. 1.112/2020. Processo n. 006.625/2019-3. Rel. Min. Raimundo Carreiro. Plenário, sessão 06/05/2020.

<sup>555</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em: 15/08/2020.

<sup>556</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. 2020. Disponível em:

Ainda assim, é necessário que se melhore a gestão desta renúncia de receitas, desde a formulação da política, até mesmo quanto ao controle da eficiência e efetividade das medidas, como reconhecido pelo próprio Tribunal de Contas da União ao recomendar o aprimoramento do modelo de governança destes subsídios<sup>557</sup>. Tal recomendação se faz ainda mais necessária no âmbito de Estados e Municípios, que diferentemente da União, ainda apresentam mecanismos rudimentares de controle de tais renúncias.

Importante destacar, uma vez mais, que o presente trabalho não defende o abandono irrestrito de uma política fiscal que se valha das renúncias enquanto instrumentos indutores para se alcançar resultados econômicos ou sociais desejados. Tais benefícios, por si só não podem ser considerados como algo negativo e muitas das vezes se traduzem em medidas necessárias para o cumprimento dos objetivos constitucionais. São importantes instrumentos de políticas públicas, que, por meio de reduções da carga fiscal, tendem a promover melhorias nos ambientes social e econômico do país.

Conforme demonstraremos mais a frente, entendemos que embora determinadas políticas desonerativas possam ser consideradas ineficientes quando comparadas com outras formas de despesas, elas se mostram necessárias sob outros aspectos, tais como forma de proteção das populações vulneráveis sem qualquer pecha estigmatizante. Ou seja, para além de um juízo de eficiência das renúncias fiscais, é importante fazermos um juízo de adequação das medidas com os fins pretendidos, em especial quando em jogo a promoção da equidade sem discriminação.

De todo modo, assim como na modelagem da estrutura arrecadatória, há a necessidade de que a sociedade proceda com um controle dos favores fiscais, não permitindo que a proliferação desenfrada de regimes especiais venha a aumentar a complexidade sistêmica da matriz tributária e consequentemente a ilusão fiscal a ela

---

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>. Acesso em 15/08/2020.

<sup>557</sup> "No entanto, ainda persistem lacunas relevantes, notadamente em aspectos das etapas de formulação - incluindo a própria operacionalização da concessão dos subsídios - e monitoramento dessas políticas. Conforme destacado no próprio documento, muitos subsídios ainda carecem de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação. Há ainda a necessidade de melhorias na organização institucional, por meio da definição de unidade de coordenação e supervisão das políticas que oriente a formulação das políticas públicas, bem como da identificação e da definição dos papéis dos órgãos essenciais nessa etapa. Por seu turno, a etapa de monitoramento carece de estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, sendo que a criação do CMAS representaria um importante passo nesse sentido. Considerando o estágio atual decorrente dos aperfeiçoamentos já realizados e o Modelo de Governança apresentado, propõe-se nova recomendação que contemple os avanços e as lacunas existentes, sobretudo nas etapas de formulação e monitoramento das políticas públicas financiadas por subsídios." BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Acórdão n. 1.112/2020. Processo n. 006.625/2019-3. Rel. Min. Raimundo Carreiro. Plenário, sessão 06/05/2020.

inerente. Ainda mais em contextos como o que envolve a disputa fiscal nos âmbitos estadual e municipal por meio da concessão de benefícios de seus respectivos tributos. Embora reflita um ideal de desenvolvimento regional, uma competição desenfreada pode levar à degeneração fratricida dessa descentralização política, em especial quando envolvida a competição pela atração de investimentos por meio da proliferação de incentivos tributários. Como bem aponta Fernando Facury Scaff<sup>558</sup>, a título de buscar atrair investimentos para o desenvolvimento futuro de seu território, muitos entes subnacionais tendem a conceder uma série de benefícios que acabam por erodir a base tributária no presente, reduzindo em muito a capacidade redistributiva do setor público para atendimento das necessidades sociais.

Tal constatação é confirmada por Ricardo Varsano e outros<sup>559</sup>, que encaram na disseminação desenfreada de benefícios, inicialmente concebidos para atrair investimentos, um risco para o futuro e um potencial acelerador das desigualdades regionais. Isso porque, na medida em que se disseminam entre as unidades federativas competidoras, os benefícios tendem a perder suas atratividades e o poder de influenciar as empresas em termos de alocação de investimentos. Quando isso ocorre, a iniciativa privada tende a migrar para territórios de maior infraestrutura, deixando os governos locais tanto sem o retorno econômico almejado com a política desonerativa, quanto sem os recursos que seriam auferidos pela tributação para fazer frente as necessidades de sua população.

O quadro mostra a necessidade de transparência e responsividade social na promoção deste tipo de políticas. Apenas com o exercício de um controle democrático será possível aferir se determinada medida desonerativa realmente se traduz em algo positivo para a coletividade<sup>560</sup>, ou representa tão somente uma política distributiva, nos termos do alertado por Lowi, em que os custos da vantagem fiscal são diluídos e absorvidos de maneira imperceptível pelo restante da sociedade, sem que nada seja oferecido em troca. Fora de tal cenário, a concessão de benefícios que não passe pelo escrutínio da sociedade pode ser tão ilusória quanto qualquer outra estratégia acima analisada.

---

<sup>558</sup> SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112, 2005. p. 27.

<sup>559</sup> VARSANO, Ricardo; FERREIRA, Sergio Guimarães; AFONSO, José Roberto. Fiscal Competition: a bird's eye view. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Texto para Discussão n. 887**. Rio de Janeiro: Ipea, 2015. *passim*.

<sup>560</sup> SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112, 2005. p. 29.

### 2.2.2. A percepção do brasileiro acerca do fenômeno tributário: indícios da ilusão

Conforme observado acima, o desenvolvimento da atividade financeira em nosso país se dá por meio de diversas práticas classificadas pelo campo teórico das finanças públicas como sendo características da ilusão fiscal. A partir do rol de elementos trazidos por nossa matriz tributária, podemos constatar, já de plano, a existência de uma tributação complexa; que estruturada majoritariamente sobre o consumo acaba por incidir indiretamente no adquirente de bens e serviços; contendo diversos mecanismos típicos de ofuscação que, mesmo nas incidências diretas, dificultam a percepção dos indivíduos acerca de quem é o real contribuinte e da extensão da carga tributária suportada. Nos termos do que apontado por Roberto Dell'Anno e Paulo Mourão, tais elementos, por si só, já nos auxiliam a concluir pela existência dos altos índices de ilusão fiscal observados no Brasil<sup>561</sup>. Acresce à equação as características sociais de nossa população, assim como os níveis de consolidação de nossa democracia e economia, sejam enquanto causa ou consequência da ilusão fiscal, fatores esses que em tudo tendem a contribuir para o cenário ilusório ora vivido<sup>562</sup>.

O que observamos no tópico anterior nos ajuda a compreender em que medida a matriz tributária brasileira vem a contribuir para um baixo grau de cidadania fiscal existente. Como veremos adiante, o brasileiro não sabe, ao certo, quanto contribui para a arrecadação, ou mesmo como de fato é distribuído o ônus fiscal, o que acarreta graves consequências não apenas para a forma como recolhemos nossos tributos, como também para a efetividade de nosso regime democrático<sup>563</sup>. Embora possamos afirmar existir certa compreensão generalizada quanto ao pagamento de tributos, os membros de nossa

---

<sup>561</sup> DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012. p. 288.

<sup>562</sup> MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 125.

<sup>563</sup> De acordo com o 2º Observatório do CDES, "Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos dos recursos públicos é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária. Dentre as injustiças do sistema tributário nacional, talvez o aspecto menos debatido seja a falta de cidadania tributária que, de um lado, afasta os brasileiros do pleno exercício do controle social e, de outro, do entusiasmo no compartilhamento do financiamento do Estado. A cidadania não é exercida no cotidiano da vida civil nem transparece na construção das instituições públicas. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. Nesse sentido, é plausível considerar que a falta de cidadania se apresenta como causa e também como consequência das distorções verificadas no nosso sistema de arrecadação" (BRASIL. Presidência da República. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília, 2011. p. 34).

sociedade pecam em determinar o peso da respectiva carga objetiva nos orçamentos das famílias, bem como a necessária conexão entre os custos sociais de direitos e a necessidade de financiá-lo por meio de tributos<sup>564</sup>.

Entretanto, para além da análise dos elementos apontados pela doutrina como caracterizadores da ilusão fiscal, é importante recorrermos a dados concretos que demonstrem em que medida a visão do brasileiro acerca da tributação de fato se distancia da realidade existente. Ainda que possa ser anestesiante, a atividade financeira não é inexistente. Seja pelo viés arrecadatório, seja pela faceta da despesa pública, ela se faz presente na vida cotidiana de nossa população, e entender em que medida o brasileiro percebe tal atividade pode ser ao menos um indício de estarmos submetidos, ou não, ao fenômeno da ilusão fiscal.

No Brasil, as pesquisas direcionadas a dimensionar essa percepção começam a avançar nos últimos anos, muito embora ainda representem um campo a ser desbravado. Ainda que não seja possível mensurar ao certo como se dá a percepção social acerca da incidência fiscal, em especial como a sociedade compreende distribuída a carga tributária, é possível identificar já nesses estudos resultados típicos de uma sociedade submetida aos efeitos ilusórios.

Nesse sentido, um importante estudo foi conduzido em abril de 2010 pela Escola da Administração Fazendária - ESAF. Os resultados foram divulgados em junho de 2010 sob o título "Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira", configurando um levantamento realizado por meio de entrevistas que alcançaram 336 municípios e contou com uma amostra de 2.016 indivíduos, representativa da realidade brasileira à época<sup>565</sup>. A pesquisa buscou aferir não apenas o nível de conhecimento da população brasileira sobre a política fiscal de nosso país, como também captar a percepção dos indivíduos acerca da arrecadação e gasto públicos, da disponibilidade de informações e efetividade dos mecanismos de controle social da atividade financeira, bem como realizar uma avaliação da opinião pública quanto às ações estatais<sup>566</sup>.

Assim, passando para os resultados da pesquisa, ao serem questionados espontaneamente se pagavam impostos, 69% dos respondetes declarou que sim, revelando, em contrapartida, um índice de 30% que afirmou não pagar impostos e 1% que não

---

<sup>564</sup> ARRETCHE, M.; ARAÚJO, V. O Brasil tornou-se mais conservador? Apoio à redistribuição e à taxação no Brasil. **Novos Estudos CEBRAP**, número especial, p. 15-22, 2017.

<sup>565</sup> ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF. Observatório da Política Fiscal. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. Jun. 2010 p.12-15.

<sup>566</sup> ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF. Observatório da Política Fiscal. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. Jun. 2010, p.11.

souberam ou não opinaram. Relativo ao ponto, a pesquisa visava alcançar as declarações individuais quanto a ter sua renda onerada pela carga tributária, não importando se o entrevistado era ou não o responsável por suportar o ônus dos tributos no respectivo núcleo familiar. Dentro do universo dos "não-pagadores", a pesquisa apontou que, quanto à ocupação, a grande maioria dos respondentes seria composta por desempregados, aposentados, informais, em especial empregadas domésticas, e estudantes<sup>567</sup>.

Ainda que possamos questionar a dubiedade da pergunta formulada, que poderia trazer uma confusão ao entrevistado quanto ao significado da expressão "pagar impostos" - enquanto efetivo desembolso para adimplemento da obrigação tributária na qualidade de contribuinte de direito, ou, por outro lado, se seria o mero suportar econômico do ônus tributário eventualmente repercutido -, é impressionante destacar o fato de que aproximadamente um terço da população não se enxerga como contribuinte do Estado, simplesmente em razão de não enxergarem no bolo arrecadado a sua efetiva contribuição, seja enquanto contribuinte de fato, seja como de direito.

Cumprido destacar, que este resultado está em linha com o obtido por Vanessa Williamson ao analisar a posição dos cidadãos estadunidenses acerca da autopercepção enquanto contribuintes. Segundo a autora, a figura de contribuinte costuma estar associada a indivíduos que estejam empregados, com uma fonte de renda fixa, ou que sejam proprietários de bens imóveis, refletindo como tal compreensão envolve também o reconhecimento de um *status* social<sup>568</sup>.

Voltando aos dados da pesquisa, o quadro brasileiro se agrava quando questionados espontaneamente quais tributos os entrevistados que declararam recolher pagam durante o período de um ano. Tal questionamento revelou duas situações interessantes para aferirmos o grau de distanciamento da população acerca do fenômeno tributário. Primeiramente, observou-se que, do universo de 69% de "pagadores", 22,5% não conseguem recordar espontaneamente ao menos um imposto por eles suportado. Ou seja, do total de entrevistados, 15,5% da amostragem afirmam pagar impostos, sem saber nomear o que pagariam enquanto tributo, o que, somados aos 30% que afirmaram nada pagar, corresponderiam a quase metade dos indivíduos entrevistados que não apresentam qualquer familiaridade com a distribuição do ônus tributário sobre os respectivos orçamentos.

---

<sup>567</sup> ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - ESAF. Observatório da Política Fiscal. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. Jun. 2010. p. 27.

<sup>568</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 49-51.

A segunda constatação decorre das figuras tributárias mais lembradas espontaneamente pelo universo de entrevistados que declaram pagar impostos. Em primeiro lugar temos o IPTU, constante em 47,8% das respostas, seguido de IPVA e IR, presentes respectivamente em 25,4% e 25,3%. Tributos indiretos como ICMS, ISS e IPI vêm logo em seguida, na lembrança de 15,7%, 5,8% e 5,5% dos entrevistados. A pesquisa não aborda tal ponto, mas a lembrança da tributação sobre o consumo pode decorrer da ocupação dos entrevistados, entre os quais 3% corresponderia a empregadores e 16% a autônomos e profissionais liberais. Familiarizados com o recolhimento das obrigações enquanto contribuintes de direito, a dimensão da presença desses indivíduos poderia influenciar na lembrança espontânea quanto ao recolhimento dos tributos sobre o consumo, ainda que viessem a repercutir seu ônus ao consumidor final.

De todo modo, chama a atenção o fato de que os três tributos mais lembrados pelos entrevistados são tributos diretos que, como vimos, tendem a assumir uma postura "irritante" na percepção daquele responsável pelo seu recolhimento. Ao passo que os tributos indiretos, incorporados aos preços dos bens e serviços consumidos, passam ao largo da percepção espontânea, muito embora correspondam a mais da metade da carga tributária brasileira e acabem sendo suportados por toda a sociedade.

Quando estimulados com nomes dos impostos, o número de respondentes que afirmam pagar impostos cresce de 69% para 84,9% da amostragem. Ainda assim, a pesquisa ressalta que 14,9% dos entrevistados continuam a declarar não pagar tributos, ignorando, no entender dos pesquisadores, o fato de que existam impostos embutidos nos preços de todas as mercadorias consumidas, inclusive por eles<sup>569</sup>.

Quanto aos impostos em espécie, o IPTU continua sendo o mais lembrado, agora presente na resposta de 64,4% dos entrevistados, seguido do IPVA, com 48%, ICMS, com 47,8%, IPI, com 45,6% e IR com 42,2%. É de se destacar que ao estimular a resposta, o número de declarantes que afirmam suportar a tributação indireta aumenta a ponto de superar o número de contribuintes de Imposto de Renda, revelando não só a latência existente entre as pesquisas estimuladas e espontâneas, como também o fato de que boa parte dos contribuintes tiveram em algum momento conhecimento de que há tributos que incidem sobre o consumo<sup>570</sup>.

---

<sup>569</sup> ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - ESAF. Observatório da Política Fiscal. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. Jun. 2010. p. 30.

<sup>570</sup> Alberto Carlos Almeida discorrendo acerca de eventos que colaboraram para uma melhor compreensão da população acerca da tributação indireta afirma o papel exercido pela redução do IPI realizado pelo governo federal nos exercícios de 2008-2009, que teriam impactado diretamente no preço de automóveis e,



Todavia, o fato de se declararem contribuintes - de fato - de ICMS ou IPI não significa necessariamente afirmar que tal público tenha a correta dimensão do peso destes tributos no orçamento das famílias. Isso pode ser deduzido não apenas do fato de que a lembrança da tributação indireta apenas surge após a provocação da entrevista, como também em razão de ainda termos quase 15% dos indivíduos declarando não arcarem com os respectivos impostos indiretos, quando, assim como os demais, também são por estes "onerados" quando consomem<sup>571</sup>.

Outra constatação importante da pesquisa diz respeito à parcela da população que acredita viável a carga fiscal incidente sobre os respectivos orçamentos. De acordo com os resultados apontados, 52,7% da sociedade afirma que o nível de tributos estaria dentro de sua capacidade de pagamento, enquanto 43,6% afirma que a carga tributária seria elevada em relação a respectiva capacidade financeira. Conquanto não seja possível afirmar, a partir dos dados fornecidos, qualquer relação entre a satisfação com a carga tributária e o fenômeno da ilusão fiscal, é bem possível que eventual compreensão da população quanto à incidência indireta, em especial sobre itens de consumo essencial, poderia impactar nesse nível de aceitação<sup>572</sup>.

Quanto à percepção acerca da transparência da matriz tributária, a pesquisa aponta que 82,9% dos entrevistados acreditam que a estrutura fiscal em nosso país é muito complexa, ao passo que 67,4% da população afirmam não haver informação e orientações sobre pagamento correto e no prazo suficiente a disposição. A pesquisa aponta ainda que 76,5% dos respondentes afirmaram inexistir clareza na divulgação de informações sobre

amplamente noticiado pela imprensa, puderam ser percebidos pelos consumidores. (ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida**. Menos imposto, mais consumo. Rio de Janeiro: Record, 2010. p. 53).

Na mesma linha, conforme vimos anteriormente, Günter Schmolders defende que o grau de informação é elemento essencial para a formação do conceito subjetivo de carga fiscal, de modo que, em especial nos tributos indiretos, se a informação a seu respeito não for pública, dificilmente poderia sentir sua presença no orçamento familiar. Conferir: SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 92.

<sup>571</sup> Ao se debruçar sobre o tema, Alberto Carlos Almeida apresenta resultado de pesquisa por ele realizada no qual seria constatada, uma vez mais, a distorcida compreensão acerca do peso da tributação sobre o consumo. Afirma o autor que "praticamente um quarto de toda a população adulta simplesmente afirma que não sabe quanto paga de impostos sobre alimentos, roupas, energia elétrica, remédios, água e esgoto e gás. Essa proporção é um pouco maior quando se trata de telefone celular e carro. [...] Merece destaque o fato de que a grande maioria da população realmente não sabe o quanto de imposto paga quando compra algum produto ou serviço (é o resultado da soma das respostas que mencionam cargas tributárias muito baixas, como de 1% a 10% por exemplo). Aqueles que se arriscam a opinar acerca de uma faixa de tributação têm a tendência de ser generosos com o governo: acham que a tributação é bem menor do que realmente é." (ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida**. Menos imposto, mais consumo. Rio de Janeiro: Record, 2010. p. 55-56).

<sup>572</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 96.

arrecadação dos governos nas três esferas federativas, ao passo que 96% acreditam que poderia haver maior controle social como forma de melhorar a eficiência do gasto público.

No que toca ao nível de satisfação da população com a atividade financeira sob a perspectiva da despesa, parte significativa da população - 39,8% dos entrevistados - acredita que o resultado dos gastos públicos do governo seria ruim ou péssimo, e enquanto 39,6% afirmam perceber efetivamente algum benefício da atuação estatal nas respectivas vidas, interpretação esta, segundo a pesquisa, atrelada aos programas sociais do governo, como o bolsa-família<sup>573</sup>. Por outro lado, enquanto 64% dos entrevistados acreditam que os investimentos públicos contribuem para gerar mais empregos e fazer a economia funcionar melhor, 71,8% do público questionado acredita que o governo já possui recursos suficientes para cumprir suas funções e 53,7% da população afirma que não pagaria mais tributos, mesmo que resultasse em uma melhora do nível dos serviços públicos. Conforme observada na literatura abordada no início deste capítulo, a existência de altos índices de resistência ao pagamento de impostos - constatado pelo nível de pessoas que acreditam já haver recursos suficientes alocados no setor público - pode ser interpretada como uma razão para a utilização de estruturas ilusórias por parte da Administração fiscal, que optaria pela atuação em linha de redução das resistências tornando os tributos imperceptíveis.

Em paralelo com a pesquisa desenvolvida pela ESAF, temos o levantamento realizado pela Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados - SEADE, instituto vinculado à Secretaria de Planejamento e Gestão do Governo do Estado de São Paulo, o relatório "Pesquisa sobre percepção da população em relação aos tributos e gastos públicos - Região Metropolitana de São Paulo". Por meio de tal levantamento, a SEADE aferiu questões como nível de conhecimento acerca dos tributos existentes, transparência das informações relacionadas, a compreensão acerca da carga suportada, bem como a avaliação de gastos públicos e da atuação do Estado de um modo geral<sup>574</sup>.

De início, a pesquisa já nos aponta como os tributos de incidência direta estão mais presentes no imaginário da população - no caso os impostos sobre a renda (95,1%), propriedade territorial urbana (97,4%) e sobre a propriedade de veículos automotores

---

<sup>573</sup> ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - ESAF. Observatório da Política Fiscal. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. Jun. 2010. p. 67.

<sup>574</sup> 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. Análise da pesquisa, 2016, p. 2. Disponível em: [http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise\\_Impostos\\_Escola\\_Fazendaria\\_Produto3.pdf](http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise_Impostos_Escola_Fazendaria_Produto3.pdf). Acesso em: 27/12/2020.

(95,5%). Ao passo que os tributos indiretos, embora bastante lembrados, apresentam uma proporção bem inferior do que os primeiros<sup>575</sup>.

O relatório faz, assim, uma importante constatação para as conclusões formuladas nesta tese. Isto pois, ao analisar a percepção dos indivíduos acerca da incidência tributária, a pesquisa indica que os tributos diretos são os mais conhecidos pela população, e a parcela que os conhece aumenta na medida em que se aumenta o rendimento familiar<sup>576</sup>. O mesmo comportamento das respostas pode ser observado nos tributos indiretos, ainda que em menor grau, o que permitiria afirmar que a percepção tributária não é uniforme, variando de acordo com a renda e escolaridade do entrevistado<sup>577</sup>.

Ainda analisando a percepção da sociedade acerca do pagamento de impostos, a pesquisa aponta que, segundo os entrevistados, os tributos recorrentemente lembrados enquanto recolhidos seriam justamente o IPTU e IPVA, tributos diretos conectados à propriedade de imóveis urbanos e veículos automotores, enquanto que os tributos indiretos tendem a ser proporcionalmente mais considerados pelas classes mais ricas da população<sup>578</sup>. Aqui merece transcrever a tabela apresentada em referido estudo, tendo em vista a importância das informações ali contidas para o desenvolvimento da presente tese:

---

<sup>575</sup> "Os impostos de incidência direta, como esperado, são os mais conhecidos, pois são descontados na fonte ou é necessário quitá-los, sendo explicitados por meio de comprovantes. O Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU (97,4%), o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (95,5%) e o Imposto de Renda – IR (95,1%) são mais conhecidos pelos respondentes, provavelmente por ser necessário pagá-los diretamente, apesar da isenção do IPTU para moradores aposentados, pensionistas e beneficiários de renda mensal vitalícia e isenções e descontos relacionados ao valor venal do imóvel, como algumas prefeituras da RMSP estabelecem, no primeiro caso, ou por nem todos possuem automóvel, no segundo.

Em seguida, os mais conhecidos são o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS (62,4%), Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (54,2%), Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (51,4%), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (48,7%) e, por último, e muito menos conhecido, o Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD (10,1%).” (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. Análise da pesquisa, 2016, p. 3. Disponível em:

[http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise\\_Impostos\\_Escola\\_Fazendaria\\_Produto3.pdf](http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise_Impostos_Escola_Fazendaria_Produto3.pdf). Acesso em: 27/12/2020).

<sup>576</sup> 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. Análise da pesquisa, 2016., p.5.

<sup>577</sup> Os resultados confirmam as constatações trazidas em Blaufus *et al.*: “The most significant factors leading to a deviation of the perceived tax burden from the actual tax burden were the taxpayers’ education and whether they included social security contributions in their estimations. The higher the education, the higher the probability that the actual tax burden was accurately estimated. Thus, our results hint at a substantial degree of fiscal illusion (Puviani 1960) at least for less educated taxpayers. In addition, subjects who did not distinguish between taxes and social security contributions were more likely to overestimate the tax burden than those who did.” (BLAUFUS, K. *et al.* Perception of income tax rates: evidence from Germany. **European Journal of Law and Economics**, vol. 40, pp.457-478, 2015. p. 18).

<sup>578</sup> "Os mais escolarizados, com ensino superior completo, acreditam pagar todos os impostos, tanto diretos como indiretos, em proporção muito superior aos menos escolarizados.

<b>Proporção da população de 18 anos e mais, por grupos de renda familiar, segundo tipo de impostos que paga Região Metropolitana de São Paulo Fev-Mar-Abr/2016</b>					
<b>Tipo de imposto que paga</b>	<b>Total (%)</b>	<b>Grupo 1 (%)</b>	<b>Grupo 2 (%)</b>	<b>Grupo 3 (%)</b>	<b>Grupo 4 (%)</b>
Imposto de Renda (IRPF)	21,6	7,0	11,8	20,9	46,7
IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano)	41,7	31,5	38,2	41,1	56,0
IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores)	38,2	19,0	30,2	42,2	61,5
IOF (Imposto sobre Operações Financeiras)	13,3	(1)	8,5	12,9	26,9
ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias)	25,2	16,9	21,2	25,3	37,5
ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza)	7,3	(1)	(1)	(1)	17,0
IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)	10,2	(1)	6,0	9,9	19,2
ITCMD (Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)
Outros (2)	2,9	(1)	(1)	(1)	(1)
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

(1) A amostra não comporta a desagregação para esta categoria.

(2) Inclui quem paga mais de um imposto da categoria Outros.

**Nota:** **Grupo 1** – corresponde aos 25% das pessoas de 18 anos e mais com menor rendimento real familiar;

**Grupo 2** – corresponde aos 25% das pessoas de 18 anos e mais com rendimento real familiar maior que os do grupo 1, porém menor que os do grupo 3;

**Grupo 3** – corresponde aos 25% das pessoas de 18 anos e mais com rendimento real familiar maior que os do grupo 2, porém menor que os do grupo 4;

**Grupo 4** – corresponde aos 25% das pessoas de 18 anos e mais com maior rendimento real familiar.

Os grupos 1 a 4 representam, cada um, 25% das pessoas de 18 anos e mais, por ordem crescente de rendimento real médio familiar. O rendimento familiar total consiste na soma de rendimentos de aposentadorias ou pensões, do trabalho principal e adicional (só de ocupados), de trabalhos ocasionais/precários (só de inativos com trabalho ocasional e de desempregados com trabalho precário) e do seguro desemprego (só de desempregados e de inativos) recebidos pelos indivíduos maiores de 10 anos cuja posição na família seja chefe, cônjuge, filho, outro parente ou agregado. Inclusive as famílias com rendimento familiar zero.

Inflator utilizado: ICV do Dieese.

**Tabela 6: Proporção da população de 18 anos e mais, por grupos de renda familiar, segundo tipo de impostos que paga Região Metropolitana de São Paulo Fev-Mar-Abr/2016**

Fonte: 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. Análise da pesquisa, 2016. Disponível em: [http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise\\_Impostos\\_Escola\\_Fazendaria\\_Produto3.pdf](http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise_Impostos_Escola_Fazendaria_Produto3.pdf). Acesso em: 27/12/2020.

Os dados apresentados merecem duas considerações muito importantes por parte da presente pesquisa. A primeira, anotada pelo próprio relatório<sup>579</sup>, aponta para o descompasso entre a percepção da sociedade e a efetiva distribuição da carga tributária perante a população, de acordo com cada grupo de renda considerado. Conforme vimos

Como, geralmente, a maior escolaridade está diretamente relacionada a maiores rendimentos, tem-se que também os 25% mais ricos acreditam que pagam mais impostos, não só os diretos, como também os indiretos. Entre os 50% mais pobres, há menções principalmente aos impostos diretos, à exceção, principalmente, do ICMS". (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. Análise da pesquisa, 2016, p. 8. Disponível em: [http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise\\_Impostos\\_Escola\\_Fazendaria\\_Produto3.pdf](http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise_Impostos_Escola_Fazendaria_Produto3.pdf). Acesso em: 27/12/2020.).

<sup>579</sup> 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. Análise da pesquisa, 2016, p. 9.

anteriormente isto ocorre, pois a distribuição regressiva do ônus tributário faz com que os setores mais pobres de nossa sociedade contribuam proporcionalmente mais que os estratos mais ricos, sendo a tributação indireta parte fundamental da partilha da carga fiscal.

Ainda assim, embora a ilusão seja comum entre todos os segmentos, quando consideramos os grupos mais pobres, parte majoritária dos respondentes afirma não contribuir com referidos tributos. Ao passo que, quando 31,5% e 19% dos entrevistados mais pobres afirmam recolherem IPTU e IPVA (tributos tipicamente diretos e atrelados a signos visíveis de riqueza), apenas demonstram, de certo modo, como tais bens não se encontram como algo comum para a grande maioria das pessoas em grau de vulnerabilidade.

A segunda importante constatação passível de ser extraída de tais dados é similar a apontada pelo estudo elaborado pela ESAF, e diz respeito ao expressivo número de pessoas, em todas as faixas de renda, que declaram não suportar qualquer tributo, seja ele direto ou indireto. Como vimos, tal percepção se mostra descolada da real estruturação de nossa matriz tributária, em especial se considerar a forte tendência de se tributar o consumo, o que indica uma forte predisposição ilusória de nosso modelo tributário.

Como resultado, a pesquisa realizada pelo SEADE contextualiza em que medida a percepção da carga tributária suportada por cada família corresponde à parcela da renda que de fato seria destinada ao pagamento de tributos. Para tanto, se vale das pesquisas que estimam o peso dos tributos a partir da renda monetária auferida pelos indivíduos, chegando à conclusão de que a população pertencente aos grupos com menor renda familiar acredita contribuir menos do que realmente contribuem, especialmente porque o ônus dos tributos indiretos é mais significativo para esse grupo, mascarando a incidência.

Na outra mão, os indivíduos de renda mais elevada acreditam contribuir mais do que de fato contribuiriam, muito provavelmente em razão da incidência maior de tributos irritantes, como o são os tributos diretos, e das práticas ilusórias que tendem a ampliar tal percepção<sup>580</sup>.

Contraditoriamente, porém, quando indagados quem pagaria mais tributos no Brasil, a pesquisa aponta de um modo geral que a população brasileira acredita que os pobres paguem mais, seguindo de menções relativas de que todas as classes

---

<sup>580</sup> 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. Análise da pesquisa, 2016, p. 10.

desembolsariam proporcionalmente o mesmo valor a título de tributos<sup>581</sup>. O dado é interessante, em especial se considerarmos todas as outras respostas que nos indicam que os indivíduos, em especial os mais pobres, não compreendem quanto recolhem - ou mesmo que recolhem - tributos. A percepção pode estar atrelada à já mencionada aversão que perpassa nossa sociedade acerca do papel do tributo, que tende a classificar a carga tributária brasileira como uma das mais altas do mundo<sup>582</sup>.

Por fim, o relatório também confirma a sensação de opacidade da matriz tributária constatada pelo estudo da ESAF já em 2010, ao apontar que 78,7% dos respondentes discorda totalmente da afirmação de que a população sabe em que áreas estão sendo aplicados os recursos arrecadados. Bem como indica a ineficiência dos programas estatais voltados à educação fiscal, em especial pelo fato de que a grande maioria da população pesquisada afirma não deter qualquer conhecimento a respeito do Programa Nacional de Educação Fiscal, bem como classificam como ruins ou muito ruins as informações existentes a respeito dos tributos<sup>583</sup>.

Ambas as pesquisas, muito similares em termos metodológicos, demonstram a existência de um descompasso entre as informações detidas pela população de um modo em geral, em especial acerca da distribuição da carga tributária suportada e o respectivo custo do setor público e a realidade fiscal existente, sinalizando a possível submissão de nossa sociedade aos efeitos ilusórios da atividade financeira do Estado.

Ainda como exemplo de pesquisas empíricas responsáveis por aferir o grau de consciência fiscal, temos o levantamento realizado pela Câmara Nacional dos Dirigentes

---

<sup>581</sup> "Os respondentes acreditam que os impostos pagos são altos ou muito altos e há uma ideia generalizada de quem os paga são principalmente os mais pobres e, em seguida, com mais menções, que todos pagariam de forma semelhante.

Entretanto, há diferenças quando se considera a renda familiar. Perguntados quem paga mais impostos, percebe-se que, de forma geral, os respondentes acreditam que são os mais pobres (49,0%) ou que todos pagam mais ou menos igual (26,6%), sendo que entre os 25% mais pobres, 56,3% e 23,1%, respectivamente, têm essa opinião. Já entre os 25% mais ricos, essas proporções são de 39,2% e 28,3% e é o grupo que apresenta maior parcela que acredita que a classe média é a principal contribuinte. Sob outra perspectiva, quanto menor a renda, maior a percepção de que são os mais pobres que contribuem com a maior parcela. Vale ressaltar, ainda, que a percepção de que todo mundo paga mais ou menos igual cresce conforme aumenta a renda." (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. Análise da pesquisa, 2016. p. 11).

<sup>582</sup> Abordamos a questão no tópico 1.1 da presente tese, quando trabalhamos a ideia de que tributos têm custos e em que medida tal percepção se contrapõe à visão libertária muito difundida em nossos meios de comunicação tradicional. Ainda nesse sentido, SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. XVII Prêmio Tesouro Nacional, ESAF, 2012. p. 9-11.

<sup>583</sup> 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. Análise da pesquisa, 2016, p. 12.

Lojistas, realizada no primeiro semestre de 2019<sup>584</sup>. De acordo com referida avaliação, 74% dos consumidores brasileiros não procuram saber o encargo fiscal incidente sobre produtos e serviços por eles consumidos. Ou seja, ainda que tal informação esteja presente nas notas fiscais, conforme determina a Lei 12.741/2012, apenas 1/4 dos consumidores entrevistados possuíam o hábito de conferir o encargo tributário ao qual estavam submetidos, demonstrando a pouca eficiência da medida em termos de transparência fiscal. Tal dado ainda é confirmado pela pesquisa do SEADE, ao afirmar que boletos e notas fiscais são instrumentos tímidos de consulta a respeito da carga fiscal, ficando atrás da televisão e de sites da internet como fonte de informação relativa aos tributos<sup>585</sup>.

Entretanto, mesmo que a totalidade dos consumidores se conscientizassem acerca da importância de tal informação, a pesquisa apontou ainda que apenas 22% dos micro e pequenos empresários saberiam mensurar o encargo fiscal incidente sobre suas operações comerciais. Entre outras razões, isso explica o fato das notas fiscais informarem tão somente uma estimativa acerca da carga tributária incidente no consumo de cada bem ou mercadoria. A complexidade e cumulatividade de nossa matriz tributária impossibilita não apenas a mensuração do ônus tributário sobre o consumo, como também dificulta tanto ao contribuinte de fato, quanto ao contribuinte de direito dimensionar tal encargo.

Este resultado confirma o obtido pela pesquisa conduzida por Denize Grybovski e Tatiana Gaertner Hahn, no ano de 2003, que, investigando o grau de conscientização social acerca da importância de recolher tributos, analisou a percepção de administradores de empresas de micro e pequeno porte acerca da importância do adimplemento espontâneo das respectivas obrigações principais e acessórias<sup>586</sup>. Segundo as pesquisadoras, além de não conseguirem dimensionar a carga tributária a que se encontravam submetidos seus empreendimentos, os empresários também tinham dificuldade em precisar o destino de tais receitas públicas. Como resultado, Grybovski e Hahn chegaram a conclusão de que haveria um reduzido grau de entendimento do grupo pesquisado quanto às funções a serem desempenhadas pelo Estado, bem como o papel ser exercido pela tributação em tal

---

<sup>584</sup> De acordo com a pesquisa, foram ouvidos 800 consumidores e 818 empresários com margem de erro de 4,00 pontos percentuais para uma margem de 95%. SPC BRASIL. Pesquisas, Índice Econômico. 74% dos consumidores não sabem o quanto pagam de imposto embutido nas compras, mostra levantamento da CNDL/SPC Brasil. 28/05/2019. Disponível em <<https://www.spcbrasil.Org.br/pesquisas/pesquisa/6343>> Acesso em: 12/06/2019.

<sup>585</sup> 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. Análise da pesquisa, 2016, p. 13-14.

<sup>586</sup> GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, out. 2006.

conjuntura, defendendo um aprimoramento dos instrumentos de educação fiscal para combater tal má-percepção.

Embora neste momento não possamos extrapolar os resultados de tais pesquisas para conclusões mais gerais, esses estudos apontam, de maneira uníssona, para a pouca transparência da estrutura fiscal brasileira como uma das principais causas para a existência de um descompasso na percepção tanto da carga tributária real e quanto da extensão das atividades financeiras do Estado.

Referidos resultados encontram-se em sintonia com a literatura especializada em torno da ilusão fiscal, sendo possível deduzir uma conexão entre o *design* normativo da matriz tributária brasileira, repleto de figuras que potencializam o fenômeno ilusório, e a distorção ocorrida na percepção do cidadão contribuinte quanto ao custo do Estado. Ainda que tais constatações reflitam um panorama maior no qual o brasileiro de um modo em geral apresenta dificuldade em compreender a realidade em que se insere<sup>587</sup>, é impossível afastar o papel que a opacidade fiscal cumpre para esses resultados.

A dissociação entre a realidade fiscal do país e a percepção social acerca da tributação parece ser, assim, um fato que se impõe a todo aquele que busca compreender e estudar o fenômeno tributário. Os efeitos causados pela ilusão fiscal perpassam toda a sociedade e tendem a explicar a sustentação do precário contrato social existente em nosso país, em que se verifica não apenas uma matriz tributária altamente regressiva, mas também com um fornecimento de serviços públicos aquém do esperado para solucionar a desigualdade social existente e cumprir os demais objetos constitucionais que se espera do Estado brasileiro<sup>588</sup>.

Tais estudos, portanto, apontam que a ilusão fiscal pode ser considerada enquanto elemento existente em nossa matriz tributária. Afirmar que nossa população não tem a exata compreensão acerca de como se dá o fenômeno tributário, nem qual seria o ônus a que estamos sujeitos enquanto contribuinte é algo passível de ser aferido não apenas pela

---

<sup>587</sup> Segundo pesquisa realizada pela OXFAM Brasil, ainda que o brasileiro tenha compreensão de que vivermos em um país desigual, não temos a exata noção do grau desta desigualdade, o que dificulta não apenas o dimensionamento de políticas de inserção social, mas, principalmente, a compreensão do papel do Estado nesse processo. Resultado similar foi obtido pelo instituto IPSOS, que classificou a população brasileira como a segunda maior distorção entre a percepção social e a realidade observada. OXFAM BRASIL; INSTITUTO DATAFOLHA. Pesquisa Nós e as Desigualdades: percepções sobre desigualdades no Brasil. São Paulo: Oxfam Brasil, 2019. Disponível em: [https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_nos\\_e\\_as\\_desigualdades\\_datafolha\\_2019.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_nos_e_as_desigualdades_datafolha_2019.pdf). Acesso em: 14/06/2019. IPSOS. Notícias e Enquetes. Perigos da Percepção 2017. 7 Dez. 2017. Disponível em: <https://www.ipsos.com/pt-br/perigos-da-percepcao-2017>. Acesso em: 14/06/2019.

<sup>588</sup> NOGUEIRA, J. R.; SIQUEIRA, R. B.; LUNA, C. F. Taxation, inequality and the illusion of the social contract in Brazil. *Pesquisa & Debate*, vol. 26, n. 2, 2015. *passim*.



estrutura de nossa matriz tributária, como ainda em razão das próprias entrevistas de opinião, as quais apontam que, para um regime democrático, deixamos a desejar quanto ao ideal de formação de uma consciência fiscal.

Entretanto, enquanto objetivo paralelo ao estudo aqui proposto, é necessário darmos um passo além, ainda que apenas a título de endereçamento de uma agenda de pesquisa para comprovações futuras. Considerando os dados sociais apresentados e partindo do pressuposto de que a ilusão fiscal é algo presente na experiência brasileira - passível, inclusive, de ser aferida mediante um índice, como observado em Mourão<sup>589</sup> e Dell'Anno e Mourão<sup>590</sup> - cumpre indagarmos se é possível avaliar em que medida seus efeitos distorcivos se distribuem perante os diferentes estratos de nossa sociedade.

Tal indagação é relevante uma vez que, conforme observado no capítulo anterior, somos uma sociedade marcada por uma extensa desigualdade social, a impor realidades diversas à diferentes classes de nossa pirâmide populacional. O nível de desigualdade social é tão grande que se mostra possível afirmarmos existir diversos "Brasis" dentro de nosso país, aproximando a realidade vivida ao modelo monopolista idealizado por Puviani para desenvolvimento da teoria da ilusão fiscal.

Ao lado de tal heterogeneidade, é possível observar também que a matriz tributária brasileira atua de maneira distinta a depender de qual a posição social ocupada pelo indivíduo.

Nesse sentido, vimos que a estruturação da matriz tributária, além de regressiva, varia em termos de distribuição de incidências indiretas e diretas, de tal modo que as parcelas mais pobres da população tendem a contribuir proporcionalmente mais a partir de tributos sobre o consumo, tipicamente complexos e anestésiantes. Por outro lado, as classes mais ricas da população costumam estar submetidas a uma tributação direta mais incisiva, a demonstrar a formação de um possível equívoco no imaginário social acerca dos grupos responsáveis por contribuir para o país.

Tais características nos dão indícios de que os efeitos ilusórios de nossa matriz tributária, assim como o respectivo ônus econômico, se distribuiriam de maneira díspare, causando uma anestesia fiscal mais gravosa nas parcelas mais pobres da população, que para além de não ter a exata compreensão acerca do quanto recolhem a título de tributos, podem ter menos indicativos para compreender a regressividade inerente à atividade

---

<sup>589</sup> MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. *passim*.

<sup>590</sup> DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012. *passim*.

financeira do Estado brasileiro. É a respeito de tal fenômeno que nos dedicaremos nas próximas páginas, defendendo a necessidade de investigação quanto à existência de algo próximo a uma regressividade cognitiva na matriz tributária de nosso país.

### **2.3. A carga tributária percebida e a capacidade para contribuir: somando os efeitos da ilusão fiscal e da desigualdade social na concretização de uma regressividade cognitiva**

A forma como os indivíduos percebem o ônus tributário depende de uma série de fatores que passam desde o contexto social em que estão inseridos, até como os tributos são projetados para distribuir sua incidência.

Para o mesmo ônus objetivo do tributo - montante a ser arrecadado em favor do Estado -, a percepção de cada indivíduo e consequente aceitação - com maior ou menor resistência - dependerá não apenas da capacidade cognitiva de cada um, como também pelo maior ou menor grau de transparência da incidência fiscal<sup>591</sup>. Desse modo, para dada carga tributária, temos nos impostos que "fazem se sentir muito" um ônus subjetivo maior, ou seja, um maior grau de sofrimento e, conseqüentemente, percepção da carga tributária. Por outro lado, os tributos que "pouco se fazem sentir" atuam de maneira contrária, reduzindo tal ônus subjetivo e possibilitando o recolhimento do encargo sem maiores resistências<sup>592</sup>. Concluindo, para um mesmo valor recolhido é possível existir diferentes níveis de percepção, sendo o encargo cognitivo diferente a depender de como se molda a incidência fiscal.

Tal perspectiva, como vimos, já se fazia presente em Puviani<sup>593</sup> que, ao discorrer sobre os diferentes efeitos psicológicos da ilusão fiscal, o faz tendo como pano de fundo uma teoria sociológica que levava em consideração as diferentes características sociais das classes que compõem nossa sociedade e como as distintas espécies de ilusão fiscal se distribuem e operam entre tais indivíduos. Ou seja, de certo modo é possível identificar como um dos núcleos de análise da acepção original da Teoria da Ilusão Fiscal de Puviani justamente a compreensão de que as estratégias ilusórias venham a desempenhar distintos

---

<sup>591</sup> SAUSGRUBER, R.; TYRAN, J. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public choice**, v. 122, n. 1, p. 39-68, 2005; MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27 /12/ 2020.*passim*.

<sup>592</sup> DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas**. 2.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972. p. 65.

<sup>593</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financeira**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 191-213.

efeitos a depender classe social a que pertence o indivíduo em questão e da configuração do conjunto de tributos a que ele venha a estar submetido.

Puviani, no entanto, parece não se debruçar propriamente na capacidade cognitiva dos indivíduos, não verificando em que medida determinados sujeitos estariam psicologicamente mais suscetíveis às estruturas ilusórias contidas no agir financeiro. O estudo de tais restrições de ordem cognitiva veio a ganhar fôlego apenas no curso do século XX, com os avanços relacionados ao estudo do comportamento dos indivíduos sob uma perspectiva de limitação da racionalidade<sup>594</sup>.

Isso porque a teoria clássica da escolha entende que os agentes, quando submetidos a situações em que devam tomar decisões, tendem a buscar escolhas que maximizem suas posições, naquilo que convencionou chamar-se de uma escolha racional. Tal perspectiva parte da premissa de que os agentes possuiriam capacidades ilimitadas para processarem todas as informações envolvidas na tomada de decisão, o que não se mostra factível ante a constatação da existência de uma série de limitações que impediriam a concretização da melhor escolha<sup>595</sup>.

Tais restrições, tanto de ordem cognitiva, quanto de ordem ambiental, acabariam enviesando as decisões tomadas a partir do contexto em que inseridas e da forma em que as questões e informações a elas relacionadas fossem apresentadas. Nesse sentido, Simon passa a defender que "o comportamento racional humano é moldado como por uma tesoura, cujas lâminas são estruturas do ambiente e a capacidade cognitiva do indivíduo"<sup>596</sup>. Para ele, o sistema de processamento de informação não buscaria necessariamente otimizar a escolha, mas antes satisfazer o agente por meio da primeira decisão que lhe fosse aceitável enquanto solução do problema. Assim, num primeiro momento, a racionalidade limitada estaria atrelada ao estudo da tomada de decisões pelos agentes envolvidos a partir das incertezas existentes, sob essas duas dimensões.

Todavia, parte dos estudos da limitação da racionalidade tem conferindo aos vieses oriundos dos processos de escolha um caráter de problemas a serem identificados e contornados por meio da lei<sup>597</sup>, justamente por levarem os agentes a erros de julgamento.

---

<sup>594</sup> SIMON, Hebert. **Models of Bounded Rationality**. MIT Press, Cambridge, EUA, 1990. *passim*; KAHNEMAN, D.; TVERSKY A. Julgamento sob incerteza: heurísticas e vieses. In: KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012. *passim*.

<sup>595</sup> SIMON, Herbert. **Bounded Rationality in Social Science: Today and Tomorrow**. In Mind & Society. Vol. 1, pp. 25-39, 2000. p. 25.

<sup>596</sup> SIMON, Hebert. **Models of Bounded Rationality**. MIT Press, Cambridge, EUA, 1990. p. 7.

<sup>597</sup> "Boundedly rational behavior thus might be taken to justify a strategy of insulation, attempting to protect legal outcomes from falling victim to bounded rationality. To date, most treatments of bounded rationality in law have been of this character. Strategies for insulation can be characterized as a method for 'debiasing law.'

Para tais autores, esta compreensão partiria de que os agentes não estariam em posse, ou até mesmo utilizando, todas as informações existentes quando da tomada de decisão, devendo o ordenamento jurídico orientar os indivíduos a uma decisão mais próxima da racionalidade, o que, como pudemos observar, é a própria antítese a uma matriz tributária que se orienta por meio de estruturas ilusórias.

Assim, haveria um duplo fator que interferiria no grau de consciência fiscal, uma vez que o nível de percepção fiscal seria reflexo da conjugação tanto do *design* normativo, que poderia impor uma estrutura mais ou menos anestesiante, quanto da capacidade cognitiva individual, que permitiria uma maior ou menor compreensão acerca de como se opera a tributação.

Partindo de tal premissa, seria possível inferirmos que, assim como o ônus econômico, o custo cognitivo para compreensão da matriz tributária também poderia se distribuir de maneira díspar em dada sociedade, impondo um maior grau de opacidade para determinadas parcelas da população.

Naquilo que nos interessa ao presente trabalho, buscaremos investigar, no caso brasileiro, em que medida cada parcela da população está sujeita a mais ou a menos figuras impositivas comumente associadas a práticas ilusórias, bem como se haveria uma coincidência entre tais graus de anestesia fiscal com a respectiva redução da capacidade de compreensão do fenômeno tributário. Com isso, no tópico a seguir cuidaremos da primeira preocupação, isto é, avaliaremos em que medida se distribuem tais estruturas ilusórias nas diferentes classes sociais de nossa sociedade, buscando demonstrar como certos grupos sociais estão sujeitos a um maior custo cognitivo para percepção da matriz tributária.

Após tal análise iremos nos deter na segunda preocupação, qual seja, em que medida a distribuição do ônus cognitivo imposto pela opacidade fiscal se dá em atenção a capacidade de compreensão de cada classe social. Isso porque, ao se estruturar sob tal perspectiva ilusória, o custo cognitivo necessário para que nos posicionemos criticamente

---

A quite different possibility – one that has received much less attention in law and elsewhere – is that legal policy may respond best to problems of bounded rationality not by insulating legal outcomes from its effects, but instead by operating directly on the boundedly rational behavior and attempting to help people either to reduce or to eliminate it. We describe legal policy in this category as “debiasing through law.” Debiasing through law will often be a less intrusive, more direct, and more democratic response to the problem of bounded rationality.” SUNSTEIN, Cass R; JOLLS, Christine. **Debiasing through Law**. University of Chicago Law School - Chicago Unbound, John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper No. 225, 2004. Disponível em: [https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1157&context=law\\_and\\_economics](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1157&context=law_and_economics). Acesso em: 13/01/2020.p. 1-2.

em torno do fenômeno tributário acabaria sendo mais gravoso para as parcelas da população que já se encontram exauridas cognitivamente.

É possível, portanto, que venha a se observar um nível assimétrico de ilusão fiscal em nossa sociedade, tendo em vista que seria acumulada nas camadas mais pobres da população justamente os dois fatores limitadores da racionalidade dos indivíduos - restrição informativa e limitação da capacidade cognitiva -, sujeitando-os a uma maior predisposição para formação de preferências inconstantes.

Como já afirmado na introdução da presente pesquisa, não se pretende neste momento avançar para a comprovação empírica desta distribuição regressiva quanto ao ônus cognitivo de compreensão da matriz tributária. Embora os indícios apontem consideravelmente para esta direção, contando inclusive com os levantamentos acima abordados, que indiretamente trazem a percepção de tal fenômeno para nossa realidade, é bem verdade que a confirmação prática da existência da regressividade cognitiva - e seus efeitos na percepção das classes mais vulneráveis quanto ao custo do Estado - demandaria a realização de experimentos empíricos e pesquisas de opinião direcionadas para tal objetivo.

Ainda assim, conforme veremos, tal afirmação não invalida as premissas desenvolvidas nesta tese, nem reduzem o uso da expressão regressividade cognitiva ao campo metafórico, como se o uso do termo fosse uma simples alegoria sem qualquer conexão com um contexto social ou com as estruturas ilusórias aqui existentes. Os dados e conjecturas acima apresentados nos dão indícios de que a regressividade cognitiva venha de fato a existir e, possivelmente, produza efeitos concretos que merecem uma melhor atenção e investigação. Assim, as próximas páginas endereçam essa ordem de preocupações, posicionadas entre a empiria e a metáfora, com um pé em nossa realidade - ao denunciar os efeitos regressivos da ilusão fiscal -, ao mesmo tempo que demandando uma comprovação específica.

### **2.3.1. A distribuição assimétrica do custo cognitivo da ilusão fiscal entre as classes sociais**

Conforme pudemos observar, a estruturação da tributação brasileira é fruto das escolhas empreendidas no campo do financiamento e gasto público - a esse conjunto de escolhas demos o nome de matriz tributária. Tais opções históricas, por sua vez, resultaram em uma matriz que se sustenta na tributação do consumo como principal fonte de

arrecadação, deixando para as outras bases econômicas de incidência - renda e patrimônio - um papel secundário.

A medida tem por resultado um alto custo em termos de cidadania, não só fiscal, mas numa perspectiva mais abrangente. Isso porque passamos a adotar um modelo anestésico, no qual o ônus financeiro do tributo, via de regra, acaba transferido por meio do sistema de preços ao consumidor final. Este, por sua vez, ao adquirir bens e serviços, tende a suportar o encargo tributário de maneira despercebida, sem qualquer conhecimento acerca da dimensão fiscal a compor o valor pago.

A incidência fiscal indireta, como vimos no curso do presente capítulo, encontra-se atrelada a efeitos ilusórios, dificultando não apenas a mensuração de quanto se paga, mas mesmo impossibilitando que a sociedade tenha exata compreensão da dimensão do setor público e da distribuição de seu peso entre os estratos sociais. Sua estrutura opaca tende a colaborar, assim, para aquilo que Sainz de Bujanda classifica como um estado geral de anestesia, em que os sujeitos recolhem seus tributos inconscientemente, sob os efeitos de enganos e ilusões<sup>598</sup>.

Não por outra razão, as pesquisas de opinião acima elencadas têm identificado a dificuldade da população - em especial a população mais pobre - em apreender a incidência de tal forma de arrecadação, demonstrando uma reduzida compreensão dos indivíduos quanto à tributação sobre o consumo, em especial quando comparada com as bases econômicas tidas por diretas.

A tributação direta - renda e patrimônio -, por outro lado, é sentida apenas por aqueles que apresentam tais signos de riqueza, produzindo a falsa crença de serem estes os responsáveis por suportar o erário brasileiro.

Tais tributos, inclusive, permitem uma melhor apreciação por parte de seus contribuintes acerca do quanto de recursos destinam para o adimplemento da obrigação fiscal, razão pela qual já alertava Puviani que as classes mais ricas não costumam se submeter à chamada ilusão sobre a quantidade de riqueza detraída<sup>599</sup>. O quadro, como vimos, se acentua quando eventualmente a alíquota nominal dos tributos diretos é

---

<sup>598</sup> Expõe o autor espanhol, “que el hombre, en cuanto contribuyente, no deje de ser persona, es decir, criatura dotada de libertad y de entendimiento. No puede razonablemente portularse que los sujetos paguen los impuestos insensiblemente, como en un sueño, adomercidos por no sabemos qué engaños o ilusiones. Esa anestesia fiscal que se predica es un veneno corrosivo que destruye las raíces de los ideales tributarios. Frente a ella alzamos la voz de defensa de un robustecimiento incesante de la consciencia tributaria.” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p.119-120).

<sup>599</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financeira**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 198 – 199.

numericamente superior à alíquota efetiva - como no caso do Imposto de Renda de Pessoas Físicas, acima mencionado. Sob tal ângulo, os contribuintes tendem a estar submetidos a uma espécie de ilusão fiscal negativa, que potencializa a percepção do quanto pago, fazendo com que tais indivíduos tenham uma compreensão equivocada de sua contribuição para a coletividade.

Assim, considerada a desigualdade social existente no Brasil, temos que a parcela da sociedade detentora de renda e patrimônio passíveis de serem submetidas à incidência direta tende a se concentrar, primordialmente, nas elites econômicas do país, que não apenas são esclarecidos de quanto pagam, como, em determinados contextos, podem ter essa percepção agravada de maneira errônea.

A título exemplificativo, no ano de 2003, apenas 32,6% de domicílios brasileiros declararam pagar IPTU, sendo tal extrato concentrado na parcela superior da pirâmide social<sup>600</sup>. Já em relação ao Imposto de Renda de Pessoas Físicas, para o exercício de 2018 tivemos em torno de 30 milhões de declarações enviadas a Receita Federal, sendo que destas, apenas 19,350 milhões apresentavam algum imposto devido<sup>601</sup>.

Mesmo a Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2017-2018 dá indícios do diferente peso da tributação direta nas despesas correntes das famílias brasileiras. Ao analisar o tipo de gastos, o levantamento apontou que, enquanto as famílias de rendas superiores à R\$ 23.850,00, parcela mais rica da amostragem, dedicavam em torno de 20,7% de seu orçamento para as chamadas "outras despesas correntes"<sup>602</sup>, as famílias mais pobres destinavam apenas 4%<sup>603</sup>.

Ainda que não englobe unicamente as despesas com tributos diretos, tal dado, se lido em conjunto com as informações trazidas no primeiro capítulo quanto à estimativa de distribuição da carga tributária entre os diferentes estratos sociais, nos mostra como a

---

<sup>600</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Comunicado n. 112**: O uso dos instrumentos de financiamento para a política urbana no Brasil. 20 set. 2011b. p. 10.

<sup>601</sup> Dados obtidos em BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Grandes Números IRPF – Ano-Calendarário 2018, Exercício 2019**. Jun. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf> > acesso em: 15/08/2020.

<sup>602</sup> De acordo com a pesquisa, classifica-se como outras despesas correntes despesas com: impostos pagos, tais como: imposto sobre propriedade de imóveis, imposto de renda, imposto sobre serviços, imposto sobre propriedade de veículos e emplacamento de veículo, contribuições trabalhistas (como previdência pública, conselho e associação de classe na qual está incluído o imposto sindical), serviços bancários (tarifas e taxas), pensões, mesadas, doações e previdência privada. Conferir: INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de Trabalho e Rendimento. **Pesquisa de orçamentos familiares (2017-2018)**: primeiros resultados. Rio de Janeiro: IBGE, 2019b p. 19.

<sup>603</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de Trabalho e Rendimento. **Pesquisa de orçamentos familiares (2017-2018)**: primeiros resultados. Rio de Janeiro: IBGE, 2019b p. 46.

tributação direta, via de regra no Brasil, incide proporcionalmente mais nas camadas mais ricas da população<sup>604</sup>. Enquanto as parcelas mais pobres se sujeitam em maior grau à chamada tributação indireta, justamente aquela tida pela literatura como maior fonte de ilusões fiscais<sup>605</sup>.

Tal distorção pode ser potencializada se levarmos em consideração que o repasse do ônus fiscal acarreta a equivocada sensação de ser o contribuinte de direito o responsável pelo desembolso da riqueza em si. Um olhar menos atento da população acaba por ignorar a existência da repercussão econômica da tributação sobre o consumo para criar um imaginário de serem os empresários e comerciantes os responsáveis por suportar o ônus econômico do Imposto sobre Circulação de Mercadorias ou do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando na verdade o encargo é repassado pelo sistema de preços para o consumidor final.

A mesma compreensão se faz no que toca aos tributos sobre a folha de salários, os quais, como vimos anteriormente, por terem parte de seu recolhimento classificado como encargo do empregador, faz com que os empregados ignorem o fato de tal incidência repercutir em seus salários. Este tributo, assim como os tributos sobre o consumo, tende a reforçar uma percepção equivocada acerca de quem estaria contribuindo ao Estado, ampliando a carga tributária subjetiva das classes mais ricas, ao passo que reduz a sensação de contribuição devida pelos estratos mais pobres.

Esta perspectiva também se faz presente já em Amilcare Puviani quando este analisa a distribuição dos efeitos da ilusão fiscal entre as classes sociais. Em linha com o que expusemos, o autor italiano já defendia que a má percepção da tributação indireta aliada à constatação de que os tributos diretos tendem a incidir com mais frequência entre classes mais ricas da sociedade, criaria a falsa percepção de que são essas as responsáveis por suportar o ônus fiscal<sup>606</sup>. Em mesma linha, Aliomar Baleeiro compartilhava este

---

<sup>604</sup> CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. A progressividade dos tributos diretos nas pesquisas de orçamentos familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , abril de 2021. passim

<sup>605</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips**: Why Americans Are Proud to Pay Taxes. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 48.

<sup>606</sup>"[I]a ilusión sobre la persona del contribuyente respecto a los tributos establecidos sobre los trabajadores, como se vio en el párrafo anterior, la hace particularmente nociva, puesto que se liberan con la translación inversa oculta una desgravación suya rara, excepcional y limitada, mientras, por el contrario, la ignorancia de los tributos repercutidos sobre ellos oculta un mayor gravame suyo grande y habitual. ¡Qué distintos los efectos de la ilusión sobre la persona del contribuyente con respecto a los impuestos establecidos sobre los ricos! Mientras los trabajadores ignoran la mayor parte de los tributos establecidos sobre ellos desde arriba y, no obstante, no encuentran ocasión de lamentarse por este hecho, en cambio los pudientes, que en gran parte piensan que paganlo que trasladan hacia abajo, sacan partido de semejante error para oponer resistencia a las exigencias del hacendista.



pensamento ao defender uma distinta distribuição da percepção fiscal da sociedade por meio de tributos diretos e indiretos<sup>607</sup>.

Mais recentemente, Rita de La Feria e Michael Walpole, analisando os impactos da percepção pública, afirmaram em que medida a tributação sobre o consumo, por seu efeito anestesiante e sua natureza contraintuitiva, estaria associada a uma assimetria informacional própria a permitir a manipulação por grupos de interesses<sup>608</sup>

Assim, é possível constatar certa coincidência entre um modelo fiscal progressivo e a adoção de impostos tidos por irritantes. Ao mesmo tempo que há profunda conexão entre os tributos regressivos e os efeitos anestésicos de tais formas de incidência. A ilusão fiscal encontra-se em sintonia com uma perspectiva regressiva da matriz tributária, produzindo seus efeitos distorcivos com mais intensidade entre as classes mais baixas da população, justamente por serem elas as que mais suportam o ônus de uma tributação indireta. Desse modo o *design* da matriz tributária guarda não apenas intrínseca relação com o grau de anestesia ou consciência fiscal observado, como também, em paralelo, com a maior regressividade ou progressividade.

---

La ilusión en la cantidad del estímulo o en la masa de riqueza detraída, que vicia muy poco los juicios de los ricos acerca de la riqueza que se les detrae, adquiere su mayor importancia perturbadora sobre la entidada real de los tributos de los pobres. Los impuestos indirectos, que son los establecidos preferentemente sobre las clases inferiores, no se delimitan claramente en las discusiones del contribuyente y del liquidador, sino que se desimulanen los precios de los productos. [...]

Así pues, podemos concluir aquí que las clases más bajas, no siendo víctimas de los errores en la cantidad de la sensación penosa, lo son después, y mucho más extensamente, de los errores en la masa de riqueza detraída y en la persona del contribuyente. De lo que se desprende que ignoran, en gran parte, la masa de tributos establecida sobre ellas. Es éste un resultado diametralmente opuesto al que llegan las clases superiores a través del juego de la ilusión, que en gran medida ven lo que pagan.

Enfin, debe advertirse que los ricos son propensos a juzgar la cuantía de los tributos sobre los pobres como la juzgan éstos, puesto que a los ricos también se les oculta el impuesto indirecto en los precios de los productos y la cuantía del impuesto repercutida por ellos sobre los más pobres. Y entonces ocurre que los pobres se convencen igual que los poderosos, e incluso más que ellos, de que sobre éstos grava una imposición elevada mientras, por otra parte, los ricos participan de la convicción de los pobres de que el impuesto establecido sobre éstos es mucho menor que el verdadero." (PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 202-203).

<sup>607</sup>“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. Em contraste, a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais. Raras pessoas reparam o valor do selo colado aos sapatos, cigarros ou fósforos e raríssimas meditam que esses impostos são regressivos ou inversamente progressivos, isto é, retiram aos pobres maior porcentagem de recursos do que aos ricos, já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas” (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a ciência das finanças**. 19.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015. p. 240).

<sup>608</sup> DE LA FERIA, Rita and WALPOLE, Michael, The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes (December 4, 2020). (2020) British Tax Review 67/5, 637-669, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3723750> p. 658-659

Tal coincidência afasta na prática a possibilidade de se adotar a ilusão fiscal a partir de uma perspectiva progressiva enunciada por Hugh Dalton<sup>609</sup>, na qual uma forma interessante de se estruturar a matriz tributária de um país seria aquela que levasse os ricos a pagarem mais impostos do que pensam, ao mesmo tempo que os pobres suportassem menos tributos do que a quantia que o desenho normativo faria acreditarem recolher. O próprio autor reconhece que essa estrutura ilusória, ainda que interessante por contentar as classes mais abastadas e elevar a moral das parcelas mais pobres, seria algo de difícil realização.

Isso visto que, ao contrário da engenhosa - e instável - solução apresentada por Dalton, a ilusão fiscal tende a se aproximar de figuras tributárias regressivas, reforçando a percepção defendida por Puviani de que a ilusão fiscal seria um recurso utilizado pelas classes dominantes como forma de melhor superar a resistência fiscal dos dominados, possibilitando a extração de recursos da sociedade em proveito dos grupos detentores do poder político.

Neste cenário em que regressividade tributária e ilusão fiscal caminham lado a lado, as parcelas mais pobres da população, ao serem submetidas proporcionalmente mais a uma carga de tributos indiretos<sup>610</sup>, tendem a sofrer com maior gravidade os efeitos da ilusão fiscal, prejudicando a respectiva percepção acerca de como se distribui ônus econômico tributário na sociedade, bem como o custo do Estado e dos direitos dele decorrentes.

Nas palavras de Puviani, o erro e a mentira se entrecruzam na carga subjetiva do rico, mas para seu próprio benefício, pois induzem este a acreditar que recolhe proporcionalmente mais, reforçando uma percepção negativa, e conseqüente resistência, em relação a atividade financeira do Estado e suas funções alocativa, estabilizadora e, principalmente distributiva, uma vez que este não retornaria de maneira satisfatória os encargos que esta classe pensa suportar. Por outro lado, o equívoco decorrente da incidência ilusória sobre os pobres ocorre em seu prejuízo, pois a ilusão fiscal está não só na raiz da perpetuação tanto de uma matriz tributária regressiva, como também no reforço e proliferação de visões estereotipadas por parte de uma opinião pública contrária a promoção de uma maior justiça distributiva<sup>611</sup>.

---

<sup>609</sup> DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas**. 2.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972. p 64-65.

<sup>610</sup> Vide tabelas apresentadas anteriormente. Independente da métrica utilizada, as faixas mais pobres da população tendem a ter uma parte considerável de seus rendimentos capturada por meio de tributos indiretos, parcela essa proporcionalmente maior do que a respectiva incidência nas classes mais abastadas.

<sup>611</sup> "Todo ello explica la ductilidad de los bienes de los obreros a los vigorosos golpes de azada del hacendista y explica también cómo los sistemas impositivos que la práctica construyó a lo largo de los

### 2.3.2. Capturando a capacidade de processamento: os efeitos cognitivos da pobreza

Assentada a primeira premissa, cumpre investigarmos a segunda, qual seja, se os agrupamentos sociais submetidos a uma estrutura ilusória teriam à disposição uma mesma capacidade cognitiva para superação do quadro ilusório e compreensão de como se dá a incidência fiscal. E já apontamos desde já que a resposta a essa questão é negativa.

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<sup>612</sup>. 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<sup>613</sup>.

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<sup>614</sup>.

Para melhor compreensão acerca da limitação de nossa mente em termos de processar problemas em um cenário de escassez, Mullainathan e Shafir afirmam que

siglos, surgen automáticamente ciertas resistencias en la opinión pública contra una política financiera imparcial y equilibrada y contra una justa distribución de los servicios públicos entre las distintas clases sociales. Así, la teoría de la ilusión contribuye a esclarecer el grandioso fenómeno de la injusticia sistemática en la distribución de los tributos y de los servicios públicos y a ponerlo en armonía con las necesidades hedonistas del género humano" PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 203.

<sup>612</sup> SILVA, Leandro Novais *et al.* Reduzindo a tributação cognitiva: lições comportamentais para a diminuição dos efeitos psicológicos adversos da pobreza. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n.2, p.287-325, 2018; MANI, A. *et al.* Poverty impedes cognitive function. **Science**, v. 341, n. 6149, pp. 976-980, 29 ago. 2013; HAUSHOFER, J.; FEHR, E. On the psychology of poverty. **Science**, v. 344, n. 6186, p.862-867, 22 maio 2014.

<sup>613</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações**. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 25.

<sup>614</sup> "O dividendo do foco, a maior produtividade do fim de um prazo ou a vantagem da precisão dos pobres em mirtilos, provém de nosso mecanismo principal: a escassez captura a mente. Aqui a palavra captura é essencial: isso acontece inevitavelmente e está fora de nosso controle. A escassez nos permite fazer algo que não conseguiríamos fazer sozinhos com a mesma facilidade". (MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações**. Rio de Janeiro: Best Business, 2016.p. 43).

gozamos de uma espécie de "largura de banda cognitiva". Para os autores, esta analogia refletiria a capacidade computacional de cada indivíduo de realizar juízos reflexivos acerca de situações postas<sup>615</sup>, reunindo não apenas a capacidade cognitiva de cada um, isto é, "os mecanismos psicológicos subjacentes a nossa capacidade de resolver problemas, guardar informações, raciocinar de maneira lógica e assim por diante", como também as características psicológicas atreladas ao controle executivo, ou seja, a "capacidade de administrar nossas atividades cognitivas, incluindo planejamento, atenção, iniciar e inibir ações e controlar impulsos"<sup>616</sup>.

A mente humana, em analogia feita pelos autores, seria similar a um computador. Este tende a ficar mais lento conforme aumente a quantidade de atividades desenvolvidas no mesmo espaço de tempo. A lentidão de processamento da máquina não seria causada por problemas inerentes a ela, mas sim em razão da limitação da capacidade de processamento que, direcionada a um objetivo, não pode ser usada para outros.

Assim, como o próprio nome sugere, a ideia de que os sujeitos possuem uma largura de banda para processar informações nos leva à conclusão de que os recursos cognitivos à disposição de cada um de nós devem ser encarados como algo finito. Seja o esforço cognitivo necessário para a tomada de decisões, sejam as atividades que requeiram uma atenção e o autocontrole do indivíduo, observa-se em tais usos o consumo da reserva de energia mental que possuímos, prejudicando nossa disposição para o desenvolvimento de outras tarefas que envolvam a realização de um esforço voluntário<sup>617</sup>. Desse modo, ao se valerem do sistema reflexivo para o enfrentamento de problemas complexos, os indivíduos tendem a exaurir sua capacidade de processamento<sup>618</sup>.

É nessa perspectiva que Mullainathan e Shafir defendem que o quadro de privações "taxam" a nossa largura de banda cognitiva<sup>619</sup>. Isso porque, ao capturar nossa cognição

---

<sup>615</sup> "O conceito menos mente é bem estudado por psicólogos. Embora pesquisas cuidadosas em psicologia empreguem várias distinções claras para captar essa ideia, usaremos o termo geral largura da banda para cobrir todas elas. A largura da banda mede nossa capacidade computacional, ou nossa capacidade de prestar atenção, para tomar boas decisões, manter nossos planos e resistir a tentações. A largura da banda está relacionada a tudo, desde a inteligência e desempenho no vestibular até controle de impulsos e sucesso nas dietas." (MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações**. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 62).

<sup>616</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações**. Rio de Janeiro: Best Business, 2016.p. 72-73.

<sup>617</sup> KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012. p. 54-55.

<sup>618</sup> SILVA, Leandro Novais *et al.* Reduzindo a tributação cognitiva: lições comportamentais para a diminuição dos efeitos psicológicos adversos da pobreza. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n.2, p.287-325, 2018. p.289.

<sup>619</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações**. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 66.

com um problema premente, a escassez atrai nossa atenção impedindo que nos detenhamos sobre outras considerações. Assim, situações de restrição efetivamente ocupam nossas mentes, não deixando espaço para que processemos nenhuma outra informação. Não é que a escassez diminua a capacidade mental inata ao indivíduo, ela apenas ocupa parcela de nossa mente não permitindo seu emprego em outras tarefas<sup>620</sup>.

O quadro permite que lancemos um novo olhar acerca do cenário de escassez causado pela pobreza e das políticas necessárias para sua superação. Já que, deixa-se de imputar eventual déficit produtivo das pessoas em estado de pobreza como sendo resultado de uma suposta falta de capacidade destes sujeitos, para avançar na análise do problema e verificar que é a própria pobreza é responsável por essa sobrecarga cognitiva. Ou seja, a pobreza pode ser causa da própria pobreza, e não o sujeito em si<sup>621</sup>.

Tal constatação é relevante para compreendermos o problema posto. Inicialmente, ocorre porque rompe com o ideal meritocrático de que os efeitos da falta de recursos são reflexo exclusivo de uma suposta falta de competência dos indivíduos em situação de vulnerabilidade, e passa a creditar responsabilidade ao próprio cenário de escassez, uma vez que esta cria um quadro cognitivo que molda os comportamentos dos sujeitos e dificulta a formulação de escolhas direcionadas à superação do quadro de privações. Nas palavras de Mullainathan e Shafir, os "dados sugerem que a causalidade vai, de maneira no mínimo igualmente forte, na outra direção: que a pobreza, a mentalidade da escassez, causa o fracasso"<sup>622</sup>.

Ainda, porque, dentro da própria psicologia da escassez, a pobreza possui características únicas que a diferem de outras formas de privação. Pessoas pobres não se encontram nessa situação por opção própria. A pobreza não é uma forma de escassez submetida ao arbítrio individual. A escassez econômica é uma realidade que se impõe ao sujeito e na qual não há uma válvula de escape ou a possibilidade de mudança. Como

---

<sup>620</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez**: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 72.

<sup>621</sup> "Há outras minúcias que poderíamos discutir. Mas o resultado final é claro. A própria pobreza taxa a mente. Mesmo sem um pesquisador por perto para nos lembrar da escassez, a pobreza reduz a inteligência fluida e o controle executivo. Voltando ao ponto onde começamos, isso sugere uma grande virada no debate sobre a capacidade cognitiva dos pobres. Nós argumentaríamos que os pobres têm, sim, uma capacidade produtiva menor do que aquela dos abastados. Isso acontece não por eles serem menos capazes, mas porque parte de suas mentes é capturada pela escassez." (MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez**: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 90).

<sup>622</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez**: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 216.

alertado por Mullainathan e Shafir, não se tira uma folga da pobreza, da mesma forma que é possível sair de uma dieta<sup>623</sup>.

Em terceiro lugar, porque se a escassez pode se manifestar sob diversas formas, a falta de recursos causada pela pobreza, ainda que represente uma escassez monetária, tende a se espalhar pelos mais diversos aspectos da vida humana, potencializando os efeitos do estado de privação. Assim, é comum que em indivíduos de baixa renda sejam observadas em conjunto as faltas de tempo e disposição - uma vez que a pessoa deverá trabalhar mais e conseqüente ficar mais exausta -, a ausência de uma alimentação de qualidade - o que prejudicará sua saúde e a própria produtividade -, e mesmo uma redução nas horas e possibilidades de lazer<sup>624</sup>.

Por fim, as próprias escolhas realizadas em uma situação de escassez causada pela pobreza tendem a ser mais difíceis e exigir uma maior energia e capacidade de processamento do agente decisor. Isso porque, considerado o quadro de privações e limitados recursos, o pobre não tem espaço para cometer erros, pois, uma vez empregado de maneira imprudente o recurso escasso, não há espaço de manobra para acomodar novas utilizações. Decisões equivocadas em cenários de pobreza são mais prejudiciais do que aquelas observadas em situações de abundância<sup>625</sup>.

E, por potencializar os efeitos da escassez, a pobreza tende a "taxar" a largura de banda dos indivíduos de uma maneira diferente, mais profunda que outras formas de privação, reduzindo a capacidade cognitiva e o controle executivo dos indivíduos que, assim, ficam mais susceptíveis a escolhas enviesadas. A esse efeito, costuma-se denominar de tributação cognitiva causada pela pobreza, a qual embora não possa ser confundida com a tributação em si, busca representar exatamente os custos cognitivos envolvidos no quadro de escassez<sup>626</sup>.

É importante destacar, portanto, que o pobre não apresenta apenas escassos recursos financeiros, mas também manifesta menos largura de banda cognitiva, visto que parte considerável desta encontra-se ocupada pela mentalidade de escassez. Não se pode confundir tal análise com qualquer forma de discriminação, como afirmar que o indivíduo

---

<sup>623</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez**: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. 207-208.

<sup>624</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez**: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 209.

<sup>625</sup> ZAMIR, Eyal; TEICHMAN, Doron. **Behavioral law and economics**. New York : Oxford University Press, 2018. p. 484

<sup>626</sup> MANI, A. *et al.* Poverty impedes cognitive function. **Science**, v. 341, n. 6149, pp. 976-980, 29 ago. 2013; HAUSHOFER, J.; FEHR, E. On the psychology of poverty. **Science**, v. 344, n. 6186, p.862-867, 22 maio 2014. p. 976.

pobre em si teria algum déficit de ordem cognitiva em relação a pessoas que desfrutam de situação de abundância. Muito pelo contrário. O que tais pesquisas apontam é que qualquer indivíduo que enfrente um estado de esgotamento típico do quadro de escassez causado pela pobreza, tende a estar preso pelos seus efeitos cognitivos<sup>627</sup>. Indivíduos em situação de escassez não se encontram nas mesmas condições dos demais membros da sociedade, justamente porque a pobreza lhes impõe uma barreira a ser superada, também de ordem cognitiva.

Tal realidade acaba por se traduzir em uma armadilha aos indivíduos que se encontram nesta situação, uma vez que a escassez taxa a largura de banda, reduzindo a capacidade do sujeito e dificultando o emprego eficiente de seus recursos para superar o quadro de privação. A pobreza modifica o comportamento dos agentes levando-os a agir de maneira inconsistente com a finalidade de sair da escassez, em um verdadeiro círculo vicioso difícil de ser rompido. A armadilha, portanto, se reflete não na falta de recursos em si, mas sim em como os poucos recursos disponíveis são mal empregados pelos indivíduos por meio de comportamentos que ampliam e aprofundam o quadro restritivo inicial<sup>628</sup>.

Desse modo, a redução das capacidades cognitivas, enquanto resultado direto da pobreza, tende a influenciar na percepção que os indivíduos têm a respeito do mundo e submetê-los com maior frequência a vieses cognitivos e, conseqüentemente, a escolhas e compreensões equivocadas. As pessoas de baixa renda sofrem uma limitação, não apenas de ordem econômica, mas também de natureza cognitiva<sup>629</sup>. Limitação essa que, como dito acima, não guarda necessária conexão com as características dos indivíduos, mas se relaciona ao próprio contexto de falta de recursos em que estão inseridos.

---

<sup>627</sup> "In asking whether poverty reinforces itself through psychological channels, we are not suggesting that the poor bear blame for their poverty. Rather, an environment of poverty into which one happens to have been born can trigger processes that reinforce poverty. On this view, any one of us might be poor if it were not for certain environmental coincidences." (HAUSHOFER, J.; FEHR, E. On the psychology of poverty. *Science*, v. 344, n. 6186, p.862-867, 22 maio 2014. p. 862). No mesmo sentido, "The data reported here suggest a different perspective on poverty: Being poor means coping not just with a shortfall of money, but also with a concurrent shortfall of cognitive resources. The poor, in this view, are less capable not because of inherent traits, but because the very context of poverty imposes load and impedes cognitive capacity. The findings, in other words, are not about poor people, but about any people who find themselves poor." (MANI, A. *et al.* Poverty impedes cognitive function. *Science*, v. 341, n. 6149, pp. 976-980, 29 ago. 2013) e HAUSHOFER, J.; FEHR, E. On the psychology of poverty. *Science*, v. 344, n. 6186, p.862-867, 22 maio 2014. p. 980.

<sup>628</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. *Escassez: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações*. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 177.

<sup>629</sup> MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. *Escassez: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações*. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 227.

### 2.3.3. A contribuição da ilusão fiscal para a exclusão social: a regressividade cognitiva

Como apontado no curso do presente trabalho, os efeitos da ilusão fiscal tendem a afetar a percepção das pessoas acerca dos custos suportados em função da atividade financeira do Estado, reduzindo resistências que possam ser opostas ao recolhimento dos tributos. Por outro lado, a ilusão fiscal também pode atuar em outra perspectiva. Isso porque, ao interferir na percepção de quanto nosso orçamento encontra-se onerado pela carga tributária, a ilusão fiscal tende a distorcer uma autopercepção de cada um de nós enquanto contribuintes e membros daquela comunidade política. E, incidindo de maneira distinta nos diversos grupos sociais, a ilusão fiscal pode criar a falsa sensação de que certos grupos de indivíduos não contribuem para a sociedade, não se encaixando na ideia de contribuinte.

A ausência de clareza acerca de quem é responsável por prover o suporte financeiro das ações do Estado pode estar na origem de uma má compreensão não apenas do papel deste para com a sociedade, mas até mesmo na autocompreensão de parcelas significativas da população enquanto membros daquela comunidade política<sup>630</sup>. E, nesse sentido, como podemos apreender no presente capítulo, a ilusão fiscal exerce nuclear influência na formação de tais equívocos, justamente por atuar anestesiando a população quanto aos efeitos da incidência tributária.

A importância da análise ora proposta se faz presente porque, se a matriz tributária é reflexo das escolhas empreendidas por determinada sociedade acerca de como se dará o fenômeno fiscal, o possível desvio dessas escolhas causadas por uma má percepção da realidade - em especial nas parcelas mais pobres da população - pode afastar a atividade financeira dos objetivos constitucionais estabelecidos para nosso. A própria legitimidade das políticas necessárias para superarmos o quadro de desigualdades sistêmica pode ser colocada em xeque, pelo simples fato de que a sociedade como um todo, e as parcelas mais pobres em especial, não possuem a exata compreensão da disparidade com que se estruturam as escolhas realizadas no campo da matriz tributária<sup>631</sup>.

Além de ser marcada por uma alta desigualdade social e uma extensa pobreza de sua população, temos no Brasil a formatação de uma tributação com forte tendência regressiva, visto que sustentada por meio da incidência sobre o consumo. Tal qual alertado

---

<sup>630</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. Who are “The Taxpayers”? **The Forum**, vol.16, n.3, pp. 399–418, 2018. *passim*.

<sup>631</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Perspectivas da política social no Brasil**. Brasília: Ipea, 2010. p. 93.



tanto por Puviani quanto Williamson, este modelo anestesiante por natureza tende a incidir de maneira mais acentuada justamente nas parcelas mais pobres da população, deixando a pouca tributação direta - renda e patrimônio - a cargo dos estratos mais ricos da sociedade<sup>632</sup>.

O cenário, portanto, induz concluirmos que a matriz tributária brasileira impõe um custo cognitivo maior para as parcelas menos favorecidas de nosso povo, causando uma distorção acerca de como é "sentida" a distribuição da carga tributária e criando uma falsa percepção de que tais extratos populacionais não contribuem para o restante da sociedade<sup>633</sup>.

Conforme observado no tópico anterior, referidas parcelas da população em situação de vulnerabilidade tendem a estar mais suscetíveis a vieses e equívocos, de tal modo que, uma matriz tributária que reforce um quadro de engano tende a ter seus efeitos potencializados ante a já capturada mentalidade destas pessoas. Exigir um juízo valorativo acerca de como se dá a incidência tributária a qual se encontram submetidas é, por si só, uma tarefa complexa, visto que a ilusão fiscal sobre elas incidente faz com que a sutil percepção quanto ao ônus tributário suportado, ou mesmo o custo do Estado, seja ainda mais difícil de se realizar.

Assim, quando provocados a formar uma opinião acerca da matriz tributária e de como se distribui a incidência fiscal, em um período eleitoral, por exemplo, estes sujeitos tendem a se valer de uma percepção intuitiva para formar seus juízos de valor<sup>634</sup>, criando uma compreensão que pode vir a se basear com maior frequência em vieses e

---

<sup>632</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 202; WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 52.

<sup>633</sup> Exemplo desta equivocada forma de pensar pode ser extraído, dentro da realidade americana, de um comum argumento elaborado pelo Partido Republicano e que ganhou repercussão na campanha presidencial de 2012, quando o então candidato Mitt Romney afirmou que " There are 47 percent of the people who will vote for the president no matter what .... There are 47 percent who are with him, who are dependent upon government, who believe that they are victims, who believe that government has a responsibility to care for them, who believe that they are entitled to health care, to food, to housing, to you name it.... These are people who pay no income tax. Forty-seven percent of Americans pay no income tax." (ZELENAK, Lawrence. A. Mitt Romney, the 47% Percent, and the Future of the Mass Income Tax. **Tax Law Review**, vol. 67, 2014. p 471).

Em linha similar, WILLIAMSON, Vanessa S. Who are "The Taxpayers"? **The Forum**, vol.16, n.3, 2018. p. 399 e STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 16-21.

<sup>634</sup> "Intuition is a powerful decision-making motor, particularly as regards complex politics and economics issues, and ideas that do not feed into our intuitive concepts, or go against them, face severe obstacles from our cognitive vigilance mechanisms. Thus, when confronted with information that is inconsistent with that intuition voters (or individual policy-makers) may experience cognitive dissonance, and thus attempt to reduce that tension by not only distrusting the new information provided and resist the proposed change, but may actually further entrench their previously held beliefs." DE LA FERIA, Rita and WALPOLE, Michael, The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes (December 4, 2020). (2020) *British Tax Review* 67/5, 637-669, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3723750> p. 663

heurísticas<sup>635</sup>, como, por exemplo, a partir de como a atividade financeira do Estado vem retratada pela opinião pública, ou principalmente, das experiências prévias de como cada indivíduo se submete a tributação<sup>636</sup>.

Ocorre que, em função da ilusão fiscal existente, a percepção subjetiva nem sempre irá se fundar em estruturas que facilitam a aproximação do sujeito para com a realidade vivida. Isso pois, para que façam um juízo condizente com a real distribuição da incidência fiscal, os indivíduos de baixa renda ainda encontram pela frente o óbice cognitivo inerente ao *design* normativo de nossa matriz tributária, que ao estruturar suas escolhas, adota uma série de instrumentos que mascaram a incidência regressiva do ônus fiscal, dificultando ainda mais a compreensão de como se distribui a carga tributária em nossa sociedade<sup>637</sup>. Ou seja, se os juízos de tais parcelas da população, por si só, já são mais susceptíveis a falhas, a matriz tributária em nada contribui para o esclarecimento, apenas reforçando a possibilidade de equívocos através do uso recorrente da ilusão fiscal sobre a população mais pobre.

A ausência de uma compreensão consistente das parcelas mais vulneráveis da população quanto à distribuição da matriz tributária pode vir também a facilitar a influência de um ideário que favoreça às elites do país, moldando políticas de Estado que

---

<sup>635</sup> “Como ressaltado, existem custos cognitivos acentuados relacionados à escassez, o que faz com que as pessoas mais pobres tenham, normalmente, o aprofundamento de alguns vieses comportamentais.” (SILVA, Leandro Novais *et al.* Reduzindo a tributação cognitiva: lições comportamentais para a diminuição dos efeitos psicológicos adversos da pobreza. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n.2, p.287-325, 2018. p. 306).

<sup>636</sup> BUCHANAN, James M.; WAGNER, Richard E. **Democracy in Deficit: the political legacy of Lord Keynes**. Carmel: Liberty Fund, 2000. p. 133; e WILLIAMSON, Vanessa S. Who are “The Taxpayers”? **The Forum**, vol.16, n.3, 2018. p. 405.

<sup>637</sup> Nesse sentido, analisando a realidade estadunidense quanto à possibilidade de se formar percepções equivocadas acerca da incidência fiscal, Vanessa Williamson aponta que "the proeminence of the income tax stands in sharp contrast to the other taxes most people pay. While one's income taxes are annual hassle, one can easily be entirely unaware that one has paid an excise tax. Taxes that are paid in a lump sum, or that require additional paper work on the part of the payers, are thrust under the taxpayers' noses. Other taxes are paid incrementally and automatically and so are more likely to escape a busy taxpayer's notice. In this way, the taxpaying process obscures the cost of low-hassle taxes. But high-hassle taxes are not the most expensive taxes for most American families. In fact, about half of U.S. households do not have a net federal income tax liability, the big expenses for those families are sales and payroll taxes. So the prominence of tax not only helps distract from other taxes, but it reduces the visibility of certain taxpayers, especially lower-income people. In sum, parts of the tax code are made very prominent to Americans, while other parts mostly go unnoticed. this differential visibility interacts with the partisan information one receives about taxes to shape what Americans believe about the tax system, which has crucial implications for public attitudes about tax policy" (WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 14). Em linha similar, apontando para a natureza contraintuitiva da tributação sobre o consumo, DE LA FERIA, Rita and WALPOLE, Michael, The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes (December 4, 2020). (2020) *British Tax Review* 67/5, 637-669, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3723750> p. 663

pouca importância dão ao combate à desigualdade socioeconômica<sup>638</sup>. Diversos estudos têm apontado uma tendência de redução ao apoio da sociedade para uma maior intervenção do Estado na economia, ainda que com o objetivo de reduzir os índices de desigualdade social<sup>639</sup>.

E, embora ainda não seja possível concluir pela consolidação desta tendência<sup>640</sup>, ela demonstra o sucesso que a plataforma conservadora tem conquistado junto à população em favor de sua pauta nos últimos anos, mesmo entre as classes mais pobres, como a defesa pela redução da carga de impostos, ou ainda a redução de apoio às políticas de transferência de renda, ou mesmo do papel interventor do Estado. Ainda, auxilia na compreensão das recentes reformas alcançadas por essa agenda política, que, na contramão do sentimento que iniciou as manifestações de 2013 por melhorias dos serviços públicos postos à disposição da população, tende à buscar alterar a Constituição com vistas a reduzir direitos e garantias sociais<sup>641</sup>.

A visão distorcida da realidade, como apontamos acima, se faz presente na difusão de uma percepção equivocada acerca da distribuição do custo do Estado causada pela ilusão fiscal, uma vez que ao lado dos tributos indiretos que compõem a maior parte da receita do setor público, temos uma fração da arrecadação que se origina de tributos

---

<sup>638</sup> "[A]s nossas percepções são afetadas pelo 'enquadramento', por isso não surpreende que grande parte da batalha hoje em dia se centre no enquadramento da desigualdade. O problema é que a equidade, tal como a beleza, está, pelo menos em parte, nos olhos do espectador, e os que estão no topo da pirâmide social querem hoje em dia ter a certeza de que a desigualdade nos Estados Unidos é enquadrada de forma a parecer justa, ou pelo menos aceitável. Se as pessoas encarassem a desigualdade como uma injustiça, isso não só prejudica a produtividade no trabalho, como também poderia dar azo a uma legislação especificamente criada para combater os contrastes sociais e de riqueza. (...) A batalha pelo 'enquadramento' foca-se, em primeiro lugar, no modo como vemos o nível de desigualdade, quão grande ela é, quais são as suas causas, como pode ser justificada (...) Essa grande batalha é crucial para entendermos a evolução da desigualdade nos Estados Unidos. O êxito da Direita nesta batalha durante os últimos 30 anos moldou o nosso Estado. Não atingimos o Estado minimalista que os libertários defendem. O que atingimos foi um Estado demasiado constrito para providenciar bens públicos - investimentos em infraestruturas, em tecnologia e em educação (o que criaria uma economia vibrante\_ e demasiado fraco para iniciar uma redistribuição necessária a uma sociedade justa. contudo, temos um Estado que ainda é suficientemente grande e distorcido para poder dar presentes generosos aos mais ricos" (STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 229-232).

Perspectiva similar pode ser observada em HACKER, J. S.; PIERSON, P. Abandoning the Middle: The Bush Tax Cuts and the Limits of Democratic Control. **Perspectives on Politics**, vol. 3, n.1, 2005.

<sup>639</sup> Para uma revisão da literatura do tema, PASSOS, Luana; SILVEIRA, Fernando Gaiger; WALTENBERG, Fábio. A Política Social e o Conservadorismo Econômico: o que revela o período recente. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Texto para Discussão n. 2586**, 2020. p. 21-27.

<sup>640</sup> ARRETCHÉ, M.; ARAÚJO, V. O Brasil tornou-se mais conservador? Apoio à redistribuição e à taxaço no Brasil. **Novos Estudos CEBRAP**, número especial, p. 15-22, 2017. p.21-22; e OXFAM BRASIL; INSTITUTO DATAFOLHA. **Pesquisa Nós e as Desigualdades: percepções sobre desigualdades no Brasil**. São Paulo: Oxfam Brasil, 2019. *Passim*.

<sup>641</sup> PASSOS, Luana; SILVEIRA, Fernando Gaiger; WALTENBERG, Fábio. A Política Social e o Conservadorismo Econômico: o que revela o período recente. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Texto para Discussão n. 2586**, 2020. p. 28-34.

diretos, como o Imposto de Renda, que, pagos apenas pelos estratos mais ricos da sociedade, faz com que se julguem como únicos contribuintes<sup>642</sup>. Essa distorção, por sua vez, favorece o discurso público de legitimação das elites do país - vista como contribuintes - em detrimento das classes vulneráveis - encaradas como simples assistidos pelo Estado de Bem-Estar -, auxiliando na propagação de discurso pública que prejudica a própria concretização dos objetivos que fundamentam nossa sociedade<sup>643</sup>.

As parcelas mais pobres de nossa população, portanto, podem estar mais vulneráveis à ilusão fiscal e à compreensão distorcida de como se opera nossa matriz tributária, sendo que a excessiva opacidade quanto ao funcionamento desta em nada contribui para o quadro posto. Compreender a tributação se torna uma tarefa duplamente difícil, pois além de se superar o efeito ilusório da opacidade fiscal, tem-se na própria captura mental causada pelo quadro de escassez típico da pobreza um obstáculo a parte para que as pessoas mais pobres também se reconheçam enquanto contribuinte.

Ou seja, ao se valer da ilusão fiscal, nossa matriz tributária possivelmente aumenta o ônus cognitivo para percepção da incidência fiscal justamente para as classes sociais que já encontram reduzida capacidade cognitiva para tal compreensão, sujeitas a um ambiente que lhes captura a atenção e nega-lhes a oportunidade de formar juízos racionais. Embora a ilusão fiscal seja um fenômeno que perpassa toda nossa matriz tributária e alcance indistintamente todas as parcelas da sociedade, é possível que seus efeitos sejam mais gravemente sentidos justamente nas parcelas mais vulneráveis de nossa população. A percepção do ônus fiscal deixa de ser visível, ou até mesmo intuitiva para este grupo social, que conseqüentemente deixa de se encarar enquanto contribuintes do Estado, com todas as conseqüências inerentes a essa autopercepção<sup>644</sup>.

---

<sup>642</sup> "Adicionalmente, a falta de visibilidade dos impostos indiretos, que são pagos por todos, permite que apenas os que são onerados pelo IR, nos estratos superiores da distribuição de renda, se julguem contribuintes de fato e sejam respeitados como tal. Estabelece-se uma dicotomia entre "contribuintes" e "eleitores", conforme lembra Reis (2009, p. 69): "Os eleitores brasileiros estão atualmente na faixa de 130 milhões, enquanto os contribuintes (do Imposto de Renda) não vão além de uns 20 milhões; ou seja, os contribuintes são aproximadamente 15% dos eleitores." Tal dicotomia, ainda que baseada em uma premissa equivocada – a de que apenas aqueles que pagam impostos diretos são de fato os contribuintes que arcam com o sustento do Estado e suas políticas públicas –, está profundamente marcada no comportamento político do cidadão brasileiro e constitui um desafio para a sustentabilidade e a legitimidade das políticas sociais no Brasil: quando aqueles que se entendem como "contribuintes" do sistema não se identificam com os integrantes do público-alvo de uma determinada política pública, instantaneamente esta política passa a ser taxada de 'assistencialista' ou 'eleitoreira'". (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Perspectivas da política social no Brasil**. Brasília: Ipea, 2010. p. 94).

<sup>643</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 46-78.

<sup>644</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. Who are "The Taxpayers"? **The Forum**, vol.16, n.3, 2018. p. 404.

É necessário compreender, assim, quão excludente pode ser o processo anestésico de nosso modelo tributário, uma vez que tais indivíduos já possuem uma percepção enviesada da sociedade, se enxergando como sujeitos de segunda classe<sup>645</sup>. A visão que este grupo social tem da realidade já passa pelas restrições inerentes ao filtro da escassez. Os juízos hedonistas que eles vêm a fazer, ou seja, a busca pela maximização de utilidades com respectiva redução de custos, já estão enviesados pela própria condição de pobreza. A anestesia causada pela ilusão fiscal apenas potencializaria o quadro, colaborando para uma visão deturpada acerca de como se dá o financiamento do sistema de direitos e das políticas públicas<sup>646</sup>.

Tal preocupação já pode ser percebida em Puviani quando esse autor discorre sobre os efeitos da ilusão fiscal entre as distintas classes sociais. Ainda que não dê enfoque propriamente aos efeitos da escassez cognitiva típica da situação de pobreza, o financista italiano há um século atrás já denunciava como a ilusão fiscal consubstancia uma construção "quase diabólica" que concretizaria a própria espoliação imperceptível aos mais pobres, ao passo que, potencializando a percepção da carga subjetiva das classes mais ricas, bloquearia qualquer medida direcionada a promoção de uma justiça redistributiva<sup>647</sup>.

E, ainda que não aborde o tema da ilusão fiscal, ao analisar o contexto social estadunidense, Vanessa Williamson corrobora tal entendimento demonstrando como uma

---

<sup>645</sup> Discorreremos a respeito da questão no próximo capítulo.

<sup>646</sup> "In addition to stereotyping, the recognition dimension of substantive inequality also address stigma, humiliation and violence on grounds of gender. This has purchase in relation to the question of whether redistribution should happen through the tax system or through the benefit system. There are still many societies in which those who receive benefits are subject to stigma and humiliation, labeled as scroungers or free-riders. Single mothers are particularly targeted by campaigns of this sort. Substantive equality might therefore require that, rather than collecting taxes and redistributing them through benefits, some of the redistributive work is done through the tax system. The system of tax credits in the United Kingdom, although in many ways identical to benefits, was designed at least in part to deflect neoliberal ideologies which stigmatized users of benefits" (FREDMAN, Sandra. Taxation as a human right issue. *In*: ALSTON, Philip G.; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019a. p. 86-87).

<sup>647</sup> "El batiburrillo de impuestos que nos han transmitido las épocas anteriores al nacimiento de la ciencia económica y de la ciencia de la Hacienda, logra realizar bastante bien una obra tan audaz que a primera vista parecería una locura; consigue resolver el problema más difícil que jamás hubiese osado concebir el genio de los expoliadores; es decir, el de convencer a todos de que quienes más tienen y son menos gravados por los tributos no podrían ser gravados ulteriormente sin una injusticia y que los favores del fisco se dirigen hacia los pobres, más cruelmente expoliados. Los tributos, que suelen considerarse como el producto de una brutalidad ciega, del capricho del déspota o de una clase opresora, como algo desodernado, irracional, se presentan, en cambio, al observador atento como una construcción diabólica, equilibrada y que incorpora un espíritu misterioso que por fin revela la ciencia. El talento del político, el instinto de clase, la prudencia de los expoliadores, la intolerancia de los expoliados, coadyuaron, por un lado, a elección y al mantenimiento de los mecanismos fiscales más adecuados para cumplir los propósitos de los Gobiernos y, por otra parte, a evitar o suprimir los tributos que provocaban las resistencias más feroces y constantes. en este sentido era tanto más necesario que se mantuviese la obra del Gobierno, por cuanto que era imposible desarrollarla ampliamente en favor de la colectividad" (PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 204).

percepção deturpada sobre a distribuição da atividade financeira se espalha no seio da sociedade e contribui para a propagação de visões equivocadas e estereotipadas.

Isso porque, as figuras abstratas de contribuinte e cidadão costumam estar associadas a pessoas com renda ou propriedade, atraindo para tal percepção a ideia de que apenas contribuem para o erário público aqueles indivíduos que suportam tributos diretos sobre a renda e sobre a propriedade<sup>648</sup>. Tal concepção generalizada, que alcança toda a sociedade daquele país e obscurece o papel das classes mais vulneráveis em termos de recolhimento de sua contribuição para a comunidade. Ricos e pobres tendem a excluir a tributação indireta da percepção do ônus suportado, o que traz como consequência a exclusão das classes mais vulneráveis do rol de contribuintes.

Segundo Williamson, essa má compreensão decorreria justamente da natureza anestesiante de certos tributos, que não costumam figurar no imaginário popular como encargos suportados por todos, afetando a condição de contribuinte daqueles grupos proporcionalmente mais onerados, os indivíduos em condição de pobreza<sup>649</sup>.

Mesmo que a construção histórica dos Estados Unidos se diferencie da nossa em vários aspectos, é importante termos em mente os resultados de estudos como os realizados por Williamson, até mesmo porque a alta desigualdade social que vem sendo observada naquele país tem aproximado a experiência de heterogeneidade ali vivida, de certo modo, com a realidade vivenciada no Brasil. As oposições entre ricos e pobres e a opinião pública a respeito de como a sociedade e Estado devem enfrentar a questão por meio da tributação trazem certas proximidades com o cenário aqui observado, aumentando, não apenas as chances de que os achados daquela pesquisa possam ser aqui replicados, como também fortalecendo os indícios de que a regressividade cognitiva ocorre em nosso país.

A assimetria quanto à incidência de estruturas ilusórias pode ainda ser aferida indiretamente a partir de características de tais grupos sociais, como o nível de escolaridade, ocupação profissional, ou mesmo gênero dos entrevistados. Quanto ao nível educacional Kay Blaufus e outros<sup>650</sup> chegam à conclusão de que quanto mais educado o estrato social, menos suscetível o indivíduo estará aos efeitos de uma matriz tributária ilusória. Resultado similar, quanto ao reflexo do nível educacional, pode ser alcançado na

---

<sup>648</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips**: Why Americans Are Proud to Pay Taxes. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 49.

<sup>649</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips**: Why Americans Are Proud to Pay Taxes. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 52.

<sup>650</sup> BLAUFUS, K. *et al.* Perception of income tax rates: evidence from Germany. **European Journal of Law and Economics**, vol. 40, pp.457-478, 2015.

análise realizada por Massarrat-Mashhadi e Sielaff<sup>651</sup>. Considerando a realidade social brasileira, em que as classes mais pobres historicamente detem menores padrões de ensino – quadro esse aprofundado no atual contexto pandêmico<sup>652</sup> –, é possível que eventual aferição dos graus de ilusão fiscal venha a encontrar uma exacerbação de seus efeitos entre tais parcelas da população.

Mesmo Dell’Anno e Mourão<sup>653</sup>, ao criarem um índice de aferição da ilusão fiscal, nos apontam que os efeitos não são similares ao redor do globo, de modo que, se há uma diferença entre países, a partir das características de cada sociedade, tal entendimento poderia ser estendido para defender a possibilidade de que dentro de um país grupos que desfrutem de padrões de vida diametralmente opostos venham a sofrer efeitos ilusórios distintos.

É por tais razões que acreditamos ser possível que nossa matriz tributária opere nesta dupla perspectiva regressiva, tanto econômica, quanto cognitiva, uma vez que além de arrecadar sem observância à capacidade contributiva individual, ela também se valeria de uma tributação anestesiante para retirar cognitivamente mais de quem menos tem capacidade para compreensão de seu papel enquanto contribuinte.

A regressividade cognitiva, portanto, representa a união da assimetria informacional causada pela ilusão fiscal, que opera de maneira diferente a depender da classe de renda, com uma maior incidência de vieses cognitivos observados nas classes mais vulneráveis, justamente em razão da vivência inserida em um quadro de escassez. Reflete, assim, a ideia de tributar proporcionalmente mais anestesiante, quem menos possui condições de apreender o fenômeno tributário também sob esse viés cognitivo, aumentando não apenas o ônus de compreensão, como também de autorreconhecimento enquanto sujeito contribuinte. Isso para indivíduos que já se encontram inseridos em um quadro de exclusões sociais crônicas.

Tributa-se de uma maneira invisível pessoas que já se encontram com o campo de visão reduzido pelo túnel da escassez, de modo que, para que tais parcelas da população superem tal véu e se compreendam enquanto contribuintes e demandantes do Estado<sup>654</sup>,

---

<sup>651</sup> MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27 /12/ 2020.p. 19

<sup>652</sup> NERI, Marcelo Côrtes; OSÓRIO, Manuel Camillo. **Tempo para a Escola na Pandemia** (Sumário Executivo). Rio de Janeiro, RJ – Outubro/2020 – FGV Social – 24 páginas *passim*

<sup>653</sup> DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012. p. 288.

<sup>654</sup> "Infelizmente, a excessiva carga de tributos indiretos no país, além de regressiva e prejudicial à distribuição de renda, traz ainda outra ordem de problemas para as políticas sociais, no campo do controle

seria necessário que viessem a dispor de uma "largura de banda" que não têm. Para estas parcelas da população a transparência fiscal não basta. Assim como na definição de outras políticas sociais, as quais devem levar em conta a tributação cognitiva da pobreza<sup>655</sup>, desenharmos políticas de transparência direcionadas à compreensão por esta parcela da população acerca de como se distribui o ônus tributário demanda um esforço maior para entendermos a realidade em que inseridos.

A proposta ora formulada, portanto, resgata uma importante questão atinente aos estudos da ilusão fiscal que já se anunciava nos estudos de Amilcare Puviani, mas que aparentemente se perde com o desenvolvimento deste campo de pesquisa: o de investigar em que medida se dá o comportamento de estratégias ilusórias em sociedades altamente desiguais como a nossa, distribuindo em diferentes classes sociais os ônus cognitivos da incidência fiscal. Nosso esforço de investigação aponta para a compreensão de que a estruturação do sistema tributário brasileiro se dá de tal modo que as parcelas mais pobres da população se encontram submetidas a uma maior ilusão fiscal, o que em tese prejudicaria a qualidade de nossa democracia. Ainda que pendentes de comprovação empírica, as indagações aqui propostas oferecem um promissor caminho de pesquisa

---

social e da legitimidade. A falta de transparência na cobrança dos tributos indiretos, embutidos e disfarçados no preço final dos bens e serviços, faz que os cidadãos de renda mais baixa não tenham plena consciência do seu papel enquanto contribuintes e financiadores das políticas públicas em geral – o que muitas vezes os impede de exercer de modo mais ativo sua cidadania, no sentido de defender seus direitos, de se fazerem representar nos conselhos e nas conferências públicas e de acompanhar junto ao poder público a formulação e a execução das políticas e dos programas realizados em nome dos cidadãos mais pobres." (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Perspectivas da política social no Brasil**. Brasília: Ipea, 2010. p. 93).

Em linha similar, e reforçando o esteriótipo de programas assistencialistas, importante trazer a contribuição de Marco Natalino que, ao se debruçar sobre a percepção social quanto ao Programa Bolsa Família, destaca que "a população raramente conecta o Programa Bolsa Família à ideia de garantia de direitos. Nesse sentido particular, o termo direito só foi proferido nominalmente por uma entrevistada de classe média, e com conotação negativa. Em nenhum momento, esse ou outro termo foi utilizado para relatar ou mesmo supor uma experiência de contato entre o cidadão e o Estado em que o primeiro se coloca como sujeito de direitos reivindicáveis perante o segundo." (NATALINO, Marco. Pobreza, Redistribuição e o Programa Bolsa Família na percepção dos brasileiros. IPEA. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n.23, jun. 2020. p. 54).

<sup>655</sup> "Se evitamos esa forma perezosa de pensar en términos de fórmulas que reducen cada problema al mismo conjunto de reglas generales; si escuchamos a las personas pobres y nos obligamos a entender la lógica de sus decisiones; si aceptamos la posibilidad de error y sometemos cada idea, incluso las que aparentemente tienen más sentido común, a un ensayo empírico riguroso, no solo seremos capaces de construir una caja de herramientas de políticas eficaces, sino que también entenderemos mejor por qué los pobres viven de la forma en que viven. Armados con esta comprensión paciente, podemos identificar las trampas de pobreza donde realmente se encuentran y podemos saber qué instrumentos necesitamos dar a los pobres para ayudarles a salir de ellas." (BANERJEE, Abhijit; DUFLO, Esther. **Repensar la pobreza: Un giro radical en la lucha contra la desigualdad global**. Madrid: Penguin Random House Grupo Editorial España, 2019. p. 333).



quanto à análise de questões atinentes à cidadania e transparência, estando ainda em sintonia com certas preocupações apresentadas pela literatura internacional<sup>656</sup>.

Ainda que a presente tese não adentre no campo empírico para comprovar de fato a existência de uma regressividade também sobre um viés cognitivo, é possível que se sustente a existência de indícios mesmo a partir dos resultados de pesquisas de entrevistas descritos neste trabalho. Embora a aferição dos efeitos da ilusão fiscal nas camadas mais pobres da população não fosse propriamente o objeto de investigação dessas pesquisas, os resultados ali alcançados dão a entender que a matriz tributária brasileira exerceria um efeito anestesiante mais severo entre as classes mais vulneráveis. Desse modo, longe de mera retórica ou metáfora, a representação contida em torno da ideia de regressividade pode guardar certa conexão com a realidade, exercendo importante papel na explicação de como atua a ilusão fiscal em nossa sociedade.

Entendemos que esta percepção equivocada do fenômeno tributário, enquanto regressiva em uma perspectiva cognitiva, pode representar um verdadeiro risco à própria formação de um Estado tido por democrático. Ao interferir diretamente na autoafirmação dos contribuintes de fato enquanto sujeitos de direitos passíveis de demandar na esfera pública, a regressividade cognitiva pode acarretar equívocos na formatação da política fiscal, assim como entraves ao desenvolvimento de uma atuação positiva do Estado direcionada à superação do quadro de subdesenvolvimento existente em nosso país. Opera, portanto, enquanto força tendente a desarticular o sistema econômico e ameaçar o projeto

---

<sup>656</sup> Analisando o apoio da população estadunidense a reforma tributária promovida durante a gestão George W. Bush, Larry Bartels afirma que “Support for the Bush tax cuts was strongly shaped by people’s attitudes about their own tax burdens, but virtually unaffected by their attitudes about the tax burden of the rich—even in the case of the estate tax, which only affects the wealthiest one or two percent of taxpayers. Public opinion in this instance was ill informed, insensitive to some of the most important implications of the tax cuts, and largely disconnected from (or misconnected to) a variety of relevant values and material interests.” (BARTELS, Larry M. Homer Gets a Tax Cut: Inequality and Public policy in the American Mind. **Perspectives on Politics**, vol. 3, n.1, pp. 15-32, 2005).

Em linha similar, quanto ao apoio da população estadunidense a partir de percepções equivocadas da distribuição da carga tributária, Joel Slemrod conclui que “An in-depth survey of American’s attitudes toward taxation reveals that popular support for regressive tax reforms such as scrapping the income tax for either a flat tax or a retail sales tax, or repealing the estate tax, is associated with the misconception that high-income people would pay more taxes under either reform. This association, when considered in combination with evidence from the political science literature that voter education can change policy preferences, suggests that better-informed voters would be much less likely to support these tax reforms” (SLEMROD, Joel. The Role of Misconceptions in Support for Regressive Tax Reform. **National Tax Journal**, vol. 59, n. 1, pp. 57–75, 2006. Disponível em: [www.jstor.org/stable/41790312](http://www.jstor.org/stable/41790312). Acesso em: 02/11/2020).

Conferir também: WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017; MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27/12/2020. *passim*.

de redução das desigualdades sociais e erradicação da pobreza, apontados, inclusive, como objetivos inerentes a nossa Constituição Federal em seu artigo 3º, conforme verificaremos no próximo capítulo.

### 3. CAPÍTULO III – EM QUE MEDIDA A ILUSÃO FISCAL CONTRARIA OS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Após a análise da atividade financeira do Estado brasileiro e de sua resignificação para que possa ser encarada como inerente à própria convivência em sociedade, verificamos como o uso de diversas estratégias ilusórias por nossa matriz tributária tende a distorcer a percepção que temos quanto aos custos de existência do Estado, com objetivo final de reduzir eventual a resistência ao pagamento dos tributos. A tal fenômeno a literatura costuma conferir o nome de ilusão fiscal.

Assim, vimos no capítulo anterior que a origem do termo remonta a uma estrutura de dominação social na qual os detentores do poder político se valeriam de tal estratégia para facilitar a drenagem de recursos do restante da sociedade em proveito próprio. Todavia, ressaltamos não existir clareza, em especial nos presentes dias, de que a ilusão fiscal possa ser classificada como um agir orgânico consciente de classes governantes, se aproximando para muitos a um conjunto de escolhas desconexas realizadas no campo do financiamento público do Estado.

Nestes termos, vimos que Vito Tanzi explica parte da complexidade tributária como resultado da atuação sistêmica, mas desordenada, de diferentes grupos de pressão na busca pela aprovação de regimes especiais de tributação, o que fragmentaria a arrecadação em uma pluralidade de diferentes fontes<sup>657</sup>. Ou mesmo, poderíamos observar a ausência de um agir coordenado quando verificamos que certas opções ilusórias nada mais são do que reflexo das condições materiais de nossa sociedade para buscar formas de financiamento por meio da tributação, que limitaria a tributação direta ante a alta concentração de renda e patrimônio observada em nossa sociedade<sup>658</sup>. Em ambos os casos não haveria como sacramentar a existência dessa ação consciente de uma elite homogênea e governante que, por meio do aumento da ilusão, ludibria o restante da sociedade para exercer sua forma de domínio.

Todavia, mesmo que não haja precisão quanto ao motivo dos governantes para o uso de estratégias ilusórias, não podemos negar sua existência, nem mesmo seus efeitos

---

<sup>657</sup> TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: origem e consequências. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 204-208.

<sup>658</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**: sob elementos de direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 203.

distorcivos na percepção social acerca de como se distribui o ônus fiscal. Nesse sentido, verificamos como a ilusão fiscal se manifesta entre as diferentes classes sociais, apontando em que medida a matriz tributária brasileira se molda de tal forma que as classes mais pobres possivelmente estejam submetidas a um maior número de práticas ilusórias.

Desse modo, ainda que a ilusão fiscal não represente um agir consciente do detentor do poder político, e possamos defender que seu uso seja algo inerente às características de qualquer matriz tributária, inescapável ao modelo de financiamento público das sociedades em desenvolvimento, a constatação deste fenômeno nos leva a analisar em que medida estaria ele condizente com a nossa Constituição Federal. Em especial com os objetivos fundamentais ali prescritos de formação de uma sociedade justa por meio da concretização de um Estado democrático. Pois, é com o cumprimento de tais objetivos, esculpidos, entre outros, nos artigos 1º, 3º e 170 da Constituição Federal, que verificamos em que grau tanto a arrecadação, quanto a destinação de tais recursos, estão em sintonia com os ideais de justiça e legitimidade social<sup>659</sup>.

É com esse horizonte em mente que analisaremos no presente tópico a existência de um descompasso entre os efeitos causados pela ilusão fiscal e nossos compromissos constitucionais. Para tanto, teremos como ponto de partida a concretização do princípio da transparência fiscal enquanto elemento indissociável de um agir que se pretenda democrático, bem como a formação de uma cidadania fiscal para demonstrar que o viver em coletividade demanda a emancipação e participação da sociedade enquanto sujeitos da atividade financeira do Estado. A partir de tais premissas, analisaremos de que modo estratégias ilusórias se contrapõem ao projeto de sociedade que nos orienta, bem como lançaremos as bases para demonstrar que, mesmo se configurada realidade inescapável de nossa matriz tributária, a ilusão fiscal deve ser enfrentada justamente por se contrapor ao projeto de sociedade que nos define.

Assim, seja inserida no campo das ilusões políticas, como alertado por Puviani, seja enquanto reflexo de deterioração dos agregados orçamentários, reflexo de uma série de má escolhas, a ilusão fiscal deve ser analisada e contraposta ao nosso texto constitucional, o que atrai, por si só, uma análise jurídica deste fenômeno e de seus efeitos. Não nos limitamos, assim, a estudar a ilusão fiscal como a categoria de erros cognitivos que alteram a utilidade percebida do Estado em nossa mente. Para que possamos avançar em seu

---

<sup>659</sup> HORVATH, Estevão. Ética, Tributação e Gasto Público: o que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? *In*: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento** – Homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 180.

estudo, sob uma perspectiva jurídica, enfrentamos os efeitos da opacidade tributária documentados na literatura com os compromissos esculpido em nossa constituição financeira e econômica.

Não se pretende com tal estudo, todavia, aventar suposta inconstitucionalidade da matriz tributária ante a sucessão de práticas ilusórias. Como será possível observar a partir dos próximos capítulos, o que se pretende com o cotejo da ilusão fiscal, é instigar um debate público que, com base na Constituição Federal, devolva à atividade financeira do Estado um sentido condizente com nossa realidade social e econômica e com os princípios que a orientam, afastando a um só tempo tanto a regressividade tributária sob uma perspectiva econômica, como também sob um ângulo cognitivo.

Mas antes de avançarmos sob tal ponto, objetivo principal da presente tese, é necessário que problematizemos em que medida os reflexos da obscuridade típicos da ilusão fiscal, podem ser encarados positivamente, ainda que sob um viés pragmático, inclusive como forma de melhor contextualizar o debate que será travado a seguir, a luz do princípio da transparência fiscal.

### **3.1. Eventuais vantagens da opacidade tributária**

O recurso a estruturas ilusórias é algo corriqueiro para qualquer modelo de Estado<sup>660</sup>, adote ele um viés monopolístico no qual a classe dominante insere sua vontade sobre os interesses da classe dominada, como defendido por Amilcare Puviani, ou ainda um viés democrático, como defendido por James Buchanan, no qual as decisões fiscais são reflexo das escolhas de todos os membros da comunidade política<sup>661</sup>.

Vimos no curso do capítulo anterior que o caso brasileiro não é diferente, tendo em vista a dispersão em nossa matriz tributária de diversas práticas que distorcem a percepção do custo do Estado, mascarando o verdadeiro peso do ônus fiscal para que pareça menor do que realmente é, ou então potencializando, no campo da despesa pública, os efeitos das políticas adotadas.

Todavia, antes de avançarmos na contextualização de tais instrumentos a partir dos objetivos fundamentais constitucionalmente traçados, cumpre nesse momento trazer breves

---

<sup>660</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process**: Fiscal Institutions and Individual Choice. In: *The Collected Works of James M. Buchanan*. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 128.

<sup>661</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process**: Fiscal Institutions and Individual Choice. In: *The Collected Works of James M. Buchanan*. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999. p. 136.

considerações acerca do lado positivo de uma estrutura administrativa que eventualmente não se faça transparente para a sociedade. Isso porque, como alertado por Puviani, a ilusão fiscal se insere num contexto maior de opacidade estatal<sup>662</sup>, em que o agir em segredo passa a ser uma opção ao governante como um dos instrumentos necessários para administrar a máquina pública.

Nessa linha de entendimento, Norberto Bobbio afirma que o uso do segredo sempre esteve alinhado com a manutenção do poder e conservação do Estado, sendo o governante mais poderoso quanto melhor consegue ver as ações de seus súditos sem que esses possam vê-lo<sup>663</sup>. Tal máxima, presente na formação dos Estados modernos, poderia se resumir em dois aspectos interligados ao exercício do poder de domínio, uma vez que o uso do segredo pode se manifestar enquanto o exercício do poder oculto e o exercício do poder que oculta, elementos necessários para uma ampliação da eficiência na implementação de políticas pelo Estado, ainda que, de certo modo, se afaste de um ideal democrático. No mesmo sentido, Deborah Schenk defende que, embora a transparência governamental seja uma meta de um regime que se pretenda democrático, mesmo seus defensores concordam que a abertura e visibilidade total do governo não seria algo de todo desejável<sup>664</sup>.

Seja em termos de política internacional, em que o sigilo da informação é corriqueiramente necessário para se posicionar no complexo cenário geopolítico global, seja pela dificuldade técnica inerente ao processo deliberativo, em que a formação de opinião naturalmente passa por uma série de discussões técnicas prévias, nem sempre a transparência será a tônica que guiará a Administração pública. De tal modo que, embora a publicidade seja a regra em um regime democrático, eventualmente há espaço para o oculto, desde que seja tratado como exceção, limitado no tempo e normativamente regido<sup>665</sup>. Assim se posiciona Fernando Scaff quando este aborda as limitações à transparência pública prescritas pelo ordenamento jurídico brasileiro como reflexo de um

---

<sup>662</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 11.

<sup>663</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 146-149.

<sup>664</sup> "But even advocates of transparency agree that absolute transparency is neither desirable nor necessary. For logistical and financial reasons, the government could not function if every meeting involving government personnel or every document passing through a government agency must be provided to all citizens. Significant privacy concerns arise in requiring the government to release private information that must be disclosed to the government. There are also concerns over security breaches, the quality of government decisionmaking, and the effects on competition in the marketplace. So, for example, Congress does not open its doors to all Committee meetings, defense and security matters are exempted from FOIA, and tax return information cannot be disclosed." (SCHENK, Deborah. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law and Economics Research Paper n.10-37**, ago. 2010. p. 5).

<sup>665</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 138.

teste tríplice no qual a restrição informacional se justifique em um contexto de segurança da sociedade e do Estado<sup>666</sup>.

Mesmo quando em jogo o debate estritamente tributário, é de se destacar que nem sempre o recurso a uma estrutura mais transparente é o mais desejado. Estudando os efeitos da chamada "saliência tributária"<sup>667</sup>, enquanto proeminência ou visibilidade ao contribuinte-eleitor, Deborah Schenk defende que em determinadas situações mesmo um tributo que não se faz evidente pode representar algo proveitoso para a sociedade.

Ao analisar os efeitos comportamentais da tributação, a autora considera que estruturas opacas tendem a interferir menos nas escolhas dos indivíduos, evitando distorções no nível de consumo, poupança e investimentos dos indivíduos, por exemplo. E isso representaria algo positivo em termos de garantir eficiências alocativas. Além disso, destaca-se o capital político atrelado à adoção de uma matriz tributária ilusória que, mais palatável à sociedade por meio de sua baixa saliência, pode vir a gerar dividendos eleitorais para o formador da política fiscal<sup>668</sup>.

Por outro lado, a utilização de estratégias ilusórias poderia estar inserida enquanto resposta ao dilema das preferências dos eleitores em termos de definição do tamanho do setor público, uma vez que aqueles sempre buscam pela melhoria dos serviços públicos, mas sem estão dispostos a recolher para tanto. Sob tal perspectiva, e como resposta ao descasamento existente entre a percepção da arrecadação e a percepção do gasto, a ilusão fiscal pode vir a beneficiar a adoção de um nível de política pública que satisfaça, ao fim, o

---

<sup>666</sup> "Para conferir se estas limitações encontram-se adequadas a cada ordenamento jurídico criou-se um teste tripartite, por meio do qual se constatará se tais limitações encontram-se adequadas. Tal análise deve observar se: a) as informações sigilosas são relativas a um objetivo legítimo registrado na lei; b) sua divulgação ameaça causar danos substanciais a esse objetivo; e c) se o dano ao objetivo é maior do que o interesse público de ter as informações. Esta prova tríplice permite analisar se as restrições ao princípio da liberdade de informações podem ser ou não realizadas. (...) Com os olhos voltados à 'prova tríplice' acima referida, que trata das possíveis exceções a esta ampla liberdade de informação, podemos afirmar que: a) os objetivos inscritos na Constituição brasileira são legítimos: assegurar sigilo de informações imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado; b) a divulgação dessas informações pode causar danos substanciais a esse objetivo - esta é uma questão que só pode ser apreciada na análise de um caso concreto, para ser possível constatar a extensão que está sendo dada ao sigilo pretendido; e c) se o dano ao objetivo é maior do que o interesse público de ter as informações - aqui se trata de outra questão fundamental, que só pode ser analisada em concreto. Portanto, nestes aspectos, pode-se afirmar que a Constituição brasileira seguiu a determinação internacional estabelecendo restrições à publicidade com amparo na segurança da sociedade e do Estado (...)" (SCAFF, Fernando Facury. Direitos fundamentais e orçamento: despesas sigilosas e o direito à verdade. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamento público e direito financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p. 218-220).

<sup>667</sup> "It is this sense of prominence or visibility that I attach to the term salience. With respect to taxation, salience is used to describe the degree to which a tax or a tax provision is visible or prominent to the public." (SCHENK, Deborah. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law and Economics Research Paper n.10-37**, ago. 2010. p. 8).

<sup>668</sup> SCHENK, Deborah. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law and Economics Research Paper n.10-37**, ago. 2010. p. 22.

saldo de preferência dos indivíduos<sup>669</sup>. Assim, Schenk defende o recurso a uma tributação menos visível como algo a ser refletido, e não necessariamente demonizado, de modo a se inserir enquanto instrumento do governo para se alcançar determinadas metas públicas.

Em linha similar, Rowan A. Miranda e Ronald D. Picur também sustentam que a ilusão fiscal pode ser encarada como um mal necessário na medida em que suas práticas sustentariam as preferências contraditórias dos eleitores, no chamado "more for less paradox". Ou seja, haveria uma preferência geral pela ampliação do setor público em termos de gastos, ainda que as pessoas apresentem uma rejeição sistemática à majoração da carga tributária. Segundo os autores, a defesa de tal linha de raciocínio demanda do gestor público a adoção de uma postura arrojada, típica de um mágico do orçamento público, como forma de agradar seu eleitorado e a burocracia estatal<sup>670</sup>.

Provocações semelhantes são levantadas por Richard Bird ao se debruçar sobre a instituição do imposto sobre bens e serviços canadense ("Goods and Services Tax" - GST). Sua análise traz relevantes considerações acerca da importância conferida a maior visibilidade deste tributo nos preços das mercadorias e serviços comercializados naquele país e se ele de fato representa um avanço almejado pela sociedade<sup>671</sup>.

Isso porque, ainda que seja um tributo sobre o consumo, a instituição do GST no Canadá optou pela expressa discriminação dos valores a serem arrecadados em relação ao preço da operação mercantil. De acordo com o sistema canadense, o preço apresentado na gôndola ao consumidor se limita ao valor da operação, sendo o tributo sobre o consumo calculado apenas no caixa, quando do efetivo desembolso<sup>672</sup>.

Tal modelo de apresentação do preço, aliado ao amplo debate que acompanhou a implementação dessa figura tributária, tornou o GST tão impopular entre a população canadense, que não apenas causou uma desastrosa derrota política ao grupo responsável pela sua instituição, como desde então tem impossibilitado qualquer majoração do tributo nas receitas canadenses<sup>673</sup>.

---

<sup>669</sup> SCHENK, Deborah. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. **NYU Law and Economics Research Paper n.10-37**, ago. 2010. p. 30-32.

<sup>670</sup> MIRANDA, Rowan; PICUR, Ronald. Fooling the People: Fiscal Illusion in Public Finance In. **Government Finance Review**. Apr. 2003. p. 6.

<sup>671</sup> BIRD, Richard Miller. Policy Forum: Visibility and Accountability – Is Tax-Inclusive Pricing a Good Thing? **Canadian Tax Journal**, vol. 58, n.1, 63-76, 2010. *passim*.

<sup>672</sup> BIRD, Richard Miller. Policy Forum: Visibility and Accountability – Is Tax-Inclusive Pricing a Good Thing? **Canadian Tax Journal**, vol. 58, n.1, 63-76, 2010. p. 68.

<sup>673</sup> BIRD, Richard Miller. Policy Forum: Visibility and Accountability – Is Tax-Inclusive Pricing a Good Thing? **Canadian Tax Journal**, vol. 58, n.1, 63-76, 2010. p. 69.



Ainda que o mecanismo de controle popular seja interessante do ponto de vista democrático, a alta rejeição sofrida pelo GST faz surgir, segundo Bird, um importante questionamento quanto à pertinência da visibilidade tributária, justamente por representar um maior óbice ao governante para manejar os recursos necessários à implementação de políticas públicas benéficas para a sociedade<sup>674</sup>. Conforme dito acima, o exercício do poder invisível, de certo modo, é instrumento que potencializa a atuação do governante direcionada à gestão da coisa pública. A ilusão fiscal, assim, causada por um *design* normativo da matriz tributária que não explicita a incidência do encargo, ou mesmo mascare qual grupo social sofrerá a incidência do ônus, pode facilitar ao poder público angariar recursos junto à população para financiamento da máquina pública, reduzindo a resistência do cidadão quanto à figura tributária.

Como visto no capítulo anterior, tais estratégias têm sido comuns na experiência brasileira, em que, recorrentemente tem-se valido da ilusão fiscal para moldar a matriz tributária. Observem como a instituição ou majoração do tributo jamais explicita qual parcela da população será responsável por suportar o ônus fiscal, o que dificulta uma avaliação racional da política fiscal por parte da sociedade. Análise similar pode ser feita em relação ao atual debate de reforma tributária, em que as propostas em discussão no Congresso Nacional em muito são criticadas por não apresentar de forma clara como se dará a redistribuição da carga<sup>675</sup> - seja entre os setores econômicos, seja entre os estratos sociais -, ou mesmo fornecer um demonstrativo de impacto nas finanças públicas<sup>676</sup>.

Por outro lado, retornando ao GST canadense, Bird destaca que em muitas situações o efeito anestésico da incidência tributária pode ser desejado pelo próprio

<sup>674</sup> BIRD, Richard Miller. Policy Forum: Visibility and Accountability – Is Tax-Inclusive Pricing a Good Thing? **Canadian Tax Journal**, vol. 58, n.1, 63-76, 2010. p. 76.

<sup>675</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco. Reforma Tributária: o esforço em manter a matriz tributária brasileira em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (Orgs.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** – Vol. 1. 1.ed. Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 1044-1046.

<sup>676</sup> Nessa linha, entre as diversas publicações referentes ao tema, é possível citar: (i) AFONSO, J. R.; ARDEO, Vagner; BIASOTO, Geraldo. Críticas à (única) nota sobre impactos da PEC 45. **Blog do Ibre**, FGV, 24 set. 2020. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/criticas-unica-nota-sobre-impactos-da-pec-45>. Acesso em: 02/01/2021.; (ii) SCAFF, Fernando Facury; FALEK, Thales. Reforma tributária e administrativa: onde está a análise de impacto orçamentário? **Conjur** (Revista Eletrônica Consultor Jurídico), 7 set. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-07/reforma-tributaria-administrativa-analise-impacto-orcamentario>. Acesso: 08.01.2021; (iii) REZENDE, Fernando (Coord.). Caminhos para a reforma tributária onde estamos, o que queremos e qual é o caminho para avançar na direção desejada. **Observatório da reforma tributária**, 16 set. 2020. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/caminhos-para-a-reforma-tributaria-rezende-et-al>. Acesso em: 30/09/2020.

contribuinte<sup>677</sup>. Nesse sentido, o consumidor tende a preferir que o preço cheio do produto já se encontre visível na própria gôndola, como forma de facilitar o cálculo mental quanto à aquisição ou não daquele item. Acresce ainda o fato de que por ser um tributo incidente sobre o consumo de bens e serviços, o GST visível acaba por se tornar uma medida altamente irritante, uma vez que representa cotidianamente a lembrança ao cidadão do custo do Estado, em especial em cenários de crise financeira e redução da riqueza social. Essa preocupação realmente demanda nossa atenção.

Conforme observamos anteriormente, em um quadro de escassez, no qual a largura de banda mental dos indivíduos é sobretaxada pelo próprio contexto de privação de recursos, a imposição de um maior estresse pode dificultar ainda mais que as pessoas de baixa renda venham a tomar decisões racionais.

Nesse sentido, de fato, a visibilidade da carga fiscal a que submetido o consumidor pode não apenas dificultar que este melhor dimensione a utilização eficiente de seus recursos - eventualmente pode se ter dificuldade na apuração do desembolso necessário para aquisição de uma mercadoria - como o estresse causado pela constante lembrança de que há tributos a serem recolhidos pode sobretaxar ainda mais a capacidade cognitiva do sujeito, prejudicando-o na concretização de outras tarefas<sup>678</sup>. Sob tal perspectiva, o recurso à ilusão fiscal poderia representar um instrumento de desafogo mental à população, em especial a de baixa renda, facilitando que estes indivíduos tomem decisões cotidianas sem levarem em consideração o custo tributário envolvido a cada compra que venham a realizar<sup>679</sup>.

---

<sup>677</sup> BIRD, Richard Miller. Policy Forum: Visibility and Accountability – Is Tax-Inclusive Pricing a Good Thing? *Canadian Tax Journal*, vol. 58, n.1, 63-76, 2010. p. 72.

<sup>678</sup> SCHENK, Deborah. Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. *NYU Law and Economics Research Paper n.10-37*, ago. 2010. p. 24.

<sup>679</sup> Hugh Dalton parece concordar com certa vantagem dos tributos anestésicos no que toca ausência de irritação do consumidor-contribuinte. Expõe o autor que "Observamos aqui outro ponto que suscita, por vezes, controvérsia. Será característica de um sistema tributário a existência de impostos que se façam *sentir tanto* ou *tão pouco* quanto possível? O homem comum inclinar-se-á a pensar que o melhor imposto será aquele que menos se fizer sentir, isto é, que cause ao contribuinte menos incômodo e sacrifício consciente. Alguns pensadores austeros, porém, consideram que somente pelo sofrimento poderá o povo, entre nós, adquirir senso de responsabilidade cívica e, para isso, deve ser obrigado ao pagamento consciente do preço da grandeza - ou da loucura - conforme o caso. Assim, depois da Primeira Guerra Mundial, certo professor escocês de Economia declarava que nós, os britânicos, poderíamos ser tentados a fazer outra guerra se, por meio de uma amputação geral das fortunas, acabássemos bruscamente com a dívida da Grande Guerra. Enquanto não for paga, poderá essa dívida permanecer como o mais impressionante de nossos monumentos de guerra nacionais. Também se costumava afirmar que se o imposto de renda incidisse resolutamente sobre todos os cidadãos, mesmo os pobres, todos concorreriam com o máximo interesse para evitar as despesas supérfluas, e que os pobres, por seu lado, se sentiriam confortados em seu amor-próprio. As posições tomadas nessa controvérsia nem sempre são de natureza exclusivamente econômica. Pessoalmente, concordo com o homem comum. E a experiência após a Segunda Guerra Mundial já demonstrou que, num moderno estado democrático, a reação contra o imposto de renda quase universal, recém-introduzido, não é aquela

Na experiência brasileira, por exemplo, Fernando Rezende destaca o apoio popular recebido décadas atrás pela proposta de imposto único sobre transações financeiras, como reflexo da preferência da opinião pública por reduzir os custos de conformidade. Para o autor, tal cenário de conformismo estimularia a ilusão fiscal, pois a população preferiria não ter que se esforçar para recolher aos cofres públicos. Indiretamente, o cidadão seria conivente com uma estrutura ilusória uma vez que esse contexto seria conveniente para ele<sup>680</sup>.

Retornando à menção feita a Jean-Baptiste Colbert no capítulo anterior, o bom tributo seria aquele que permitiria ao governante "retirar o máximo de penas do ganso com a menor quantidade de gritos possíveis"<sup>681</sup>. Ainda mais se, de algum modo, essa redução de um sofrer é o desejo da população, como no caso do GST canadense.

Ocorre que o custo de tal medida, em termos democráticos, é severo, tendo em vista que, sob o pretexto de anestesiá-la a população, a utilização de mecanismos ilusórios tende a promover um verdadeiro processo de exclusão e alienação quanto à tomada de decisões públicas. Não por outro motivo, Bird alerta que a rejeição canadense ao GST somente ocorre em razão da visibilidade diária do tributo, o que proporciona não apenas um maior controle social quanto à eficiência do Estado na gestão dos recursos, permitindo um aprimoramento de sua capacidade alocativa, como também impõe ao governante um maior ônus político para implementação de uma agenda pública<sup>682</sup>.

Em linha similar, como exposto por Lawrence Zelenak, o cumprimento de obrigações acessórias, como o preenchimento do exaustivo formulário para restituição do imposto federal sobre a renda nos Estados Unidos, pode ser considerado elemento nuclear da formação de uma unidade cívica para determinada comunidade política, na medida em que possibilita aos indivíduos, inclusive aqueles de baixa renda que não recolhem tal

---

imaginada pelos austeros. A mentalidade popular preocupa-se menos com o controle da despesa pública do que com a redistribuição do ônus tributário, no sentido de liberar as camadas mais pobres da coletividade do seu recém-adquirido imposto de renda." (DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas**. 2.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972. p. 63-64).

<sup>680</sup> REZENDE, Fernando. Transparência ou ilusão. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 245 - 246.

<sup>681</sup> STIGLITZ, Joseph. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer o Discurso público: o papel da transparência na via pública. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 51.

<sup>682</sup> BIRD, Richard Miller. Policy Forum: Visibility and Accountability – Is Tax-Inclusive Pricing a Good Thing? **Canadian Tax Journal**, vol. 58, n.1, 63-76, 2010. p. 73.

tributo, terem uma compreensão da dimensão do setor público, bem como do papel dos tributos para financiamento de um plexo de direitos<sup>683</sup>.

Mesmo a possibilidade de expansão do Estado de bem-estar social não parece ser uma justificativa plausível para o recurso a uma tributação anestesiante, no que considerado esse custo civilizatório envolvido. Conforme exposto no capítulo anterior, Richard Musgrave, ferrenho defensor de um sistema de tributos que promova equidade não compactua com a adoção de tributos indiretos menos visíveis, tendo em vista o risco que estes representam para o processo democrático<sup>684</sup>.

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<sup>685</sup>. 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<sup>686</sup>.

O combate à ilusão, portanto, vem sendo ressaltado a partir de uma mudança de atitude por parte do Estado, para que este promova uma política que incuta no contribuinte uma nova visão a respeito do crédito fiscal, deixando de se valer de uma postura punitivista na fiscalização e cobrança de todo e qualquer inadimplemento, para se portar a partir de um paradigma educativo, instruindo o contribuinte a respeito da importância da tributação como financiadora da concretização de direitos. Este será o tema deste capítulo e do próximo, oportunidade na qual contextualizaremos os efeitos distorcivos da ilusão fiscal com os objetivos e fundamentos de nossa Constituição Federal para embasarmos a superação de medidas que iludam os cidadãos, em especial os de baixa renda, acerca do ônus tributário por eles suportados.

---

<sup>683</sup> ZELENAK, Lawrence. **Learning to Love Form 1040**: Two Cheers for the Return-Based Mass Income Tax. Chicago: The University of Chicago Press, 2013. p. 69-70.

<sup>684</sup> “[h]aving spent the better part of my life arguing that taxes should be personal and visible - the former to secure equity and the latter to secure an effective democratic process - I do not feel at ease in advocating an invisible tax to secure public services which (though I hold them desirable) people might not be willing to vote for if properly assessed.” (MUSGRAVE, Richard. Problems of the value-added tax. **National Tax Journal**, vol. XXV, n. 3, 1972. p. 429).

<sup>685</sup> STIGLITZ, Joseph. **Economics of the public sector**. 3.ed. New York: Norton Company, 1999. p. 467.

<sup>686</sup> BIRD, Richard Miller. Policy Forum: Visibility and Accountability – Is Tax-Inclusive Pricing a Good Thing? **Canadian Tax Journal**, vol. 58, n.1, 63-76, 2010. p. 76.

### 3.2. A transparência fiscal como fundamento do Estado Democrático de Direito

Nosso texto constitucional estabelece logo em seu artigo 1º que o Estado brasileiro se caracteriza como sendo Democrático de Direito. Para além das diversas disposições contidas no corpo de nossa Constituição, a adoção de tal modelo político traz consequências para a organização da sociedade, se apresentando como pedra de toque para avançarmos nos estudos dos efeitos da ilusão fiscal no curso da atividade financeira do Estado e, em que medida tais estratégias seriam compatíveis com os compromissos assumidos em nossa Lei Maior.

O termo "democracia", enquanto forma de governo, tende a refletir uma série de definições e características. Com o passar dos séculos, observamos diversos teóricos se debruçando a respeito de seu significado, assim como a concretização de inúmeros regimes que se autoproclamam democráticos<sup>687</sup>. Ao final, todas essas manifestações acabaram por levar o conceito de democracia a certo indeterminismo e vagueza, bem como acarretando a eventual falta de efetividade deste modelo de gestão do exercício do poder.

Em linhas gerais, democracia pode ser encarada como sendo o governo do povo e para o povo<sup>688</sup>. Um procedimento de aferição da vontade geral enquanto ato decorrente da

---

<sup>687</sup> BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 13. ed. Brasília: Editora UnB, 2007. p. 319.

<sup>688</sup> Analisando a distinção teórica acerca dos conceitos de democracia formal e material, Norberto Bobbio aponta que "Chama-se formal à primeira porque é caracterizada pelos chamados "comportamentos universais" (universali procedurali), mediante o emprego dos quais podem ser tomadas decisões de conteúdo diverso (como mostra a co-presença de regimes liberais e democráticos ao lado dos regimes socialistas e democráticos). Chama-se substancial à segunda porque faz referência prevalentemente a certos conteúdos inspirados em ideais característicos da tradição do pensamento democrático, com relevo para o igualitarismo. Segundo uma velha fórmula que considera a Democracia como Governo do povo para o povo, a democracia formal é mais um Governo do povo; a substancial é mais um Governo para o povo (...)Para não nos perdermos em discussões inconcludentes é necessário reconhecer que nas duas expressões "Democracia formal" e "Democracia substancial", o termo Democracia tem dois significados nitidamente distintos. A primeira indica um certo número de meios que são precisamente as regras de comportamento acima descritas independentemente da consideração dos fins. A segunda indica um certo conjunto de fins, entre os quais sobressai o fim da igualdade jurídica, social e econômica, independentemente dos meios adotados para os alcançar. Uma vez que na longa história da teoria democrática se entrecruzam motivos de métodos e motivos ideais, que se encontram perfeitamente fundidos na teoria de Rousseau segundo a qual o ideal igualitário que a inspira (Democracia como valor) se realiza somente na formação da vontade geral (Democracia como método), ambos os significados de Democracia são legítimos historicamente. Mas a legitimidade histórica do seu uso não autoriza nenhuma ilação sobre a eventualidade de terem um elemento conotativo comum. Desta falta de um elemento conotativo comum é prova a esterilidade do debate entre fautores das Democracias liberais e fautores das Democracias populares sobre a maior ou menor democraticidade dos respectivos regimes. Os dois tipos de regime são democráticos segundo o significado de Democracia escolhido pelo defensor e não é democrático segundo o significado escolhido pelo adversário. O único ponto sobre o qual uns e outros poderiam convir é que a Democracia perfeita — que até agora não foi realizada em nenhuma parte do mundo, sendo utópica, portanto — deveria ser simultaneamente formal e substancial." (BOBBIO,

própria soberania popular no qual cabe a cada um a decisão sobre questões relativas a seu próprio destino<sup>689</sup>. Conferindo um *status* de direito fundamental de quarta geração, Paulo Bonavides destaca na democracia, enquanto um direito das gentes inerente ao gênero humano, o reflexo da grande revolução da cidadania e da participação dos indivíduos na formulação da vontade política da comunidade, possibilitando assim a concretização dos demais direitos fundamentais<sup>690</sup>.

Portanto, a democracia na modernidade remete a um ideal de autogoverno representando a percepção de que todo indivíduo, enquanto membro de determinada comunidade política deve ser encarado como responsável pela elaboração das normas sob as quais se submete. O indivíduo seria considerado livre, uma vez que ele só obedeceria às suas próprias regras. Enquanto forma de concretização de um ideal de cidadania e da conexão do indivíduo com o destino da comunidade em que se encontra inserido<sup>691</sup>, entende-se por democracia como um conjunto de procedimentos cujo objetivo é a construção da decisão política, definindo quem será considerado legítimo para tanto e como tais atos serão praticados. Busca-se viabilizar e promover decisões coletivas que reflitam a participação e interesses das partes envolvidas, um meio de governar a sociedade a partir do exercício do poder popular, pensamento fundante da construção histórica desse ideal.

O problema para a efetiva realização desse princípio é que o sistema democrático posto na atualidade não consegue representar todo o povo, uma vez que as comunidades políticas de nossos dias, extremamente grandes, jamais serão homogêneas o suficiente para permitir que todos e qualquer um tenham sua vontade consubstanciada na norma posta. Sendo a heterogeneidade a nota característica das sociedades modernas é comum que grupos passem tempos sem conseguir chegar ao poder e que em certos momentos estejam sob julgo de normas que eles discordam.

Tendo tal perspectiva em mente e levando em consideração a pluralidade de ideias e vertentes de regimes democráticos, Robert Dahl<sup>692</sup> elege uma série de critérios que seriam comuns a qualquer forma de governo que busque satisfazer um ideal na qual todos

---

Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 13. ed. Brasília: Editora UnB, 2007. p. 328-329).

<sup>689</sup> GODOY, Miguel Gualgano. **Constitucionalismo e democracia**. Uma leitura a partir de Carlos Santiago Nino e Roberto Gargarella. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 37.

<sup>690</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 380-381.

<sup>691</sup> HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & Sigilo Tributário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2018. p. 108.

<sup>692</sup> DAHL, Robert. **Sobre a democracia**. Tradução: Beatriz Sidou. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 2016. p. 49.

os membros da comunidade política sejam considerados como iguais para definição da agenda política.

No entender do autor, para que determinada associação confira igualdade política para seus membros, é necessário que se garanta (i) a participação efetiva de todos os membros, que cada participante seja capaz de exercer igual influência sobre as decisões coletivas; (ii) igualdade de voto, de modo que cada integrante da comunidade, no momento em que forem chamados para tomada da decisão política, tenham pesos iguais; (iii) entendimento esclarecido, no qual cada membro possa apreender as alternativas em debate e compreender as consequências da decisão; (iv) controle do programa de planejamento, em que todos possam influir quais questões serão objeto da agenda política; (v) inclusão de todos os adultos como eleitores. Para Dahl<sup>693</sup>, ainda que tais critérios não venham a ser efetivamente concretizados nas democracias reais, eles atuam como um ideal regulatório, fornecendo condições para avaliar em que grau determinada comunidade se faz democrática e quais as potencialidades por ela apresentada.

Observa-se, a partir dos critérios acima enumerados para caracterização de um regime como democrático, o imperativo de que todos os cidadãos tenham acesso às informações necessárias para estarem qualificados a ingressar na esfera pública<sup>694</sup> e deliberar a respeito da agenda política daquela comunidade. E quando analisamos tal requisito, a compreensão não se restringe apenas ao acesso à informação, mas alcança um ideal de acesso à igual informação. Desse modo todos os membros daquela comunidade política estarão em condições de igualdade para participarem do processo deliberativo, evitando, com isso, eventuais distorções e manipulações na formação da vontade geral<sup>695</sup>.

Nesse sentido, Habermas<sup>696</sup> posiciona a transparência informacional como uma das bases para formação de um espaço público íntegro e um processo deliberativo direcionado

---

<sup>693</sup> DAHL, Robert. **Sobre a democracia**. Tradução: Beatriz Sidou. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 2016. p. 53.

<sup>694</sup> Por esfera pública compreenda-se "como uma rede adequada para a comunicação de conteúdos, tomadas de posição e opiniões, nela os fluxos comunicacionais são filtrados e sintetizados, a ponto de se condensarem em opiniões públicas enfaixadas em temas específicos (...) Neste sentido, opiniões públicas representam potenciais de influência política, que podem ser utilizados para interferir no comportamento eleitoral das pessoas ou na formação da vontade nas corporações parlamentares, governos e tribunais" (HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre faticidade e validade**. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. 4. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. p. 92-95).

<sup>695</sup> STIGLITZ, Joseph. Transparency in Government. *In*: BANCO MUNDIAL. **The Right to Tell – the role of mass media in economic development**. Washington, D.C.: World Bank Institute, 2002. p. 28.

<sup>696</sup> HABERMAS, Jürgen. Political Communication in Media Society: Does Democracy Still enjoy an Epistemic Dimension? **Communication Theory**, v. 16, n. 4, p. 411-426, 2006. p. 413.

ao consenso. Norberto Bobbio<sup>697</sup>, por sua vez, ao trabalhar o exercício do poder visível em oposição ao invisível, defende que a existência de assimetrias pode colocar em risco a própria democracia, tanto por não permitir a correta formação de uma opinião pública, pela sociedade, direcionada ao alcance da melhor política a ser adotada, quanto por possibilitar que os atores manipulem a informação levando a esfera pública a formar consensos distorcidos em favor de seus interesses particulares. O regime democrático, assim, andaria ao lado de um ambiente no qual a transparência seria a tônica, na qual a crítica livre e a pluralidade de expressões permitiriam o desocultamento.

E é nesse pano de fundo, de promoção de um ideal de democracia a partir de um livre fluxo de informações, que temos no princípio da transparência a compreensão da capacidade de ser visto sem distorções, de modo que um processo, fato ou informação para ser transparente deva ser aberto e disponível para o escrutínio<sup>698</sup>. Por outro lado, um governo transparente pode ser interpretado como aquele comprometido em fornecer as informações necessárias para que cada membro da sociedade possa compreender o agir público e prever como suas ações irão surtir efeito na organização da coletividade, não podendo jamais a Administração Pública buscar obscurecer esta compreensão<sup>699</sup>. Neste sentido, Norberto Bobbio<sup>700</sup> já classificava um governo como democrático em função da transparência que este promovia, defendendo-o como o exercício do poder público em público.

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 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

---

<sup>697</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 155- 162.

<sup>698</sup>SCHAUER, Frederick. Transparency in three dimensions. **University of Illinois Law Review**, n. 4, 2011. p. 1343.

<sup>699</sup> BUIJZE, Anoeska. The Six Faces of Transparency. **Utrecht Law Review**, vol.9, n.3, 2013. p. 4.

<sup>700</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 134.



posicionar criticamente sobre assuntos públicos. Deve, pois, não apenas ser transparente na atuação, mas até mesmo democrático na uniformização do acesso.

A transparência administrativa, portanto, assume um valor instrumental, um veículo de promoção de outros valores na relação existente entre governantes e governados, tais como a proteção de direitos fundamentais, a confiança nas instituições públicas ou a eficiência do mercado, influenciando diretamente no comportamento dos agentes, públicos e privados, em um contexto no qual se admite a orientação pelo paradigma da escolha racional<sup>701</sup>.

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<sup>702</sup>.

Ainda pode ser creditado à transparência administrativa um aumento da eficácia das decisões públicas tomadas, com a redução dos custos de implementação destas, uma vez que encaradas como fruto de um debate democrático. Também se observa um aumento na qualidade da Administração pública, com gestores tendo seus atos fiscalizados rotineiramente pela sociedade civil e evitando tanto que escândalos venham a ser formados<sup>703</sup>, quanto que direitos fundamentais de parcelas da população venham a ser violados<sup>704</sup>.

Em decorrência de tais características, Anoeska Buijze extrai duas funções principais da concretização de uma governança pautada pela gestão transparente da informação. Para Buijze<sup>705</sup>, em um primeiro momento, um ambiente pautado pelo livre acesso à informação reduziria os custos de transação e permitiria aos agentes se planejar e direcionar suas decisões de maneira mais eficiente. E, como segunda função da

---

<sup>701</sup> BUIJZE, Anoeska. The Six Faces of Transparency. *Utrecht Law Review*, vol.9, n.3, 2013. p. 4.

<sup>702</sup> BUIJZE, Anoeska. The Six Faces of Transparency. *Utrecht Law Review*, vol.9, n.3, 2013. p. 5.

<sup>703</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 145.

<sup>704</sup> STIGLITZ, Joseph. Transparency in Government. In: BANCO MUNDIAL. **The Right to Tell** – the role of mass media in economic development. Washington, D.C.: World Bank Institute, 2002. p. 28.

<sup>705</sup> BUIJZE, Anoeska. The Six Faces of Transparency. *Utrecht Law Review*, vol.9, n.3, 2013. p. 9.

transparência, teríamos a possibilidade de observadores externos fiscalizarem a estrutura interna do poder, o que, em regimes democráticos representativos, permitiria ao cidadão escrutinar a atuação de seu representante, se este atuaria em prol da sociedade ou em nome de um interesse próprio<sup>706</sup>. Isso porque a transparência, via de regra, reduziria a assimetria informacional existente entre governante e governado, resultando, como consequência, na formação de uma imagem mais clara para a sociedade de como se desenvolve a própria atividade administrativa.

Sob tal perspectiva, políticas transparentes estão ainda associadas a um aprimoramento da performance econômica do país, pois geralmente estão associadas a uma melhor disciplina fiscal e boa governança, com um controle social da utilização dos recursos públicos. A concretização de práticas alinhadas a este princípio gera um ambiente de confiança, dificultando à Administração pública adotar medidas fiscais insustentáveis<sup>707</sup>, bem como permitindo aos agentes de mercado impor uma disciplina na gestão da máquina pública<sup>708</sup>. A adoção de políticas mais responsáveis por parte dos governos, gerada pela transparência de suas ações, tende a reduzir o custo da tomada de créditos nos mercados de título soberano, por exemplo, permitindo assim um maior fluxo de recursos para investimento no país<sup>709</sup>.

Apenas a partir de uma publicidade adequada é possível estabelecermos uma agenda política compatível e um controle devido do agente estatal. O quadro contrário, no qual não há obrigatoriedade do Poder Público de prestar o esclarecimento devido, ou até mesmo, da ausência de informação representa um flerte com o abuso e com o autoritarismo, devendo, em um regime democrático, ser a exceção<sup>710</sup>.

Para além de um dever de publicidade dos atos públicos, temos a essência da própria estruturação de um Estado Democrático, garantindo não apenas o acesso do administrado a qualquer informação, mas sim a uma informação de qualidade, que explicita a própria motivação do agir estatal, e permita ao cidadão uma atuação positiva

---

<sup>706</sup> BUIJZE, Anoeska. The Six Faces of Transparency. *Utrecht Law Review*, vol.9, n.3, 2013. p. 10.

<sup>707</sup> HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & Sigilo Tributário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2018. p. 87.

<sup>708</sup> CRAIG, Jon; KOPITS, George. Transparency in government operations. International Monetary Fund, **Occasional Paper n. 158**, jan. 1998. p.1.

<sup>709</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Notas sobre a Transparência fiscal no direito financeiro. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamento público e direito financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p. 879.

<sup>710</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 139.

tanto no controle da Administração Pública, quanto na participação direta da gestão, fazendo valer suas opiniões e propostas<sup>711</sup>.

Fundamental a uma ideia de Estado Democrático, portanto, o princípio da transparência tem, enquanto norma jurídica, uma construção mais recente, reflexo de um movimento global em prol de um governo aberto, datado de meados do século XX e, principalmente, no início do século XXI<sup>712</sup>. A construção do princípio da transparência encontra referência no reconhecimento do direito à informação como um direito fundamental, consolidado, no plano internacional, a partir da Assembleia Geral das Nações Unidas, em 1946<sup>713</sup>, como corolário da liberdade de expressão<sup>714</sup>. Se naquele momento a interpretação tratava o dispositivo como uma garantia à liberdade de fluxo de informações na sociedade, com o passar do tempo buscou-se na liberdade de expressão o reconhecimento à liberdade de acesso à informação em si, em especial aquelas produzidas e detidas por órgão públicos, passando a se difundir nos diversos países como marco fundamental de um governo aberto e responsivo<sup>715</sup>.

Tal mandamento, assim, vem ganhando relevo nos últimos tempos como reflexo de uma exigência de controle do cidadão a respeito do exercício do poder político em um

---

<sup>711</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Notas sobre a Transparência fiscal no direito financeiro. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamento público e direito financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p. 871.

<sup>712</sup> MENDEL, Toby. **El Derecho a la Información en América Latina**: comparación jurídica. UNESCO, 2009. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0018/001832/183273s.pdf>. Acesso em: 27/12/2020. p. 9-10.

<sup>713</sup> Declaração Universal dos Direitos Humanos (artigo 19): "Todo ser humano tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e ideias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras".

<sup>714</sup> MENDEL, Toby. **El Derecho a la Información en América Latina**: comparación jurídica. UNESCO, 2009. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0018/001832/183273s.pdf>. Acesso em: 27/12/2020. p. 8.

<sup>715</sup> Quanto ao ponto, cumpre trazemos trecho do preâmbulo da Lei Espanhola de Transparência e Bom Governo a esclarecer a importância da concretização de procedimentos direcionados a abertura da Administração Pública. Tal preocupação vem trazida ainda em diversos outros diplomas legislativos ao redor do mundo, marcando um movimento global em busca de maior transparência administrativa: " La transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política. Sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos públicos o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar del inicio de un proceso en el que los poderes públicos comienzan a responder a una sociedad que es crítica, exigente y que demanda participación de los poderes públicos. Los países con mayores niveles en materia de transparencia y normas de buen gobierno cuentan con instituciones más fuertes, que favorecen el crecimiento económico y el desarrollo social. En estos países, los ciudadanos pueden juzgar mejor y con más criterio la capacidad de sus responsables públicos y decidir en consecuencia. Permitiendo una mejor fiscalización de la actividad pública se contribuye a la necesaria regeneración democrática, se promueve la eficiencia y eficacia del Estado y se favorece el crecimiento económico." ESPANHA. Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. BOE nº 295/2013 Sec. I Disponível em < <https://www.boe.es/boe/dias/2013/12/10/pdfs/BOE-A-2013-12887.pdf>> Acesso em 02/03/2020. p. 3.

contexto democrático e republicano<sup>716</sup>. 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<sup>717</sup>.

E no contexto brasileiro não seria diferente. Embora não exista em nosso ordenamento constitucional de 1988 uma norma veiculando expressamente o princípio da transparência enquanto tal, seu conteúdo normativo pode ser interpretado a partir de uma construção conjugada do artigo 5º, inciso XXXIII da Constituição com o princípio democrático<sup>718</sup>, perpassando ainda diversos outros dispositivos da Carta Maior enquanto concretização dos supracitados deveres de garantia da publicidade, motivação, participação popular e liberdade de expressão<sup>719</sup>.

---

<sup>716</sup> MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. Princípio da Transparência. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). **Tratado de Direito Administrativo** – Vol. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, *passim*

<sup>717</sup> MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. Princípio da Transparência. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). **Tratado de Direito Administrativo** – Vol. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 422.

<sup>718</sup> LIMBERGER, Têmis. Transparência administrativa e as novas tecnologias: o dever de publicidade, o direito de ser informado e o princípio democrático. **Interesse Público**, n. 39, 2006, p. 70.

<sup>719</sup> Entre os dispositivos que remetem a tal conteúdo normativo, podemos citar:

Art. 5º

XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

(...)

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

LXXII - conceder-se-á *habeas data*:

a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;

Art. 30. Compete aos Municípios:

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

Art. 39.

E nesse sentido, importante papel tem exercido a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na sistematização de um mandamento a garantir a concretude necessária ao princípio. Assim, aquela Corte vem buscando construir hermeneuticamente um sentido para que a transparência administrativa exerça seu papel de promotor de uma governança democrática do Poder Público, possibilitando ao administrado o acesso à informação, mediante provocação - perspectiva negativa do princípio da transparência -, assim como, ao adotar uma dimensão positiva, ativamente fornecer o conteúdo necessário para melhor instruir seus cidadãos quanto à atuação cotidiana do governante<sup>720</sup>.

---

§ 6º Os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário publicarão anualmente os valores do subsídio e da remuneração dos cargos e empregos públicos.

Art. 165.

§ 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

Art. 216.

§ 2º Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem. (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)).

<sup>720</sup> Entre os diversos julgamentos a versar a temática da transparência administrativa tem-se, quanto a esfera da transparência ativa, especial destaque a ação direta de inconstitucionalidade nº 2.198, de relatoria do ministro Dias Toffoli, em que se discutiu a compatibilidade com o texto constitucional da criação de portais de transparência direcionados à divulgação de dados tributários e financeiros dos entes federados. Na ocasião, o Supremo assentou a ausência de violação ao princípio federativo, uma vez que buscava-se prevalecer o próprio princípio da publicidade, enquanto vetor do princípio da transparência administrativa, com o fornecimento das informações necessárias para uma gestão responsável do Poder público. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 2198**. Relator: Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Acórdão Eletrônico DJe-161. Julgado em 11/04/2013. Publicado em: 19/08/2013. ).

Outro importante precedente a concretizar o princípio da transparência, agora sob a perspectiva da transparência passiva, é o recurso extraordinário nº 673.707, de relatoria do ministro Luiz Fux, no qual fixou-se o entendimento de que o *habeas data* é garantia constitucional adequada para a obtenção dos dados concernentes ao pagamento de tributos do próprio contribuinte constantes dos sistemas informatizados de apoio à arrecadação dos órgãos da administração fazendária dos entes estatais. A partir de interpretação do limite imposto pelo parágrafo único do artigo 1º, da lei 9.507/1997, à luz da previsão constitucional do *habeas data*, compreendeu ser inviável impor óbices ao particular do conhecimento de informações próprias estejam armazenadas junto às entidades depositárias. Remetendo às diretrizes constantes na Lei nº 12.527/2011 assentou os deveres de publicidades impostos ao Estado, em especial, no caso, à garantia de acesso do administrado à informação, assegurando uma gestão transparente de tal conteúdo. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 673707**. Relator: Luiz Fux, Tribunal Pleno. Acórdão Eletrônico. Repercussão Geral - Mérito DJe-195. Julgado em 17/06/2015. Publicado em: 30/09/2015.).

E ainda, quanto a delimitação da natureza sigilosa das informações, tem-se o mandado de segurança nº 28.178, de relatoria do ministro Luís Roberto Barroso, em que consignou-se ser a regra geral, em um Estado Democrático de Direito, a total transparência no acesso a documentos públicos, sendo o segredo exceção. Desta forma, à luz dos artigos 1º, caput e parágrafo único; 5º, XXXIII; 37, caput e § 3º, II; e 216, § 2º, da Constituição Federal, bem como da Lei nº 12.527/2011, franqueou-se acesso a veículo da imprensa de informação relativa às verbas indenizatórias para exercício de atividade parlamentar, conferindo a natureza pública de tais dados. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **MS 28178**. Relator: Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-085. Publicado em: 08/05/2015.).

Neste mesmo sentido, limitando o campo do sigilo, ao apreciar a ação direta de inconstitucionalidade nº 2.361, o Tribunal afirmou ser imprópria legislação estadual a prever limitação de acesso pelo Tribunal de Contas de documentos relativos à Administração Pública, sob o fundamento genérico de que a divulgação geraria risco de produção de dano ao Estado. Na oportunidade, a Corte afirmou que a estrutura normativa em questão, voltada à promoção do sigilo e mistério no trato da coisa pública, não encontraria respaldo na Constituição Federal cujos princípios da publicidade, moralidade e responsabilidade, revelariam na

Observa-se, assim, a consolidação por meio de uma interpretação sistêmica de diversos dispositivos constitucionais de um princípio geral de transparência administrativa. A concretização de tal dever, por sua vez, repercute no ordenamento pátrio em uma série de normas infraconstitucionais enquanto marcos na construção de um paradigma próprio, em que temos na Lei 12.527/2011, o maior destaque.

Responsável por regular o acesso à informação previsto no artigo 5º, inciso XXXIII, no inciso II do § 3º do artigo 37 e no § 2º do artigo 216, da Constituição, a Lei 12.527/2011 estabelece procedimentos direcionados tanto à promoção da transparência passiva, com o fornecimento de informações solicitadas por particulares (artigos 10 a 20), quanto à da ativa, com a divulgação de dados pela Administração, independente de provocação (artigo 8º).

Tal diploma, ao prever seus princípios orientadores logo no artigo 3º, estabelece o dever de observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção, a divulgação de informações de interesse público independentemente de solicitações, a utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação, o fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública e a busca pelo desenvolvimento do controle social da administração pública.

No tocante à atividade financeira do Estado, a exigência de transparência vem inicialmente prevista, além dos dispositivos já citados, no artigo 162, ao estabelecer a necessidade de os entes federados - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - de divulgarem relatórios a respeito do total de tributos arrecadados; e no artigo 165, § 3º, ao determinar que o Poder Executivo publique relatório resumido da execução orçamentária.

Embora a ideia de transparência fiscal seja algo difícil de se conceituar com precisão, muito em razão de ser uma área de estudo que envolve diversos campos de conhecimento<sup>721</sup>, é possível traçar algumas notas características que auxiliem na compreensão de seu importante papel no exercício democrático do poder.

Reconhecendo tal dificuldade conceitual, Flávio Rubinstein conecta o princípio de transparência fiscal à noção de responsabilização do gestor público, refletindo em tal mandamento o propósito de possibilitar ao administrado de um modo em geral, sejam eles cidadãos ou empresas, controlar de que maneira se dá a atividade financeira. Para tanto, defende o autor a necessidade de abertura do governo, de tal modo que as informações

---

transparência administrativa, instrumento de controle de expressivo valor. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 2361**. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Acórdão Eletrônico DJe-209. Julgado em 24/09/2014. Publicado em: 23/10/2014.).

<sup>721</sup> HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & Sigilo Tributário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2018. p. 84.

sejam abrangentes, confiáveis, tempestivas e comparáveis, garantindo tanto ao eleitor, quanto ao agente do mercado a previsibilidade necessária referente aos impactos das políticas fiscais do Estado<sup>722</sup>.

Em linha similar à de Rubinstein, Tathiane Piscitelli defende no princípio da transparência, ao lado do princípio da legalidade, a existência de um pilar estruturante ao Estado Democrático de Direito, justamente por possibilitar o controle dos gastos públicos pelos cidadãos, como forma de garantir que estes, enquanto contribuintes do setor público, possam ter conhecimento da destinação de tais recursos. Ao lado da importante função de controle, Piscitelli enxerga na transparência fiscal elemento responsável pelo fortalecimento do senso de cidadania fiscal e participação dos particulares no trato e condução da atividade financeira do Estado<sup>723</sup>.

Ressaltando a participação social como forma de controle do gasto público, Régis Fernandes de Oliveira defende o princípio da transparência fiscal como caminho para formação de um projeto consciente de cidadania, no qual a sociedade possa não apenas fiscalizar a gestão dos recursos públicos, mas também interferir em tal destinação por meio de uma atuação efetiva<sup>724</sup>.

Também analisando o tema à luz do controle social do gasto público, Sérgio Assoni Filho elege a transparência fiscal como "o mais novo princípio orçamentário", reflexo esse de uma efetiva participação cidadã na fiscalização do exercício do poder político e na materialização de um plano de ação do ente público, através das leis orçamentárias aprovadas em cada exercício financeiro<sup>725</sup>. Para ele, enquanto forma de alcançar o legítimo exercício do poder, a transparência fiscal possibilita a manifestação e controle da sociedade

---

<sup>722</sup> Para Rubinstein, enquanto instrumento que possibilita aos agentes "avaliar com precisão as posições fiscais dos governos e os verdadeiros custos e benefícios daquelas atividades, incluindo as respectivas implicações econômicas e sociais presentes e futuras", a transparência fiscal pode ser conceituada como exigência para "que as atividades financeiras do Estado sejam visíveis e mensuráveis para a sociedade, a quem deve ser assegurada a possibilidade tempestiva de compreender as políticas adotadas - e também as pretendidas - por todos os níveis de governo". (RUBINSTEIN, Flávio. Notas sobre a Transparência fiscal no direito financeiro. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamento público e direito financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p. 871).

<sup>723</sup> PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018. p. 38.

<sup>724</sup> "Deduz, do quanto se vem dizendo, que a participação popular é imprescindível para inclusão da cidadania nos procedimentos decisórios. Chega a tornar nulas algumas decisões quando não for acionada (caso do orçamento, de acordo com o Estatuto da Cidade). É importante como processo pedagógico de exercício da cidadania, mas também para educar o político a que não deve dar atenção ao povo apenas nas vésperas de pleitos eleitorais. Tem, pois, função bipolar, ou seja, inclui e integra o cidadão na tomada das decisões do Poder público, o que configura autêntica participação política, e, ao mesmo tempo, redireciona o comportamento do político, que deve tornar efetivas as promessas de palanque". (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 8. ed. São Paulo: Malheiros. 2019. p. 530).

<sup>725</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris. 2009. p. 171.

acerca da direção tomada pelos centros decisores, garantindo que, em última instância, sejam atendidos os interesses sociais<sup>726</sup>.

Ricardo Lobo Torres também contribui para a conceituação do princípio da transparência fiscal ao afirmar que esta sinaliza que a atividade financeira do Estado deva se desenvolver à luz da realização de um ideal de clareza, abertura e simplicidade. Para o autor, este princípio alcançaria tanto o poder público, quanto a sociedade civil, passando ainda por organismos financeiros supranacionais e entidades não governamentais, impondo a todos um dever de colaboração que concretize o Estado Democrático de Direito, afastando práticas abusivas de ambos os lados<sup>727</sup>.

Já para Jon Craig e George Kopits, a transparência fiscal se realiza a partir de diferentes dimensões. Para eles, a concretização da transparência fiscal se dá tanto em razão da necessidade de que o governo forneça informações confiáveis sobre as intenções e previsões relacionadas à política fiscal, bem como a partir da disponibilização de documentos e dados acerca das atividades e operações por ele realizadas. Por fim, haveria ainda a dimensão comportamental, que envolveria regras direcionadas aos agentes políticos, marcos regulatórios mais claros e que promovam uma gestão transparente e aberta em licitações, contratação de servidores públicos e demais gastos. Tais facetas da transparência auxiliariam na implementação de um bom governo<sup>728</sup>.

Como se pode ver de tais classificações, a transparência fiscal é elemento indissociável de um Estado que se pretenda democrático, justamente por garantir o controle e a participação da sociedade na composição e direcionamento da atividade financeira do setor público. É através da publicização de informações relativas à matriz tributária, seja por meio de uma transparência ativa, seja pelo viés passivo, que a população pode se emancipar, tornando sujeito condutor do agir público e irradiando a sua vontade no curso do exercício do poder político pelo Estado. Para que seja atendida a transparência fiscal deve-se buscar um mínimo que alcance a divulgação ativa de informações por parte do Poder Público. Demanda também a criação de um ambiente de responsabilização política do gestor público, seja por meio do empoderamento e participação popular, seja através do já mencionado controle do gasto público. Por fim, é necessário que tais mecanismos de controle e participação possibilitem a manutenção do

---

<sup>726</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris. 2009. p. 168.

<sup>727</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. p. 121-123.

<sup>728</sup> CRAIG, Jon; KOPITS, George. Transparency in government operations. International Monetary Fund, **Occasional Paper n. 158**, jan. 1998. p. 1.



gestor público em linha de atuação que represente o interesse social, de tal modo que eventuais desvios possam ser apurados e repreendidos pela sociedade<sup>729</sup>.

Quando tratamos da ideia de transparência fiscal, muito se observa o enfoque dado à administração do gasto público, tanto a partir da participação da sociedade, direta e indiretamente, na tomada de decisões no âmbito da esfera pública, quanto possibilitando um maior controle da atuação estatal por parte dos particulares<sup>730</sup>. Emerson Gomes afirma que a transparência do gasto público não se restringe a simples publicidade das despesas estatais, mas abarca também a motivação dos atos e a efetivação da participação popular no trato da coisa pública. Para tanto, seria demandada uma atuação qualificada do Poder Público no sentido de aproximar a gestão da coisa pública do cidadão<sup>731</sup>.

Em termos de marcos legislativo, a transparência do gasto público tem tido importantes avanços a partir da Constituição de 1988, como, por exemplo, com a promulgação da Lei 9.755/1998, a instituir o sítio eletrônico das Contas Públicas, da Lei Complementar 101/2000, a estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, da Lei Complementar 131/2009, que, ao alterar a Lei de Responsabilidade Fiscal, cuidou de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Por fim, há ainda a própria Lei 12.527/2011, já citada acima.

Outro ponto de relevo pode ser extraído do artigo 113 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias que, inserido pela Emenda Constitucional nº 95/2016, dispõe que "a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro". Embora possamos tecer críticas a diversas disposições contidas no chamado Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, comumente conhecido como Emenda do Teto dos Gastos<sup>732</sup>, a previsão contida no artigo 113 traduz importante avanço no controle das despesas e renúncias tributárias ao impor ao legislador a apresentação de um dimensionamento quanto ao impacto da não arrecadação de

---

<sup>729</sup> HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & Sigilo Tributário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2018. p. 85.

<sup>730</sup> GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. p. 322.

<sup>731</sup> GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. p. 320.

<sup>732</sup> Para uma análise detalhada dos riscos inerentes a uma política de austeridade irrefletida no contexto brasileiro, recomenda-se a leitura de ROSSI, Pedro; DWECK, Esther; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos de (Org.) **Economia para Poucos: impactos sociais da austeridade e alternativas para o Brasil**. São Paulo: Autonomia Literária, 2018. *passim*.

determinada receita na peça orçamentária. Qualifica-se o debate público ao contextualizar a renúncia e até mesmo questionar a razoabilidade e eficácia da medida em face dos objetos propostos. Com isso, não só temos um maior controle acerca das renúncias fiscais, como também conferimos ao orçamento público o papel de destaque que tal peça merece enquanto espaço próprio de debate e concretização de direitos fundamentais<sup>733</sup>.

Tal aproximação e conscientização do cidadão a respeito da administração do orçamento, ainda que possa ser aperfeiçoada<sup>734</sup>, possibilita, ao fim, a formação e fortalecimento de um vínculo de confiança entre governantes e governados, e um consequente aumento na efetividade das políticas estatais implementadas e no crescimento econômico da nação<sup>735</sup>.

Todavia, enquanto a administração do gasto público tem tido avanços significativos quanto à promoção de uma gestão transparente - ao menos em termos legislativos, reconhecendo desde já a necessidade de consolidarmos tais práticas também no imaginário social -, não é possível dizer o mesmo quando abordamos o outro lado da moeda, o da incidência tributária, ante a ausência de maior transparência e consequente conscientização do contribuinte acerca de como (e de quem) se arrecada em nosso país. A transparência da atividade financeira do Estado pressupõe que ambos os lados da "equação fiscal" - arrecadação e dispêndio - sejam públicos e acessíveis para a população, de nada adiantando que qualquer dos lados permaneça opaco<sup>736</sup>.

Desta forma, em nada auxilia a estruturação de nossa matriz tributária por meio de estratégias ilusórias que em muito distorcem a percepção da realidade financeira de nosso

---

<sup>733</sup> Nesse sentido, bem expôs Luis Roberto Barroso ao afirmar que “O orçamento é uma lei editada anualmente, contendo a estimativa de receita e a autorização para realização dos gastos públicos. É no orçamento que se tomam as decisões fundamentais – acerca de investimentos, obras públicas, projetos sociais – e se fazem escolhas trágicas acerca da alocação de recursos escassos. É nele que se materializam as escolhas éticas e políticas de uma sociedade. Quanto vai ser gasto com educação, saúde, pesquisa científica, infraestrutura, publicidade institucional. Estranhamente, o orçamento público no Brasil é tratado com grande indiferença pela sociedade e pelos formadores de opinião. É ruim que seja assim. A transparência na elaboração e na execução do orçamento são instrumentos fundamentais para que uma democracia possa funcionar adequadamente. Nos últimos anos, foi vitoriosa no Brasil a cultura de que o equilíbrio fiscal não tem ideologia. Adquirida esta consciência, resta agora dar o passo seguinte: fazer do orçamento uma instância política decisiva. Isso significa dar visibilidade à sua elaboração – com o debate público adequado acerca das prioridades adotadas na alocação de recursos – e à sua execução, que deverá ser acompanhada por controles jurídicos e sociais adequados” (ROBERTO, Barroso Luís. *O Caminho Longo e Sinuoso*. In: ROBERTO, Barroso Luís. **A Vida, o Direito e Algumas Ideias para o Brasil**. Ribeirão Preto: Ed. Migalhas, 2016. p. 204).

<sup>734</sup> GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. p. 328.

<sup>735</sup> SLEMROD, Joel. Trust in Public Finance. In: CNOSEN, Sijbren; SINN, Hans-Werner (ed.). **Public Finance and Public Policy in the New Century**. Cambridge: MIT Press, 2003. p. 63.

<sup>736</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; Correia NETO, Celso de Barros. Transparência Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (*Orgs.*). **Tratado de Direito Financeiro** – Vol. 1. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 183.

país. Como é possível antever neste momento, o uso abusivo de tais estratégias, desacompanhado de políticas substanciosas por parte do Estado que auxiliem no esclarecimento da população, em especial das parcelas mais pobres de nossa pirâmide social, acerca de como se dá a distribuição dos encargos fiscais, e a conseqüente dimensão do custo do Estado, é algo que contraria o princípio da transparência fiscal.

O debate em torno das receitas e gastos públicos jamais deve ignorar o fato de que existem diversas realidades em uma mesma nação, e, tão importante quanto saber como se gasta, é ter compreensão da origem desses recursos. Assim, ao lado de uma maior transparência no campo das despesas, se faz essencial a concretização da transparência no campo da arrecadação tributária, afastando visões descontextualizadas do problema.

Embora no capítulo da Constituição Federal referente ao sistema tributário nacional não surja um enunciado específico a respeito da adoção de uma matriz tributária transparente, é possível vislumbrar um compromisso constitucional decorrente do parágrafo 5º do artigo 150. Tal dispositivo determina caber a lei prescrever medidas direcionadas ao esclarecimento dos consumidores a respeito da carga tributária incidente quando da aquisição final de mercadorias e serviços. Aproxima-se, assim, a exigência de transparência fiscal na seara tributária de um princípio estrutural responsável por reger as relações de consumo, que é o da necessidade de sempre se permitir o acesso do consumidor a uma informação clara, correta, precisa e completa<sup>737</sup>.

Nesse sentir, primoroso avanço civilizatório é representado pela Lei 12.741/2012, no que determina às notas fiscais informarem o valor dos impostos embutidos no preço de produtos ou serviços adquiridos pelo consumidor. Isso porque, como os tributos sobre o consumo são transferidos na cadeia produtiva como custo das operações de produção e circulação de bens, os consumidores acabam alienados do encargo incorporado ao preço, em um verdadeiro método anestésico<sup>738</sup>.

Contudo, é imprópria a restrição do princípio da transparência fiscal ao destaque da carga tributária quando da aquisição de certas mercadorias. Ainda que tal inovação legislativa se mostre como um marco, tardio, diga-se de passagem, no tocante à conscientização do consumidor de seu papel enquanto contribuinte de fato, a concretização

---

<sup>737</sup> AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro** 16. ed. São Paulo: Saraiva. 2010. p. 171.

<sup>738</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; Correia NETO, Celso de Barros. *Transparência Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (Orgs.). **Tratado de Direito Financeiro** – Vol. 1. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 188.

deste princípio simboliza algo além, não alcançado apenas por essa prescrição. Reflete, nos dizeres de Geraldo Ataliba um mandamento imperativo imposto ao Poder Público<sup>739</sup>.

Ou seja, 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. A ideia de uma vivência coletiva induz que políticas públicas e seus custos sejam também discutidas sob o mesmo contexto coletivo - considerando não apenas o todo de nossa sociedade, mas as características que a torna tão única, como o é a extensa desigualdade que nos marca. Assim, a exigência de transparência e publicidade impõe que, no tocante à avaliação da atividade financeira do Estado, afastemos qualquer tendência a apreciação individualista do problema fiscal, centrado tão somente no quanto cada um paga e recebe, e contextualizemos as capacidades contributiva e receptiva dentro de um panorama maior, levando em consideração em que medida cada grupo social se insere em nossa pirâmide socioeconômica, sob pena de, se assim não procedermos, confundirmos mais a sociedade do que esclarecê-la<sup>740</sup>.

A transparência fiscal assume função fundamental no Estado Democrático de Direito ao estabelecer balizas na atuação ao ente político, tanto na atividade legislativa, quanto na judiciária e executiva, direcionadas a um agir claro e preciso, com o fornecimento das informações necessárias para que possa ser feito o devido controle de conformidade do agente público com a vontade soberana do povo que ele representa. Essa diretriz, portanto, possibilita a criação de uma consciência crítica por parte do contribuinte, permitindo que este se autorreconheça enquanto financiador do aparato estatal, bem como contribuindo para a compreensão geral de que a prestação e garantia de direitos, por parte do Estado, tem um custo financiado por todos<sup>741</sup>.

---

<sup>739</sup> "É o primeiro direito que o povo deve ter. Se ele é o titular da soberania, o dono do país - daí a noção de *res publica* -, se ele tem, porque dono, a pretensão de exercer todos os atributos dessa condição, nos termos institucionalmente traçados, esse mesmo povo só pode tomar adequadas providências corretivas sobre os seus delegados, que são os agentes políticos, se estiver informado" (ATALIBA, Geraldo. Como fazer transparente a administração pública: mecanismos de controle popular. In: GRINOVER, Ada Pellegrini *et al.* (Org.). **Problemas e reformas**: subsídios para o debate constituinte. São Paulo: OAB, 1988. p. 61).

<sup>740</sup> Nessa linha de entendimento ver SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 290.

<sup>741</sup> SLEMROD, Joel. Trust in Public Finance. In: CNOSSEN, Sijbren; SINN, Hans-Werner (ed.). **Public Finance and Public Policy in the New Century**. Cambridge: MIT Press, 2003. p. 49-92; MURPHY, Liam;

Nesse sentido, cumpre ressaltar que não se pretende aqui a defesa quanto ao fornecimento de informações técnicas, ou mesmo esperar que a população venha a compreender todos os aspectos do orçamento público. É de se esperar um esforço por parte do Poder Público, com a cooperação de setores da sociedade que detenham tal saber, para que dentro dessa contextualização trabalhe a informação da melhor maneira possível, como forma de facilitar a apreensão pelo indivíduo "comum" dos aspectos gerais da atividade financeira do Estado<sup>742</sup>.

Desse modo, a par de informar, a transparência acerca do financiamento pode transformar a própria compreensão que a sociedade tem a respeito da exação tributária, que deixa de ser encarada como uma imposição do detentor do poder político, para ser ressignificada como o preço necessário para se viver em liberdade. Tal mudança de perspectiva, tende a reforçar a moral tributária, substituindo comportamentos evasivos por parte do cidadão, para cultivar uma cultura de maior trato da coisa pública<sup>743</sup>.

A tributação, assim, na contemporaneidade, não se apresenta apenas como uma forma de financiamento do Estado. Ela assume um papel essencial de vinculação entre o cidadão, enquanto eleitor, e o Estado, possibilitando que aquele assuma um papel positivo não só no controle do gasto público, como também no direcionamento deste<sup>744</sup>.

A transparência nas informações a respeito das condições de financiamento do Estado se mostra como parte fundante de qualquer experiência política que se pretenda democrática. Caso contrário, ficaria impossibilitado o estabelecimento de um debate sério a respeito de questões fundamentais à própria conformação de nossa agenda política<sup>745</sup>, como reformas estruturais da previdência e do trabalho, extensão do fornecimento de bens públicos como saúde e educação, e até promoção de políticas de combate à desigualdade social. Uma gestão opaca compromete a própria avaliação do papel do Estado, enquanto promotor, ou não, de políticas voltadas ao desenvolvimento socioeconômico<sup>746</sup>.

NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 55-57.

<sup>742</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p. 132-133.

<sup>743</sup> SLEMROD, Joel. Trust in Public Finance. *In*: CNOSEN, Sijbren; SINN, Hans-Werner (ed.). **Public Finance and Public Policy in the New Century**. Cambridge: MIT Press, 2003. p. 56.

<sup>744</sup> REZENDE, Fernando. Transparência ou ilusão. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 237.

<sup>745</sup> SLEMROD, Joel. Trust in Public Finance. *In*: CNOSEN, Sijbren; SINN, Hans-Werner (ed.). **Public Finance and Public Policy in the New Century**. Cambridge: MIT Press, 2003. p. 50.

<sup>746</sup> STIGLITZ, Joseph. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer o Discurso público: o papel da transparência na via pública. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 69.

Pretende-se, portanto, que a tributação seja transparente de tal modo que qualquer um possa ter consciência do ônus fiscal a qual está sujeito e manifestando condições de se impor perante o Estado, questionando-o publicamente. Como dito acima, tal princípio é reflexo de não quereremos viver em um Estado opressor e arbitrário, de modo que também a tributação deva ser baseada em uma justificação fundada em razões socialmente aceitáveis<sup>747</sup>.

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<sup>748</sup>.

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<sup>749</sup>, deixando de se auto reconhecer como efetivo contribuinte e comprometendo, conseqüentemente, o próprio ideal de autogoverno típico do paradigma da democracia liberal.

---

<sup>747</sup> STIGLITZ, Joseph. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer o Discurso público: o papel da transparência na via pública. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p 54-57.

<sup>748</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 37.

<sup>749</sup> FARIAS, Fátima Gondim; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Bases Tributáveis Brasileiras: penalizando os pobres e beneficiando os rentistas. In: CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012. p. 37.

Conforme observado no capítulo anterior, a reiterada ocorrência de estratégias ilusórias, sejam elas decorrentes da vasta tributação sobre o consumo, sejam originadas da extensa complexidade fiscal, ou mesmo de uma estrutura cumulativa em que tributos incidem sobre outros tributos, afasta nossa matriz tributária do cumprimento desses objetivos mínimos atrelados ao princípio da transparência fiscal.

Se o financiamento de um sistema de direitos não é algo claro para toda a sociedade, como esperar que possamos dar o próximo passo na concretização de uma experiência democrática, com a efetiva participação e controle social do orçamento público? Como garantir que o processo deliberativo não seja desvirtuado por agentes que desfrutem de posições de privilégio, de modo que o resultado passe a ser orientado segundo os interesses de determinados grupos? Não por outra razão que Stiglitz adverte que a atuação transparente é pré-condição para se evitar que certos interesses particulares de agentes econômicos bem posicionados juntos ao setor público a venham prevalecer em detrimento do interesse coletivo<sup>750</sup>.

A ausência de transparência fiscal em nosso contexto se agrava ainda mais quando consideramos que as parcelas mais prejudicadas pela opacidade são aquelas que historicamente encontram-se excluídas do processo deliberativo. Conforme observado anteriormente, tem-se nas camadas mais pobres da população a reiterada ocorrência de estratégias ilusórias, justamente por estarem elas submetidas, em maior parte, a uma forma de tributação que mascara sua incidência e incutem um erro na percepção quanto a quem, em termos fiscais, de fato contribui e como contribui para a coletividade.

Tem-se, com isso, o próprio aspecto de dominação inerente à conformação da matriz tributária brasileira enquanto um modelo distorcivo e que pouco auxilia para formação de uma cidadania qualificada. Ao optar-se pela criação de uma estrutura altamente regressiva, atrelam-na a uma realidade que é excluída do campo de compreensão dos destinatários do encargo fiscal em razão da extensa opacidade inerente ao uso de estratégias ilusórias, passando ao largo de qualquer ideal democrático.

A ideia de transparência fiscal que buscamos defender no presente tópico, enquanto requisito de um Estado Democrático de Direito, atua em oposição aos efeitos causados pela ilusão fiscal, direcionado que é ao combate de distorções e manipulações. Não se ignora que a ideia de transparência, por si só, não pode ser encarada como o extremo oposto do

---

<sup>750</sup> STIGLITZ, Joseph. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer o Discurso público: o papel da transparência na via pública. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 61-69.

conceito de ilusão fiscal, em especial no que toca às diversas facetas deste fenômeno no âmbito da atividade financeira do Estado<sup>751</sup>. Nem mesmo ignoramos o quanto alertado por James Buchanan quanto à diferença entre a imperfeição de um agir desinformado em relação a um agir iludido<sup>752</sup>.

Ainda assim, mesmo que não possamos confundir os termos, é possível extrair do dever de transparência uma tal obrigação direcionada ao Estado, para que este busque sempre superar os efeitos advindos da ilusão fiscal, como forma de fornecer à sociedade a compreensão necessária para que esta atue dentro do que se espera em uma democracia<sup>753</sup>. Seja por meio da adoção de reformas estruturantes que aumentem a transparência da matriz tributária em uma perspectiva de vitrine, deixando a atividade financeira mais clara para que os indivíduos a compreendam bem. Seja por meio da perspectiva de autofalante, instruindo a sociedade acerca de como se distribui os custos e resultados da matriz tributária, como forma inclusive de combater os efeitos dissimuladores da ilusão fiscal sempre que esta não for possível de ser afastada de pronto<sup>754</sup>.

Por outro lado, temos ainda que ter em mente que o dever de transparência não se esgota com a simples disponibilização de informações à sociedade, como se esta fosse um todo homogêneo que compreenda na mesma medida como se estrutura a matriz tributária em nosso país. Temos que ter em mente que, em uma sociedade desigual como a nossa, o princípio da transparência fiscal impõe não só dever de perpassar toda a atividade financeira do Estado, seja no campo da arrecadação, seja no viés do dispêndio, como também deve ser pensada em prol das parcelas mais pobres da população, como forma de reinseri-las no debate democrático, garantindo a elas meios e voz para interferir no controle

---

<sup>751</sup> SCHENK, Deborah. Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. **NYU Law and Economics Research Paper n.10-37**, ago. 2010. p. 2-4.

<sup>752</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999.. p. 125 - 126.

<sup>753</sup> DZIEMIANOWICZ, R. *et al.* Tax expenditures as an example of fiscal illusion. **Optimum**. Studia Economiczne, vol. 89, n.5, pp. 85-98, 2017. p. 89. WILDOWICZ-GIEGIEL, Anna; KARGOL-WASILUK, Aneta. The Phenomenon of Fiscal Illusion from Theoretical and Empirical Perspective: The Case of Euro Area Countries *In European Research Studies Journal* Volume XXIII, Issue 2, 2020 pp. 670-693 p. 675.

<sup>754</sup> Bem apontando a dicotomia existente sobre tais imposições, Fernando Scaff esclarece que "*A publicidade* demanda difusão de dados e conteúdos, como campanhas educativas ou sanitárias, e que funciona, para usar uma metáfora, como um *autofalante* para disseminar informações. *A transparência* obriga que todo e qualquer documento ou ato público esteja acessível a quem nele tiver interesse, tal qual *vitrine de uma loja* - não faz a disseminação da informação ao público, mas permite às pessoas ver tudo que interessa.

Enquanto a *publicidade* visa à *difusão* de informações, a *transparência* *retira os véus* que podem existir sobre a atividade pública. Existem atividades administrativas que não devem ser objeto de difusão de informações, no sentido do atingimento da população em geral, mas devem estar disponíveis a quem deseja obtê-las. A transparência é outro âmbito do princípio da publicidade." (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 434).



e definição de políticas públicas. Embora não seja o oposto à ilusão fiscal, políticas voltadas à transparência fiscal devem sim ser pensadas como política de Estado voltadas para tal fenômeno, como forma de fazer frente a seus efeitos deletérios na percepção social da atividade financeira, em especial entre aqueles grupos mais sujeitos a tal distorção da realidade fiscal.

Como veremos a frente, a concretização de tal ideal se faz necessário para que alcancemos os objetivos fundamentais que nos definem enquanto comunidade política, ao passo que a ilusão fiscal, em linha com o que defendemos na presente tese, atua em sentido contrário, desarticulando os esforços direcionados para tal projeto de sociedade constitucionalmente delimitados.

### **3.3. Construir uma sociedade livre, justa e solidária**

Embora os objetivos fundamentais de nosso Estado, disciplinados no artigo 3º, da Constituição de 1988, demandam para sua compreensão uma leitura sistêmica que envolva não apenas todas as metas ali constantes, como também os demais dispositivos de nosso texto constitucional, seus enunciados apontam o compromisso assumido por nossa sociedade de superação o atual estado de coisas, ciente que a realidade ora existente precisa ser aperfeiçoada enquanto um projeto em construção<sup>755</sup>. Analisar em de que modo nossas práticas atuais se conformam ou não com tal projeto é algo essencial para que possamos nos posicionar politicamente e exigir do Estado, enquanto agente transformador da realidade, o endereçamento das políticas públicas necessárias para superação do atual quadro de subdesenvolvimento vivido<sup>756</sup>.

A importância do artigo 3º reside, portanto, na compreensão deste modelo de sociedade que pretendemos por de pé. Tais disposições, embora possam revelar um programa constitucional, trazem em si um compromisso, apontando o norte para onde se pretende chegar. Nesse sentido, Fernando Scaff bem ilustra que os objetivos contidos no artigo 3º, enquanto fundamentais, embora não únicos, seriam o projeto de construção do “edifício Brasil”, ao passo que os fundamentos, contidos no artigo 1º seriam os pilares de tal construção<sup>757</sup>.

---

<sup>755</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 36.

<sup>756</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 210.

<sup>757</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 213.

Como primeiro objetivo constitucionalmente contemplado, o artigo 3º confirma que a sociedade brasileira deva ser livre, justa e solidária. Verifica-se assim a confluência de três elementos tipicamente republicanos, que remetem aos mesmos ideais que guiaram a Revolução Francesa no final do século XVIII. Compreender a concretização deste objetivo, portanto, envolve tanto o resgate histórico dos princípios de liberdade, igualdade e fraternidade que representaram a formação do Estado de Direito burguês, ao mesmo tempo que demanda compreendermos não bastar mais sua concretização sob uma perspectiva formalista<sup>758</sup>.

Assim, o artigo 3º, inciso I da Constituição vincula juridicamente o Estado brasileiro, enquanto república que é, a uma atuação positiva em direção ao bem comum, com a consequente aplicação da coisa pública como forma de promover, a todos, tanto um ideal de liberdade real quanto de isonomia. Apenas com a conjugação deste binômio de liberdade igual enquanto expressão de uma vivência solidária é que é possível chegar a uma sociedade justa<sup>759</sup>.

Todavia, ainda que conjuguem elementos comuns ao regime republicano, e imponham uma necessária leitura equilibrada e conjunta – de tal modo que surja inviável interpretações que promovam apenas uma das premissas contidas em tal dispositivo<sup>760</sup> – é necessário nos determos em cada um dos aspectos de referido mandamento para que possamos analisar em que medida a ilusão fiscal pode implicar a oposição a referido objetivo. Assim, começando por uma sociedade livre, para alcançarmos a dimensão do mandamento contido no artigo 3º da Constituição, temos que ter em mente a existência de uma pluralidade de sentidos para o termo liberdade<sup>761</sup>, e, ainda que não seja a intenção do

---

<sup>758</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53.

<sup>759</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 214.

<sup>760</sup> Nesse sentido, bem expõem José Maria Arruda de Andrade e Alexandre Evaristo Pinto que "daí a importância de reconhecer no art. 3º da Constituição os grandes desafios de um Estado que não assegurar, mas tem o dever constitucional de transformar, ainda que saibamos que o que transforma norma posta (texto normativo) e norma aplicada é a vontade política de realizar políticas que atendam a tais funções. Muitos autores preferem ler na Constituição brasileira a carta da liberdade e da dignidade da pessoa humana, em um exercício interpretativo que separa as palavras que lhes interessam, isolando-as de seus complementos ou termos vizinhos. O art. 3º, supracitado, é um bom exemplo: lido de forma ligeira parece não ressaltar que, ao lado da liberdade, há o objetivo fundamental (o adjetivo é da própria norma) de 'erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais', o que confirma que a sociedade pretendida pelo texto normativo deve ser livre e, ao mesmo tempo, justa e solidária". (ANDRADE, José Maria Arruda de; PINTO, Alexandre Evaristo. Da Livre iniciativa na Constituição Federal de 1988. In: NUSDEO, Fábio (Coord.); PINTO, Alexandre Evaristo (Org.). **A Ordem Econômica Constitucional**. Estudos em celebração ao 1º Centenário da Constituição de Weimar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 106-107).

<sup>761</sup> "A palavra Liberdade tem uma notável conotação laudatória. Por esta razão, tem sido usada para acobertar qualquer tipo de ação, política ou instituição considerada como portadora de algum valor, desde a obediência ao direito natural ou positivo até a prosperidade econômica. Os escritos políticos raramente oferecem

presente trabalho descer na análise minuciosa de cada um deles, é importante proceder com um breve resgate de sua definição.

Em análise canônica da ideia de liberdade, Isaiah Berlin define duas perspectivas para o conceito, que tanto assumiria um viés relacionado à proteção de direitos fundamentais como típicas áreas imunes à intervenção estatal, quanto se vincularia à própria capacidade de o indivíduo desenvolver um projeto de vida<sup>762</sup>. Berlin, assim, divide a liberdade em uma vertente negativa e uma vertente positiva.

No âmbito da primeira temos a inexistência de coerção externa, de tal modo que, para ser livre, o cidadão não pode ter suas atividades restringidas por nenhuma outra pessoa, ou mesmo pela própria comunidade, sem que haja respaldo em lei. É uma dimensão da liberdade oponível ao Estado, embora, como visto no primeiro capítulo da presente tese, necessite dele para existir.

Já sob o viés positivo, a liberdade se relacionaria com a concretização pelos indivíduos de suas próprias potencialidades e capacidades, envolvendo a delimitação e controle de um projeto de vida que se traduziria na ideia de autorrealização<sup>763</sup>.

Na perspectiva do liberalismo clássico, a definição de uma sociedade livre envolvia necessariamente a aceção negativa trazida por Berlin<sup>764</sup>, ou seja, da restrição direcionada ao Estado de apenas limitar a liberdade do indivíduo se em jogo a proteção de um direito fundamental de terceiro<sup>765</sup>. Essa perspectiva não se preocupa com a capacidade material do

definições explícitas de Liberdade em termos descritivos: todavia, em muitos casos, é possível inferir definições descritivas do contexto." (BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 13. ed. Brasília: Editora UnB, 2007. p. 708).

<sup>762</sup> BERLIN, Isaiah. Two Concepts of Liberty. In: BERLIN, Isaiah. **Four Essays on Liberty**. New York: Oxford University Press, 1969. p. 119-172.

<sup>763</sup> "The 'positive' sense of the word 'liberty' derives from the wish on the part of the individual to be his own master. I wish my life and decisions to depend on myself, not on external forces of whatever kind. I wish to be the instrument of my own, not of other men's acts of will. I wish to be a subject, not an object; to be moved by reasons, by conscious purposes, which are my own, not by causes which affect me, as it were, from outside. I wish to be somebody, not nobody; a doer--deciding, not being decided for, self-directed and not acted upon by external nature or by other men as if I were a thing, or an animal, or a slave incapable of playing a human role, that is, of conceiving goals and policies of my own and realizing them. This is at least part of what I mean when I say that I am rational, and that it is my reason that distinguishes me as a human being from the rest of the world. I wish, above all, to be conscious of myself as a thinking, willing, active being, bearing responsibility for my choices and able to explain them by references to my own ideas and purposes. I feel free to the degree that I believe this to be true, and enslaved to the degree that I am made to realize that it is not." (BERLIN, Isaiah. Two Concepts of Liberty. In: BERLIN, Isaiah. **Four Essays on Liberty**. New York: Oxford University Press, 1969. p. 131).

<sup>764</sup> BASTOS, Pedro Paulo Zahluth; BELLUZO, Luiz Gonzaga. Capitalismo, Neoliberalismo e Democracia: propostas para uma agenda de pesquisa. In: ALMADA, Jhonatan; JABBOUR, Elias; PAULA, Luiz Fernando de (Orgs.). **Repensar o Brasil**. Rio de Janeiro: AMFG, 2020. p. 19.

<sup>765</sup> "A democracia e a aristocracia não são Estados livres por natureza. A liberdade política só se encontra nos governos moderados. Mas ela nem sempre existe nos Estados moderados; só existe quando não se abusa do poder; mas trata-se de uma experiência eterna que todo homem que possui poder é levado a dele abusar; ele vai até onde encontra limites. Quem diria! Até a virtude precisa de limites. Para que não se possa abusar do

indivíduo em concretizar tal liberdade, pouco importando a existência de algum obstáculo para a autodeterminação deste, seja em razão de eventual exploração econômica ou ainda de alguma pressão social. De acordo com a corrente de pensamento liberal, para que uma sociedade possa ser considerada livre basta se fundamentar nos princípios do *laissez-faire*, ou seja, basta que o indivíduo possua direitos legalmente determinados e esteja sujeita aos deveres a eles correspondentes<sup>766</sup>.

A ideia formal de liberdade, desse modo, encontrava-se em muito conectada com a existência de lei, visto ser este o único instrumento de limitação para a fruição dos direitos individuais<sup>767</sup>.

Fundamental para a legitimação do pensamento burguês após a Revolução Francesa<sup>768</sup>, o modelo de liberdade então proposto, centrado no formalismo, mostrou sua insuficiência justamente por deixar à parte a concretização de uma sociedade verdadeiramente democrática e materialmente igualitária.

A necessidade de ressignificação deste princípio, assim, se fez necessário não apenas em uma perspectiva histórica, ao passo que as Constituições ao redor do mundo passaram a compreender, em especial no início do século XX, a necessidade de conferir um papel interventivo ao Estado como forma de garantir um mínimo, como ainda se mostra presente em nosso atual contexto constitucional, justamente por conjugar o ideal de uma sociedade livre, em conjunto com a ideia de solidariedade e justiça<sup>769</sup>.

poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder limite o poder. Uma constituição pode ser tal que ninguém seja obrigado a fazer as coisas a que a lei não obriga e a não fazer aquelas que a lei permite" (MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996. pp. 166-167).

<sup>766</sup> BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 13. ed. Brasília: Editora UnB, 2007. p. 711.

<sup>767</sup> "[A] liberdade política não consiste em se fazer o que se quer. Em um Estado, isto é, numa sociedade onde existem leis, a liberdade só pode consistir em poder fazer o que se deve querer e em não ser forçado a fazer o que não se tem o direito de querer. Deve-se ter em mente o que é a independência e o que é a liberdade. A liberdade é o direito de fazer tudo o que as leis permitem; e se um cidadão pudesse fazer o que elas proíbem ele já não teria liberdade, porque os outros também teriam este poder." (MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 166).

<sup>768</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de; PINTO, Alexandre Evaristo. Da Livre iniciativa na Constituição Federal de 1988. In: NUSDEO, Fábio (Coord.); PINTO, Alexandre Evaristo (Org.). **A Ordem Econômica Constitucional**. Estudos em celebração ao 1º Centenário da Constituição de Weimar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 92.

<sup>769</sup> Luís Eduardo Schoueri marca a passagem do Estado liberal para o social, no que toca à conformação deste ideal de liberdade, afirmando que "a liberdade ganha nova feição, pois passa a ser coletiva. Já não mais se pode considerar o cidadão livre, se o ambiente em que se insere é marcado por desigualdades sociais. Não goza de liberdade aquele que, em um ambiente desigual, isola-se em sua propriedade, qual prisioneiro dentro de seu próprio ambiente. A liberdade somente pode ser fruída quando todos têm acesso a ela. A sociedade, não o indivíduo, é que está no centro da liberdade". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 28).

Concretizado nas mais diversas passagens de nosso texto constitucional, o ideal de liberdade para nossa Constituição é aquele que se realiza em um viés republicano, representando ao final a concepção de não dominação<sup>770</sup>. Para além da compreensão tradicionalmente defendida pelo liberalismo de que a liberdade representa a ausência de constrangimento externo à conduta dos agentes econômicos, uma sociedade livre, sob um viés republicano é aquela que não apenas defende a existência de arranjos institucionais que possibilitem o controle do poder estatal, como também que enfrente relações políticas, sociais e econômicas cuja nota característica seja a dependência ou submissão do indivíduo em relação a outrem de tal modo a sufocar a liberdade daquele<sup>771</sup>.

A liberdade material passa a ser enxergada não apenas a partir da abstenção do Estado, mas sim na necessidade de que existam condições materiais de autodeterminação dos indivíduos. No entender de Eros Grau, tal perspectiva substancial de liberdade demanda a concretização, não apenas enquanto esfera resistência do indivíduo ao poder político, mas, principalmente como espaço de reivindicação por melhores condições de vida, de tal modo a descrever uma garantia constitucional de reconhecimento da sensibilidade e acessibilidade do indivíduo a alternativas de conduta e resultado<sup>772</sup>. Para Grau, por sensibilidade compreende-se a própria percepção do indivíduo quanto à possibilidade de reivindicar um caminho diferente a tomar, não podendo ser considerado livre aquele que sequer compreensão tem das alternativas que se colocam à disposição. Bem como, por acessibilidade entende-se o efetivo acesso a tal conduta alternativa, não podendo também ser considerado livre aquele que, sensível às escolhas que pode realizar, encontra tais opções bloqueadas.

A construção de uma sociedade livre, assim, não se resume à concretização de sua vertente liberal, alcançada que é em nossa Constituição pelo princípio da livre-iniciativa e proteção da propriedade privada. Ainda que seja uma parcela importante de nosso texto

---

<sup>770</sup> SARMENTO, Daniel. Por uma república inclusiva: usos e abusos do princípio republicano nos 30 anos da Constituição Federal. In: BOLONHA, Carlos *et al.* (Coord.). **30 anos da Constituição de 1988** – uma jornada inacabada. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 65.

<sup>771</sup> De acordo com Daniel Sarmiento, "o ideário republicano visa também a assegurar a cada cidadão as condições necessárias para o exercício da sua liberdade, não só perante o Estado, como também diante dos poderes sociais privados. Essa pretensão requer, muitas vezes, a intervenção estatal nas relações sociais. Portanto, a república não se concilia com o abstenseísmo do Estado diante de fortes assimetrias de poder e opressão das partes mais vulneráveis. Republicanos normalmente endossam a conhecida máxima de Lacondaire: 'entre o forte e o fraco, entre o rico e o pobre, entre o senhor e servo, é a liberdade que oprime e a lei que liberta'". (SARMENTO, Daniel. Por uma república inclusiva: usos e abusos do princípio republicano nos 30 anos da Constituição Federal. In: BOLONHA, Carlos *et al.* (Coord.). **30 anos da Constituição de 1988** – uma jornada inacabada. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 66).

<sup>772</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 197.

constitucional, que reconhece nestes direitos as pedras de toque de nosso modelo econômico, não se pode ignorar que tais garantias vêm prescritas ao lado de princípios como a valorização do trabalho humano, a necessidade de observância de uma função social dos direitos individuais e a busca pela promoção de uma maior igualdade material. Como leciona Tercio Sampaio Ferraz Júnior<sup>773</sup>, a ideia de liberdade, deve deixar de ser encarada enquanto garantia do indivíduo diante dos desmandos do poder estatal, para se ressignificar em torno de um sentido socialmente comprometido, direcionada para concretização de algo. É na concretização desse marco civilizatório mínimo e comum, que se garantirá a efetivação de uma sociedade verdadeiramente livre<sup>774</sup>. Como alertado por Fernando Facury Scaff, a ideia de liberdade pressupõe a existência de uma igualdade material entre os indivíduos, pois se na esfera socioeconômica não houver tal senso de igualdade, será impossível que cada indivíduo venha a usufruir da liberdade assegurada<sup>775</sup>.

Assim, tais considerações quanto ao conceito de sociedade livre nos levam necessariamente à admoestação de que a sociedade deve também ser considerada justa<sup>776</sup>, não podendo em nosso texto constitucional ser construído outro sentido de justiça que não o de justiça social<sup>777</sup>. Isso porque, entre os diversos preceitos contidos na Constituição de 1988, encontramos a ideia de uma justiça social seja no artigo 170, ao apontar que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos uma existência digna segundo os ditames da justiça social, seja no artigo 193, quando afirma que a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

Verifica-se, portanto, que a construção de uma sociedade justa contida no artigo 3º nos traz como decorrência lógica a necessidade de transformação da realidade social em prol de uma maior igualdade material, de modo que todos os membros daquela comunidade possam desfrutar de um mesmo patamar existencial, em que usufruam de capacidades econômicas e culturais para uma vida digna e possam se autorrealizar

---

<sup>773</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Estudos de filosofia do Direito** – Reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o Direito. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 109.

<sup>774</sup> Diz Amartya Sen que é essencial "favorecer a criação de condições nas quais as pessoas tenham oportunidades reais de julgar o tipo de vida que gostariam de levar. Fatores econômicos e sociais como educação básica, serviços elementares de saúde e emprego seguro são importantes não apenas por si mesmos como pelo papel que podem desempenhar ao dar às pessoas a oportunidade de enfrentar o mundo com coragem e liberdade. Essas considerações requerem uma base informacional mais ampla, concentrada particularmente na capacidade de as pessoas escolherem a vida que elas têm razões para valorizar." (SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. p. 82).

<sup>775</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 174.

<sup>776</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. p. 340.

<sup>777</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 210.

enquanto indivíduos<sup>778</sup>. Isso porque, conforme veremos a frente, no núcleo da ideia de igualdade está inserido o reconhecimento e respeito à diferença, conferindo ao outro uma medida de igual consideração, com espaço de desenvolvimento de suas respectivas potencialidades de maneira livre, autônoma e plena<sup>779</sup>.

Assim, a concretização de uma sociedade justa passa necessariamente por uma atividade do Estado calcada em um ideal redistributivo. Significa assumir que em nossa Constituição há um claro mandamento voltado para que a coletividade, seja enquanto Estado, seja no âmbito da sociedade civil, direcione esforços em atenção a diminuição da desigualdade socioeconômica, que por si só vem também contemplada como objetivo constitucional no artigo 3º.

Quando transportamos tal ditame para a política fiscal do Estado, temos que nossa matriz tributária deva alcançar, enquanto resultado das escolhas que estruturam tanto a arrecadação quanto o gasto público, um certo nível na distribuição do “bem comum” que seja distinto daquele a que chegou caso não houvesse uma atividade financeira. Ou seja, significa dizer que há um elemento equalizador inerente a estruturação de nossa matriz tributária que, como forma de concretizar esse ideal de justiça social trazido em nossa Constituição, deve refletir uma certa progressividade na distribuição dos ônus e bônus da atividade financeira.

Conforme alertado por Fernando Facury Scaff<sup>780</sup>, deve se buscar na concretização da justiça social, a observância tanto da capacidade contributiva, quanto da capacidade receptiva, como instrumentos de promoção de um tratamento isonômico. É dizer, tanto a arrecadação, quanto o gasto público, devem ser orientadas com o fim último de permitir uma redistribuição de recursos que possibilite efetivar tanto a liberdade, quanto a igualdade.

Esta colocação nos traz algumas reflexões também necessárias.

A primeira é que não se pretende com isso a defesa intransigente do Estado, ou mesmo a imposição sem limites de tributos. Embora se busque a promoção de uma distribuição que atenda a ideia de justiça social, temos que reconhecer os limites constitucionalmente impostos à atividade financeira, a qual deve respeitar um espaço

---

<sup>778</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 57.

<sup>779</sup> PIOVESAN, Flávia. Igualdade, Diferença e Direitos Humanos: Perspectivas Global e Regional. *In*: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudinei de (Orgs.). **Direitos Humanos, Democracia e República** – Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2001. p. 460.

<sup>780</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 267.

reservado à autorrealização do indivíduo. Ou seja, a tributação justa é aquela que, direcionada à redução das desigualdades, respeita os limites impostos pelos direitos fundamentais e garantias individuais. É reconhecer que, na nossa configuração atual de organização política, ao lado de ditames típicos ao Estado Social coexiste disposições próprias ao Estado de Direito, sendo necessário conciliar ambas as premissas como forma de valorizar tanto a igualdade material quanto a liberdade real<sup>781</sup>.

A segunda reflexão que se faz necessária reside na constatação de que, enquanto ideal a ser concretizado, a busca pela justiça social no campo da atividade financeira não necessariamente impõe que tanto arrecadação quanto gasto público sejam orientados para tal fim<sup>782</sup>. O que se demanda é que o resultado da atividade financeira, ao final, atenda aos ditames de uma justiça redistributiva<sup>783</sup>. Neste contexto, eventual regressividade na arrecadação pode até ser aceita, desde que o gasto público suplante os efeitos concentradores da tributação<sup>784</sup>. Esta percepção importa, pois, em razão de eventuais condições materiais de dada sociedade, a imposição tributária direta e progressiva não teria a capacidade de angariar recursos necessários para a manutenção do aparato estatal e promoção de políticas redistributivas ao mesmo tempo. Assim, eventual grau de regressividade na tributação pode ser algo do qual o formulador da política fiscal pode não escapar.

Ainda assim, tal escolha deve estar transparente aos olhos de toda a sociedade, não podendo a estrutura fiscal arrecadar de maneira mais gravosa das camadas mais pobres da

---

<sup>781</sup> GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Org.). **O dever fundamental de pagar impostos** – O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017c. p. 193-196.

<sup>782</sup> HORVATH, Estevão. Ética, Tributação e Gasto Público: o que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento** – Homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 179.

<sup>783</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 98-100.

<sup>784</sup> "O que precisa ser destacado, quando se trata de medidas para promover a justiça fiscal de maneira ampla, é adotar o que vem sendo chamado de uma nova abordagem na aferição da progressividade, que implica combinar as duas maneiras de atuação do Estado na economia e na sociedade: os tributos e os gastos. Não basta focar apenas nos tributos sem olhar para os gastos. Quando se trata de reduzir as desigualdades sociais numa perspectiva de médio e longo prazo, a ação do Estado deve ser aquela que comanda a destinação dos gastos, para igualar as oportunidades de ascensão social da parcela da população que depende do Estado para ter acesso à educação de qualidade, serviços de saúde eficientes e condições satisfatórias de moradia. Portanto, é essencial que a progressividade seja vista como uma via de mão dupla. Ela não depende apenas de como os tributos são arrecadados, mas também de como os recursos coletados pelo Estado são aplicados. Ao adotar essa abordagem, alguma regressividade na arrecadação pode ser mais do que compensada por uma maior progressividade do gasto, em benefício do País e de sua população." (REZENDE, Fernando (Coord.). Caminhos para a reforma tributária onde estamos, o que queremos e qual é o caminho para avançar na direção desejada. **Observatório da reforma tributária**, 16 set. 2020. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/caminhos-para-a-reforma-tributaria-rezende-et-al>. Acesso em: 30/09/2020. p. 26).



população sem lhes conferir condições para que cobrem do Poder Público o retorno de tal contribuição em termos de prestações positivas que venham a reduzir o cenário de desigualdade existente. O ideal de justiça social, existente no inciso I do artigo 3º da Constituição, demanda para sua concretização, a transparência e publicidade necessárias da atividade financeira, para que seja claro a toda sociedade em que medida estamos nos aproximando, ou não, de tal objetivo fundamental, possibilitando não apenas o controle social da atuação estatal, como também eventuais ajustes de rumos que se façam necessários por meio da participação popular.

Por tal razão, a promoção da justiça social também se mostra medida importante para que caracterizemos tais escolhas políticas, dentre as quais se encontra a conformação de nossa matriz tributária, enquanto democráticas<sup>785</sup>. Como expõe Cláudio Pereira de Souza Neto, para que se possibilite uma certa unidade na multiplicidade de opiniões que caracteriza uma democracia material, é necessário que a sociedade seja minimamente igualitária, também em uma perspectiva substantiva<sup>786</sup>. Em uma sociedade heterogênea, a democracia tende a se concretizar apenas formalmente, deixando de ser um procedimento de interação dialógica e cooperativa entre os diversos partícipes da arena política, para se tornar uma verdadeira ditadura da classe dominante, que faz prevalecer seus interesses a partir de um verniz de legitimação. Assim, é possível defender que ao dispor logo no artigo 1º do texto constitucional, que a República Federativa do Brasil se constituirá enquanto um Estado Democrático de Direito, temos na adoção da ideia de democracia sua vertente material intrinsecamente conectada com o compromisso de realização de justiça através do Estado Social<sup>787</sup> e, conseqüentemente, com o princípio da transparência acima exposto.

Com isso, a percepção de igualdade substantiva, presente não apenas no inciso I do art. 3º da Constituição naquilo que toca à construção de uma sociedade justa, mas recorrente em todo o texto constitucional, se conecta com os conceitos de povo e cidadania, também constitucionalmente prescritos, enquanto pressupostos legitimadores do

---

<sup>785</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. p. 341.

<sup>786</sup> SOUZA NETO, Claudio Pereira. **Teoria da Constituição, Democracia e Igualdade**. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; *et al.* Teoria da constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.p. 7-11.

<sup>787</sup> "Afinal, democracia não é apenas o governo exercido pelo povo, via eleições diretas, mas também o governo exercido para o povo, em benefício deste, ou seja, para seu bem-estar. Nas lições de Tercio Sampaio Ferraz Jr., trata-se da 'passagem, marcadamente visível na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de Direito, para o chamado Estado Social. O acréscimo do adjetivo 'democrático' ao conceito de Estado Democrático de Direito da Constituição de 1988 não seja interpretado como princípio do Estado de Direito material, a explicitar em si o princípio do Estado Social, verdadeira norma de Direito Constitucional em prol da solidariedade." (YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 55).

Estado Fiscal<sup>788</sup>. Ao passo que um tratamento anti-isonômico, ao contrariar tais ditames, tende a subverter a lógica democrática de legitimação para que tais pressupostos - de cidadania e vontade do povo - sirvam apenas a uma função ideológica de dominação, com a exclusão e neutralização de grupos marginalizados que possam contrariar as decisões tomadas no sentido de manutenção desta estrutura heterogênea<sup>789</sup>.

Assim, quando em jogo a dimensão fiscal do Estado, em que todos somos suportes econômicos e políticos deste, a existência de um dever de contribuir para a coletividade, por meio do recolhimento de tributos, vem associado a um direito-dever de participação ao se pronunciar a respeito de como se dará esse financiamento<sup>790</sup>. A noção de igualdade material, enquanto conectada a ideia de justiça social, demanda não apenas a promoção de uma melhor redistribuição das riquezas entre as camadas da população<sup>791</sup>, mas sim a abertura para uma maior participação enquanto consequência de um ideal de igual pertencimento e igual influência na definição de nosso destino comum.<sup>792</sup>

Por fim, cumpre caracterizar o que vem a ser a ideia de uma sociedade solidária, ainda que as páginas anteriores já nos indiquem o caminho a ser percorrido para definição deste termo.

<sup>788</sup> NABAIS, José Casalta. Fundamentos do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal** – Por um Estado Fiscal Suportável. Coimbra: Almedina, 2005b. p. 58.

<sup>789</sup> MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p.72.

<sup>790</sup> Nesse sentido, expõe Casalta Nabais que "pelo que o estado passou a ter por suporte activo todos os membros da respectiva comunidade. Ou seja, a existência e o funcionamento do estado passou a ser assunto de todos. Todos os membros da comunidade são, assim, suportes económicos, de um lado, e suportes políticos, de outro, do estado contemporâneo. Pelo que todos temos simultaneamente o dever de suportar financeiramente o estado e o direito (o direito-dever) de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar. Direito-dever este que, nos dias de hoje, não pode deixar de significar também tomar parte no grande debate sobre a reforma fiscal, que se encontra aberto na generalidade dos países. Pois os impostos constituem assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e de técnicos (economistas). Daí que todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos de da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso." (NABAIS, José Casalta. Fundamentos do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal** – Por um Estado Fiscal Suportável. Coimbra: Almedina, 2005b. p. 59). Em mesma linha de entendimento: MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship. **Indiana Legal Studies Research Paper n. 308**, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2547599>. Acesso em: 27/12/2020. p. 967.

<sup>791</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 128.

<sup>792</sup> Sintetizando a conexão entre igualdade, liberdade e democracia dentro do Estado Social de Direito, Gilberto Bercovici bem elucida que "[C]om as novas tarefas do Estado, o livre desenvolvimento da personalidade é fundado nas próprias prestações estatais. Ou seja, confia-se à instância estatal totalizante o poder de decidir, em nome de todos, o que é o bem de cada um, por meio dos direitos sociais. Isto só pode ocorrer efetivamente quando o pressuposto do Estado Social é a democracia. Desta maneira, o arbítrio dos poderes públicos é evitado mediante a reserva da lei e o princípio democrático, característico do Estado de Direito. O objetivo primordial do Estado Social, assim, torna-se a busca da igualdade, com a garantia da liberdade. O Estado não se limita mais a promover a igualdade formal, a igualdade jurídica. A igualdade não limita a liberdade. O que o Estado busca garantir é a igualdade de oportunidade, o que implica na liberdade, justificando a intervenção estatal." (BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003. p. 52-53).

Na acepção tradicional, solidariedade geralmente vem atrelada justamente a essa ideia de relação ou de pertencimento a um grupo ou formação social, de tal modo que se cria uma consciência de corresponsabilidade em que cada indivíduo partilha do destino comum de toda aquela comunidade política. Busca a realização de uma integração da sociedade, seja enquanto sentimento, seja como princípio de Estado. É a ideia de construção de um vínculo entre os indivíduos de tal modo que, se auxiliando mutuamente, proporcionarão alcançar um bem coletivo<sup>793</sup>.

Embora possa haver uma pluralidade de sentidos a depender do momento histórico ou do contexto em que em que analisado, o termo solidariedade remete a esta integridade das partes em um todo, a criação de um dever para com a coletividade que, na modernidade, se origina enquanto reação aos efeitos causados pela sociedade industrial liberal observado nos primórdios do século XIX<sup>794</sup>. A adoção de tal princípio pelas diversas constituições ocidentais a partir do final do século XIX e início do século XX, portanto, não foi algo vazio. Sua concretização demanda um compromisso mais forte do que a formação de uma sociedade fraterna, típico do lema da Revolução Francesa<sup>795</sup>, visto possuir em seu âmago a efetivação prática dos direitos sociais como forma de fazer frente ao projeto individualista do Estado liberal, vigente até então<sup>796</sup>.

Assim, nossa Constituição em 1988 também contemplou esta premissa ao adotar, como um dos objetivos do Estado brasileiro, a construção de uma sociedade solidária, conferindo a tal categoria a dimensão típica de um princípio jurídico, que não apenas orienta a interpretação de todo o ordenamento jurídico, mas que impõe um dever de concretização deste ideal<sup>797</sup>. Embora pudéssemos extrair a solidariedade de diversos outros dispositivos de nosso texto constitucional, pelo simples fato de adotarmos em grande parte disposições típicas de um Estado Social, verificar a dimensão de solidariedade no projeto de sociedade que pretendemos construir é algo poderoso, justamente por implicar a

---

<sup>793</sup> "A solidariedade é, por si, outra qualidade natural da pessoa humana como ser social, mas no interesse de colaboração ou cooperação de todos para o bom decurso da vida colectiva e salvaguarda e eficácia dos valores fundamentais humanos e sociais, diferindo do princípio da socialidade e do correspondente dever contributivo por este ter como objecto directo a efectiva realização integral da pessoa humana". (FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte** – A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 829).

<sup>794</sup> WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis v. 11, n. 1, p. 43-52, jan./jun. 2008. p. 44.

<sup>795</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p.53-59.

<sup>796</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 143.

<sup>797</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 172.

assunção de uma série de compromissos para todos aqueles submetidos a este mandamento.

A solidariedade, assim, não pode ser interpretada como direcionada apenas ao Estado, como que determinando a concretização de direitos sociais e ampliação de uma vida digna a todos<sup>798</sup>. É certo que cumpre ao Estado, enquanto formulador de políticas públicas, garantir o fornecimento de um mínimo existencial que permita o compartilhamento dessa vivência coletiva. Conforme apontamos ao longo do presente trabalho, não basta sermos formalmente livres e iguais para que vivenciemos uma sociedade solidária. É necessário que alcancemos materialmente um nível mínimo de liberdade e igualdade material para que possamos gozar de um patamar civilizatório condizente com o que preconizado por nossa Constituição, cabendo ao Estado direcionar esforços para tanto.

Ainda assim, considerada nossa estrutura constitucional, há também um dever de solidariedade voltado para a sociedade civil como um todo, que goza de um espaço próprio para contribuir com a construção desse projeto, numa perspectiva fraterna<sup>799</sup>. Reconhece-se, dentro das limitações do paradigma do Estado Social, um certo espaço destinado para que a sociedade civil se organize e auxilie à integralização de todos em uma comunidade solidária. Em tal cenário, onde a própria Constituição reconhece atribuição aos particulares de promoverem iniciativas solidárias espontâneas, não caberia ao Estado sufocá-las<sup>800</sup>.

---

<sup>798</sup> Diferenciando a solidariedade vertical, direcionada ao Estado, da solidariedade horizontal, atribuída à sociedade civil, Casalta Nabais expõe que, quanto à primeira, "com efeito, o Estado social não pode deixar de prover aos mínimos existenciais dos seus cidadãos, definidos em função do nível de estadualidade social alcançado, que o mesmo é dizer em função do seu grau de desenvolvimento econômico e social e do seu empenhamento comunitário constitucionalmente assumido ou recortado. Por outras palavras, o Estado na sua configuração de Estado social não pode deixar de garantir a cada um dos membros da sua comunidade um adequado nível de realização dos direitos à saúde, à educação, à habitação, à segurança social, etc. Assim, se e na medida em que tais níveis de realização dos direitos sociais não sejam alcançados pelos próprios, participando através do exercício das suas liberdades e direitos, sobretudo de natureza econômica, na concreta economia de mercado, cabe ao Estado, por indeclinável exigência constitucional, realizar as prestações sociais, em espécie ou em dinheiro, que assegurem esses níveis sociais". (NABAIS, José Casalta. *Solidariedade social, cidadania e direito fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 115).

<sup>799</sup> NABAIS, José Casalta. *Solidariedade social, cidadania e direito fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 116-117.

<sup>800</sup> NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável**. Coimbra: Almedina, 2005a p. 33; GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Org.). **O dever fundamental de pagar impostos – O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017c. p. 195. Em sentido contrário, se opondo a ideia de um dever fundamental de pagar tributos por acreditar que, no Estado do século XXI, a sociedade recupera seu protagonismo, enquanto responsável pelas transformações sociais preconizadas pelo texto constitucional, vide SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 29-32.

Isso não significa eliminar as atribuições do Estado em prol da esfera privada dos indivíduos, muito pelo contrário. Representa reconhecer um exercício colaborativo direcionado à construção deste objetivo comum, uma coordenação de ações que, ainda que capitaneada pelo Estado, deve contar com a atuação da sociedade, seja ativamente, numa ideia de solidariedade fraterna, seja por meio do cumprimento de seu dever fundamental de pagar tributos. A ideia de solidariedade, assim, como espaço de concretização da cidadania, pressupõe um permanente processo inclusivo, de modo que sempre se busque a inserção dos membros daquela comunidade política em um patamar similar de fruição de direitos e deveres. Nos dizeres de Casalta Nabais, a solidariedade pressupõe a partilha de um "chão comum", de modo a que cada indivíduo possa ser considerado "um cidadão de corpo inteiro dessa comunidade"<sup>801</sup>.

Assim, a partir de tais aportes, quando em análise a concretização de um ideal de solidariedade na dimensão fiscal, tem-se por pressuposto não apenas a existência de uma distribuição isonômica dos encargos tributários e das despesas públicas, mas também a construção de um sentimento de pertencimento do contribuinte àquela comunidade política. A ideia de solidariedade fiscal pressupõe a criação de um entrelaçamento tal que os destinos dos indivíduos estejam conectados ao destino da sociedade como um todo, sendo o dever de pagar tributo, portanto, elemento inerente de conexão do indivíduo não apenas para com o Estado em que reside, mas também para com toda a coletividade<sup>802</sup>.

Com isso, muito se defende que decorreria desta expressão de responsabilidade com o grupo social, típica de uma sociedade solidária, a assunção por nossa matriz tributária de um certo nível de progressividade, o que deve ser interpretada à luz dos resultados redistributivos da atividade financeira em sua integralidade, inclusive, como forma de manter certa funcionalidade de um modelo econômico capitalista<sup>803</sup>. Promovendo

---

<sup>801</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 126.

<sup>802</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 135.

<sup>803</sup> Nessa linha, expõe Michael Livingston que "no âmbito acadêmico, ecos de solidariedade são encontrados nos textos de professores que, apesar de não defenderem uma redistribuição radical da renda, olham uma certa redistribuição como necessária para manter a harmonia numa sociedade capitalista. Um bom exemplo é o trabalho de Marjorie Kornhauser, que argumentou nos anos 80 que a teoria feminista apoiava a tributação progressiva como expressão do dever de alguém perante a sociedade como um todo e correlativamente como rejeição à abordagem altamente individualista e machista que domina muitos discursos tributários. Apesar de enfatizar as diferenças de sexo e não usar o termo 'solidarity' como tal, o trabalho de Kornhauser exprime um senso de dever social não inteiramente diferente do antigo modelo europeu. Temas semelhantes encontram-se no trabalho de Donna Byrne que aplica o pensamento do filósofo John Rawls ao problema da tributação progressiva; Edward McCaffery, que aborda temas tributários como parte de uma ampla teoria da justiça social; e meu próprio trabalho que evoca a progressividade (inter alia) como instrumento para temperar os excessos de uma sociedade altamente individualista e estabelecer uma 'modesta meritocracia' que

a progressividade, confere-se à matriz tributária um importante papel na busca pela promoção do bem comum, na medida em que seja possível aumentar o nível de igual liberdade com uma arrecadação e gasto público que sejam conectados com a capacidade contributiva e receptiva de cada um<sup>804</sup>. Assim, extrai-se da solidariedade fiscal a busca por um nível de redistribuição que, ainda que aceite a existência da desigualdade no seio da sociedade, tenha sim por resultado uma certa homogeneização social como forma de possibilitar a reunião de todos em torno de um projeto coletivo<sup>805</sup>.

Analisado brevemente os elementos intrínsecos ao objetivo fundamental estabelecido no inciso I do artigo 3º da Constituição Federal, devemos passar neste momento a avaliar em que medida uma política tributária marcada pela ilusão fiscal pode vir a prejudicar sua concretização.

Isso porque, à guisa de conclusão, é possível defender que a efetividade desse objetivo fundamental depende de termos a devida compreensão da exata dimensão da utilidade e custo do Estado, de nosso papel enquanto contribuinte, bem como em que medida o ônus por nós suportado é condizente com uma ideia de capacidade contributiva, enquanto parâmetro constitucional maior que baliza nossa atividade financeira. Assim, o contribuinte tem o dever de recolher na proporção de sua capacidade para contribuir, mas tem o direito de esperar que todos também contribuam na proporção das respectivas capacidades contributivas<sup>806</sup>.

Bem como, para a concretização de uma sociedade que seja livre, justa e solidária, é necessário que partamos de uma concreta percepção da realidade para que a definição das políticas tributárias seja adequada com o cumprimento dos objetivos fundamentais estabelecidos em nossa Constituição. É importante que estejamos fincados na realidade social e econômica do país, para que aí sim possamos, de maneira transparente, projetar as escolhas no campo do financiamento do sistema de direitos que será implementado. É por

---

recompense o trabalho, mas limite o bem-estar excessivo e a pobreza no interesse do bem comum." (LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidarità: uma perspectiva norte-americana. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 194).

<sup>804</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 269.

<sup>805</sup> "Solidária, a sociedade que não inimiza os homens entre si, que se realiza no retorno, tanto quanto historicamente viável, à *Gesellschaft* - a energia que vem da densidade populacional fraternizando e não afastando os homens uns dos outros". (GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 210).

<sup>806</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p.135.

meio desta conexão com a realidade que se buscará atingir tais objetivos, com a reivindicação pela sociedade de prestações positivas direcionadas à tal fim.

A ilusão fiscal, assim, ao atuar nesta linha de redução das resistências dos cidadãos contribuintes por meio de estruturas que mascaram a incidência dos tributos e distorcem a percepção social quanto a distribuição dos custos e resultados da atividade financeira, acaba por se contrapor ao objetivo fundamental estabelecido no inciso I, do artigo 3º, da Constituição sob suas três vertentes.

As estratégias ilusórias se opõem a uma concepção de sociedade materialmente livre, justamente por deturpar a participação política e viciar a liberdade de autodeterminação dos indivíduos. A ilusão fiscal, por alterar a percepção em termos de distribuição dos custos dos direitos tende a afastar parcelas significativas da população do processo decisório, ou mesmo, distorcer sua vontade política em prol de um sistema que não atenda a seus interesses, fazendo-as aderir a plataformas fiscais que seriam objeto de resistência caso devidamente instruídos. Desse modo, considerando a liberdade real, nos termos do que exposto por Eros Grau, nega-se tanto o viés da sensibilidade quanto do acesso às alternativas de conduta e resultado disponíveis aos indivíduos. De modo que podemos dizer que aquele que decide sob a influência de ilusão, não pode ser considerado livre<sup>807</sup>.

De outro lado, é possível interpretar nos efeitos da ilusão fiscal um obstáculo para a promoção da própria concepção de justiça social consagrada em nossa Constituição. Como vimos no segundo capítulo, embora atinja toda a sociedade, é possível defender que os efeitos ilusórios sejam incidentes de maneira mais gravosa nas camadas mais pobres de nossa sociedade, justamente por estar tal grupo social especialmente sujeito à tributação indireta e pouco transparente. Assim, tal forma de estruturar nossa matriz tributária, aliada a extensa regressividade observada, induz a conclusão de que as estratégias ilusórias existentes tendem a contribuir para um quadro de permanente exclusão social, contrária ao ideal de uma sociedade que se pretenda justa.

Não se observa de nosso Estado a adoção de políticas que se contraponham, ou suavizem os efeitos típicos de um quadro de opacidade, que possibilite aos indivíduos se tornarem sujeitos ativos do processo decisório de moldagem da matriz tributária brasileira.

---

<sup>807</sup> "Sí; que el hombre, en cuanto contribuyente, no deje de ser persona, es decir, criatura dotada de libertad y de entendimiento. No puede razonablemente portularse que los sujetos paguen los impuestos insensiblemente, como en un sueño, adormecidos por no sabemos qué engaños o ilusiones. Esa anestesia fiscal que se predica es un veneno corrosivo que destruye las raíces de los ideales tributarios. Frente a ella alzamos la voz de defensa de un robustecimiento incesante de la consciencia tributaria." (SAINZ DE BUJANDA, F. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p. 119-120).

Ao mesmo tempo, ao assim proceder, a ilusão fiscal ainda tende a enfraquecer o próprio caráter redistributivo das políticas sociais que, desconectadas da percepção de que tais parcelas atendidas são contribuintes do Estado, reforçam estereótipos negativos, perpetuando estigmas e agravando a desigualdade social existente<sup>808</sup>. A ilusão fiscal enquanto categoria de ilusão política, responsável por manipular a realidade percebida, acaba distorcendo até mesmo a correta dimensão da arrecadação e do gasto público necessários para, de fato, atendermos às urgências da população, prejudicando, com isso a concretização do ideal de justiça social enquanto medida da isonomia. É possível observar, no recurso a estratégias ilusórias, um mascaramento da regressividade, em especial da tributação indireta, o que faz com que a Administração pública recolha das parcelas que sequer apresentam a devida capacidade econômica para contribuir sem que essas assim percebam.

A ilusão fiscal prejudica ainda a própria concretização de um ideal de solidariedade no que toca à nossa matriz tributária. Isso porque, se temos na solidariedade a construção de um sentimento de pertencimento a uma coletividade, a partir do momento que estratégias ilusórias venham a atuar de modo a diminuir nossa percepção quanto ao pagamento de tributos, é possível que determinadas parcelas da população não se autorreconheçam como contribuintes e, conseqüentemente, como partícipes daquela coletividade<sup>809</sup>.

Acresce a tal constatação o fato de que, se a solidariedade se mostra intrinsecamente conectada à promoção da progressividade tributária, temos na ilusão fiscal medida que a ela se contrapõe. Isso dado que, conforme a opacidade de nossa matriz tende a distorcer a percepção de como se distribuem os ônus e bônus tributários, se mostra inviável à sociedade exercer o devido controle social direcionado ao cumprimento de tal meta constitucionalmente contemplada. Se a regressividade na arrecadação é mascarada por meio de estratégias ilusórias - e, conforme visto no capítulo anterior, esse pode ser encarado como o fim último do uso de ilusões fiscais - dificulta-se à sociedade demandar do Estado um gasto progressivo que atenua a desigualdade causada pela tributação.

Por outro lado, se temos na solidariedade fiscal a formação de um dever geral de que todos contribuam para a coletividade, nos termos do que defendido por Casalta Nabais

---

<sup>808</sup> Analisaremos o tema à frente, quando alcançarmos o inciso IV, do artigo 3º da Constituição Federal, naquilo que prescreve como objetivo a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>809</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 44-45 e 78.



e tantos outros, é possível que, em razão de estratégias ilusórias, partes significativas da população estejam recolhendo aquém de suas capacidades contributivas, ou recebendo além de suas capacidades receptivas. Isso tudo sem estar submetido ao escrutínio social, uma vez que tal realidade tende a fugir da percepção geral a partir das distorções ilusórias de nossa matriz tributária. Com isso, é possível defender na existência da ilusão fiscal um elemento também contrário a formação de uma sociedade solidária, justamente porque, no limite, tal prática eventualmente pode estar conectada com processos típicos de dominação política, na linha do que defendido originalmente por Puviani.

Como resultado, a sociedade não consegue compreender o papel do tributo como instrumento de financiamento de direitos, nem mesmo a posição que ocupam enquanto contribuintes do Estado, ou mesmo em que medida o orçamento se apresenta como espaço para debate e concretização de direitos fundamentais. Uma atividade financeira que, ao se pautar por negar tal compreensão, não promove nenhuma forma substantiva de transparência que se contraponha às práticas ilusórias e, conseqüentemente, impossibilita um agir consciente por parte da sociedade, em especial por parte das parcelas menos favorecidas de nossa comunidade, é uma atuação que tende a se contrapor aos objetivos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

### **3.4. A garantia ao desenvolvimento nacional**

Como se observa da leitura do artigo 3º, inciso II da Constituição Federal, a busca pelo desenvolvimento nacional também assume um papel central no projeto de sociedade que nos apresenta, constituindo um dos objetivos fundamentais de nossa República Federativa. Ocorre que, ao se valer de estratégias ilusórias, nossa matriz tributária acaba operando também contra tal objetivo, colaborando para a manutenção de um estado de subdesenvolvimento que nos impede de avançar enquanto nação.

Como dito acima, a transparência administrativa, com especial ênfase para a transparência fiscal, é responsável por orientar a relação existente entre Estado e sociedade, possibilitando tanto a previsibilidade dos resultados decorrentes da atividade fiscal, como ainda garantindo mecanismos de controle quanto ao horizonte que se pretende alcançar<sup>810</sup>. A ausência daquela, como quando observada enquanto decorrência da adoção de

---

<sup>810</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; Correia NETO, Celso de Barros. *Transparência Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (Orgs.). **Tratado de Direito Financeiro** – Vol. 1. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 177.

estratégias ilusórias, pode criar um cenário em que a percepção da realidade seja distorcida e a alocação de recursos acabe por ser ineficiente ou mesmo iníqua<sup>811</sup>.

Antevendo em que medida a ocorrência de ilusão fiscal tende a contrariar o objetivo de busca pelo desenvolvimento, e em linha com o que já exposto no item 3.2 do presente capítulo, é possível desde já afirmar que a atuação transparente da Administração pública é condição necessária para a atração de investimentos produtivos de longo prazo. Conforme leciona Luís Eduardo Schoueri<sup>812</sup>, em economias abertas, nas quais os agentes econômicos possuem liberdade para alocar investimentos, a ausência de uma transparência quanto aos custos incorridos para implementação de determinado empreendimento, bem como a falta de uma previsibilidade a respeito dos retornos esperados, são elementos que afastam o capital produtivo e acabam por atrair o capital especulativo de curto prazo, prejudicial para um desenvolvimento sustentável da economia.

Assim, para além da faceta de responsabilização política do agente público na arena democrática, a transparência e a previsibilidade da atividade financeira do Estado também urgem como elementos indispensáveis para que os fatores produtivos possam se organizar com antecedência. Isso demanda, por si só, uma clareza e planejamento mínimos da atuação do ente público, atrelados que são às formas como este arrecada suas receitas e realiza suas despesas. Não por outra razão, conforme bem exposto por Michel Haber Neto<sup>813</sup>, o parágrafo 1º do artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal prescreve como requisito da gestão fiscal responsável a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Estratégias ilusórias como a decorrente da complexidade fiscal, tendem a aumentar os custos de conformidade de empresas para adimplir suas obrigações tributárias, seja em razão da fragmentação em diversas figuras fiscais, seja enquanto reflexo dos respectivos regramentos e obrigações acessórias decorrentes desta pluralidade de figuras impositivas. Como vimos no capítulo anterior, tais custos de conformidade são consideráveis em nosso

---

<sup>811</sup> TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: origem e consequências. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 216.

<sup>812</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 49.

<sup>813</sup> HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & Sigilo Tributário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2018. p. 126.

país, prejudicando a competitividade das empresas nacionais, como também reduzindo a atratividade em se fazer negócios no Brasil.

Ocorre que, para além dos custos imputados ao contribuinte, administrar a complexidade inerente à nossa matriz tributária faz com que os custos totais para adimplemento das obrigações fiscais, mesmo para o Poder Público, sejam consideráveis em relação ao efetivo recolhimento aos governos. Isso acaba por reduzir a receita líquida dos tributos, criando uma perda fiscal tanto do lado dos contribuintes, quanto do lado do Estado<sup>814</sup>.

De acordo com Craig e Kopits, países com maiores graus de transparência tendem a apresentar melhores índices de performance econômica do que países em iguais condições de comparabilidade<sup>815</sup>. Em mesmo sentido, Paulo Mourão destaca que estratégias comumente associadas à ilusão fiscal costumam estar presentes em países com menor padrão de desenvolvimento econômico, ou mesmo em democracias mais recentes, contribuindo estruturalmente para a degradação das contas públicas e dilatação da amplitude do ciclo político econômico, bem como interferindo no crescimento econômico registrado e na própria estabilidade do sistema democrático<sup>816</sup>. Também nessa linha, Anna Wildowicz-Giegiel e Aneta Kargol-Wasiluk, em recente estudo no qual analisaram os países da Zona do Euro, concluíram que economias caracterizadas por uma larga ilusão fiscal e baixa qualidade das finanças públicas podem encontrar dificuldades para alcançar sustentabilidade fiscal no longo prazo<sup>817</sup>.

Desse modo, uma matriz tributária opaca, ao impedir a correta avaliação do custo do Estado, tende a criar efeitos desestabilizadores na economia de um país, distorcendo a alocação de recursos e ressaltando iniquidades. A concessão desenfreada e injustificada de benefícios fiscais, ou mesmo a falta de clareza dos objetivos da política fiscal em termos de esclarecer como de fato se distribuirá as receitas e despesas públicas, além de afugentar investimentos, podem gerar desequilíbrios cíclicos nas contas públicas, reduzindo a

---

<sup>814</sup> TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: origem e consequências. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 217.

<sup>815</sup> CRAIG, Jon; KOPITS, George. Transparency in government operations. International Monetary Fund, **Occasional Paper n. 158**, jan. 1998. p. 2.

<sup>816</sup> MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 8 e 123-124.

<sup>817</sup> WILDOWICZ-GIEGIEL, Anna; KARGOL-WASILUK, Aneta. The Phenomenon of Fiscal Illusion from Theoretical and Empirical Perspective: The Case of Euro Area Countries In **European Research Studies Journal** Volume XXIII, Issue 2, 2020 pp. 670-693. *Passim*.

capacidade de investimento ou mesmo induzindo crises financeiras severas, que impõem a adoção de medidas corretivas ainda mais gravosas<sup>818</sup>.

Ao lado de tais problemas, a ausência de transparência da política fiscal tende a vir acompanhada por uma redução no círculo de pessoas responsáveis pela tomada de decisões da Administração pública, em especial aquelas encarregadas por moldar a matriz tributária. Para além da tecnicidade inerente aos debates envolvendo o tema das finanças públicas, algo natural a um campo do conhecimento altamente especializado, mas que elimina a participação popular, a opacidade fiscal do país tende a afastar da arena pública até mesmo indivíduos e organizações que poderiam contribuir para a modelagem da estrutura fiscal, enfraquecendo o processo de tomada de decisões, com escolhas cada vez mais pobres e contributivas de uma deterioração das finanças públicas<sup>819</sup>.

Isso para não falar dos riscos inerentes à captura de tais instâncias decisórias por grupos de influência organizados, que eventualmente podem distorcer a política fiscal para seus próprios interesses, prejudicando uma atuação coordenada do setor público em prol de um crescimento econômico amplo<sup>820</sup>. Políticas desarticuladas, causada por tais intervenções interessadas, podem trabalhar em sentido contrário ao desenvolvimento econômico do país com a alocação ineficiente dos fatores produtivos<sup>821</sup>. A medida se dá em prejuízo dos demais setores sociais, em especial dos mais pobres e politicamente desarticulados que, excluídos do debate público, deixam de fazer valer seus interesses na formação da vontade estatal e contribuir para o desenvolvimento nacional.

O quadro de miopia fiscal, causado por estratégias ilusórias, alcança à toda a sociedade, independente da classe social em que se encontra, fazendo com que os prejuízos decorrentes da implementação de uma má política econômica venham a ser sentidos por todos. Ao distorcer a percepção de todos os agentes acerca de como se dá o financiamento

---

<sup>818</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Notas sobre a Transparência fiscal no direito financeiro. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamento público e direito financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p. 881.

<sup>819</sup> STIGLITZ, Joseph. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer o Discurso público: o papel da transparência na via pública. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 69-70.

<sup>820</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Notas sobre a Transparência fiscal no direito financeiro. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamento público e direito financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p.883; REZENDE, Fernando (Coord.). Caminhos para a reforma tributária onde estamos, o que queremos e qual é o caminho para avançar na direção desejada. **Observatório da reforma tributária**, 16 set. 2020. Disponível em: <https://www.joserobertoaafonso.com.br/caminhos-para-a-reforma-tributaria-rezende-et-al>. Acesso em: 30/09/2020. p. 12.

<sup>821</sup> "In addition, however, when they are not transparent, the harmful impact of these practices, including the benefits they may provide to influential interest groups at the expense of poorer and less vocal groups, is hidden from public view and debate." (CRAIG, Jon; KOPITS, George. Transparency in government operations. International Monetary Fund, **Occasional Paper n. 158**, jan. 1998. p. 3).

das políticas públicas, a ilusão fiscal tende a jogar contra o crescimento econômico do país, colaborando para a perpetuação de políticas rentistas.

Entretanto, cumpre destacar que o objetivo enunciado no artigo 3º, inciso II da Constituição Federal, ao prescrever o desenvolvimento como objetivo de nossa República, não pode se limitar ao simples crescimento econômico, visto tratarem de processos distintos<sup>822</sup>. Conforme vimos no capítulo primeiro da presente pesquisa, ao expressamente adotar tal objetivo logo no início de seu texto, nossa Constituição prescreve uma norma dirigente de caráter constitucionalmente conformador e que, voltada ao futuro, impõe ao Estado uma necessária atuação interventiva em busca de alterar a realidade em prol da coletividade e de acordo com os demais princípios constitucionais<sup>823</sup>. Ou seja, muito mais do que crescer economicamente, necessitamos "crescer" enquanto sociedade, processo esse que apenas será atingido por meio de uma maior homogeneização social, por meio da busca pelo verdadeiro desenvolvimento nacional, que só poderá ser alcançado através da conjugação dos demais objetivos prescritos no artigo 3º da Constituição.

Em que pesem as diversas vertentes de teorias desenvolvimentistas observadas no curso do século XX<sup>824</sup>, é possível encontrar, a partir das disposições constitucionais uma ideia do que representa tal objetivo, e como ele marca um compromisso que envolve todo o nosso Estado. Para tanto, é necessário termos em mente que o quadro de desigualdade social e subdesenvolvimento existente em nosso país não é acidental. É fruto do processo histórico de formação do Brasil, marcado pela existência de uma alta concentração de

---

<sup>822</sup> Nesse sentido, sintetizando a diferença, Eros Grau expõe que esta "pode ser sumariada na distinção entre o qualitativo - o desenvolvimento - e o quantitativo - o crescimento econômico. Importa incisivamente considerar que, como anotei em outra oportunidade, 'a ideia de desenvolvimento supõe dinâmicas mutações e importa em que se esteja a realizar, na sociedade por ela abrangida, um processo de mobilidade social contínuo e intermitente. O processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário. Daí por que, importando a consumação de mudanças de ordem não apenas quantitativa, mas também qualitativa, não pode o desenvolvimento ser confundido com a ideia de crescimento. Este, meramente quantitativo, compreende uma parcela da noção de desenvolvimento (...) Garantir o desenvolvimento nacional é, tal qual construir uma sociedade livre, justa e solidária, realizar políticas públicas cuja reivindicação, pela sociedade, encontra fundamentação neste art. 3º, II. O papel que o Estado tem a desempenhar na perseguição da realização do desenvolvimento, na aliança que sela com o setor privado, é, de resto, primordial" (GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 211-212).

<sup>823</sup> CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção** – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 30.

<sup>824</sup> Para uma análise detalhada do tema, sugerimos a leitura CYPHER, James M; DIETZ, James L. **The Process of Economic Development**. London: Routledge, 2009. *passim*.

poder econômico a efetivar a extração de recursos da sociedade por meio da concentração de renda, criação de monopólios e disseminação da pobreza<sup>825</sup>.

Para Calixto Salomão Filho<sup>826</sup>, a história do subdesenvolvimento do Novo-Mundo tem reflexo nas estruturas de exploração estabelecidas em tais regiões desde suas origens coloniais. O subdesenvolvimento, assim, não deve ser encarado como uma etapa do desenvolvimento a espera do "take-off", nos termos do defendido por Walt Rostow<sup>827</sup>, mas sim como fenômeno autônomo, com características e compreensões próprias, permeado de particularidades históricas<sup>828</sup>.

Tal estágio, típico de economias periféricas (em oposição as nações centrais, que seriam desenvolvidas), teria por característica uma estrutura produtiva especializada e heterogênea. Ou seja, pouca variedade de bens produzidos, uma escassa diversificação e extensa concentração de recursos produtivos nos setores primários voltados para exportação, apresentando ainda a existência de setores com assimilação de técnicas avançadas, ao lado de segmentos completamente atrasados<sup>829</sup>. Como resultado, o progresso técnico e o aumento de produtividade dessas regiões se incorporam em um ritmo mais lento e descontinuado do que o observado nas nações centrais, estando mais sujeitos a crises cíclicas e propensos a criação de uma estrutura socioeconômica marcada pela desigualdade, tanto externa, entre centro e periferia, quanto internamente<sup>830</sup>.

Ao fim, a atuação de tais estruturas típicas do subdesenvolvimento marca ainda a formação social da população dessas regiões que auxilia para o pouco dinamismo da economia e a manutenção em um quadro de subdesenvolvimento geral<sup>831</sup>. Cria-se uma

---

<sup>825</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa L. M; RIBEIRO, Ivan C. **Concentração, estruturas e desigualdade**: as origens coloniais da pobreza e da má distribuição de renda. São Paulo: Icdid, 2008. p. 13; COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013. *passim*.

<sup>826</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **Monopolies and Underdevelopment**. Cheltenham: Edward Elgar, 2015. *passim*.

<sup>827</sup> CYPHER, James M; DIETZ, James L. **The Process of Economic Development**. London: Routledge, 2009. p. 159.

<sup>828</sup> FURTADO, Celso. **Desenvolvimento e subdesenvolvimento**. Rio de Janeiro: Contraponto, 2009. p.160.

<sup>829</sup> FURTADO, Celso. **Desenvolvimento e subdesenvolvimento**. Rio de Janeiro: Contraponto, 2009. p.171-179.

<sup>830</sup> PREBISCH, Raúl. O desenvolvimento econômico da América Latina e alguns de seus problemas. *In*: BIELSCHOWSKY, Ricardo (Org.). **Cinquenta anos de pensamento da CEPAL**. Vol. 1. Tradução: Vera Ribeiro. São Paulo: Record, 2000. p. 71-72; BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003. p.56.

<sup>831</sup> "Tudo leva a crer que os embaraços à expansão econômica do Brasil provêm de causas ligadas ao baixo nível de vida e de cultura da maior parte da população, salários vis, inúmeras restrições aos investimentos estrangeiros, falta de transporte e combustíveis, de capacidade técnica, juros excessivamente altos que restringem o volume de operações, preço com margem de lucro elevadíssimo, tributação real e regressiva. Esses vícios da nossa economia podem ser corrigidos, em sua maior parte, por diretriz política ou administrativa adequada, à qual as armas fiscais emprestariam inconstável eficácia" BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 1343.

sociedade altamente estratificada e de baixíssima mobilidade, perdurando com o passar dos anos e a sucessão de elites, que sempre se pautaram pela utilização de um aparato excludente<sup>832</sup>. Observa-se uma larga divisão cultural, na qual a elite é integrada a um padrão de consumo típico de nações desenvolvidas, enquanto as camadas mais pobres tendem a ser marginalizadas<sup>833</sup>.

O quadro de subdesenvolvimento, portanto, cuida de etapa peculiar e autônoma em relação ao processo de formação das economias capitalistas modernas, não constituindo fase pela qual os países devam passar antes de alcançar o almejado desenvolvimento. Sua existência resulta da introdução de empresas capitalistas modernas em estruturas econômicas arcaicas, de modo que temos como nota característica a coexistência de duas formas distintas de produção.

A superação do quadro de subdesenvolvimento, assim, representa uma ruptura com o estado de coisas, um processo de transformação não apenas econômica, como também social e cultural que passa por tornar nossa sociedade mais homogênea. A esse processo dá-se o nome de desenvolvimento, sendo importante termos no horizonte que sua busca não apenas é um direito fundamental de nossa sociedade, mas que tal realização somente se dará através da figura central do Estado, enquanto responsável por formular e introduzir a dimensão política no cálculo econômico<sup>834</sup>. Sem a dimensão política do Estado atuando em prol da sociedade na busca pela concretização das disposições constitucionais, a estruturação do desenvolvimento fica vulnerável às forças de divergência, direcionadas que são ao aumento das desigualdades socioeconômicas<sup>835</sup>.

A ideia de desenvolvimento nacional insculpida no artigo 3º enquanto objetivo de nossa nação é um conceito jurídico que impõe a todos nós o reconhecimento de que a realidade socioeconômica brasileira deve passar por um processo de transformação para se chegar a um modelo de sociedade idealizado<sup>836</sup>. Isso implica reconhecer que, no caso brasileiro, para construirmos um sentido do que vem a ser a ideia de desenvolvimento temos que realizar uma leitura sistêmica de nossa Constituição, tendo em mente não apenas os demais objetivos traçados no mesmo artigo 3º, mas com uma série de disposições

---

<sup>832</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa L. M.; RIBEIRO, Ivan C. **Concentração, estruturas e desigualdade**: as origens coloniais da pobreza e da má distribuição de renda. São Paulo: Idicid, 2008. p. 46.

<sup>833</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. Uma perspectiva jurídica neo-estruturalista para a análise do poder econômico. **Direito & Práxis**, Rio de Janeiro, vol. 7, n. 4, p. 447-482, 2016. p. 457.

<sup>834</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003. p. 41.

<sup>835</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 29-34.

<sup>836</sup> CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção** – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 2-3.

presentes no corpo de todo o texto constitucional, passando desde o artigo 1º - quando este prescreve o Estado Brasileiro como Democrático e de Direito, tendo como fundamentos a soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, promoção dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, bem como o pluralismo político -, até o artigo 170 - quando caracteriza a ordem econômica enquanto fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social e enumera os princípios que estruturarão tal agir.

Um desenvolvimento que, enquanto respeite as liberdade individuais e garantias clássicas - muitas das quais prescritas no artigo 5º da Constituição Federal -, também se mostre compromissado com a concretização dos direitos sociais da educação, da saúde, da alimentação, do trabalho, da moradia, do transporte, do lazer, da segurança, da previdência social, da proteção à maternidade e à infância, da assistência aos desamparados estabelecidos no artigo 6º, bem como que promova os direitos dos trabalhadores objetivando à melhoria de sua condição social, conforme disciplina do artigo 7º.

Um desenvolvimento que, fundado no esforço coletivo de financiamento público das atividades do Estado - inerentes para a superação do quadro de subdesenvolvimento -, o faça não apenas por meio de uma matriz tributária que respeite as garantias individuais e observe os princípios e limitações constitucionais a ela inerentes - nos termos do art. 150, da Constituição Federal - mas que também seja ela toda orientada segundo os ditames da progressividade e da capacidade contributiva também previstos no artigo 145, § 1º e 153, § 2º do mesmo texto. Bem como um desenvolvimento, que pressupondo a atuação estatal em um Estado Democrático de Direito, seja condizente com os princípios estabelecidos para a administração pública de se pautar, entre outros, de acordo com a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência<sup>837</sup>.

Veja, portanto, que a busca pelo desenvolvimento nacional não é uma tarefa simples, uma vez que demanda a concretização de diversos dispositivos constitucionalmente prescritos que conformam algo próximo a uma política econômica<sup>838</sup>.

---

<sup>837</sup> Quando em jogo a preceituação da ordem econômica, Eros Grau aponta que sua prescrição contempla, para além dos dispositivos contidos no Título VII da Constituição Federal, as disposições estabelecidas nos artigos 1º, 3º, 7º a 11, 201, 202 e 218 e 219, bem como aqueles previstos nos artigos 5º, LXXI; 24, I; 37, XIX e XX; do § 2º do artigo 103 e os artigos 149 e 225. (GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 188).

<sup>838</sup> "Difícil será defender a existência de um modelo econômico único, adotado de forma clara e explícita. Contudo, é possível apontar para vários dispositivos sistemática e teleologicamente inter-relacionados, que formam, justamente, o que estamos defendendo aqui como uma política econômica constitucionalmente adotada, ou, de forma mais ampla, de uma ordem econômica." (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional*.



Ainda assim, decreta a todos um dever de observância que, conforme anuncia Eros Grau<sup>839</sup>, impede a leitura de nossa Constituição em tiras. Ou seja, e aqui surge a nota característica do projeto de desenvolvimento nacional brasileiro, o qual fundado em nossa Constituição, nos prescreve um projeto de sociedade que implique a necessária superação do quadro de desigualdade social que nos caracteriza e que impõe à parcela significativa de nossa sociedade a exclusão quanto aos avanços civilizatórios oriundos da modernidade, como também a permanência em condições de existência abaixo de um mínimo existencial digno<sup>840</sup>.

Para superarmos o subdesenvolvimento, é necessário que busquemos a ruptura com as atuais amarras de desigualdades generalizadas e pobreza estrutural que nos caracterizam enquanto sociedade, demandando uma política de Estado direcionada à modificação das estruturas sociais, o que envolvem avanços não apenas econômicos, como também de natureza cultural e política<sup>841</sup>.

Nesse sentido, já alertava Furtado que a superação do subdesenvolvimento brasileiro surge como o desafio a ser enfrentado, não se restringindo à reformulação das estruturas anacrônicas que pesem sobre a sociedade e comprometam sua estabilidade, mas orientado, inclusive, pela resistência às forças que buscam a desarticulação do sistema econômico, ameaçando o projeto de desenvolvimento social e a unidade nacional<sup>842</sup>. Um desafio não limitado à busca pelo crescimento econômico em si, mas sim a verdadeira superação do quadro de dominação cultural e política típico do subdesenvolvimento<sup>843</sup>.

Assim, o projeto de desenvolvimento constitucionalmente contemplado em nosso ordenamento jurídico pressupõe a criação de um Estado de bem-estar social que garanta não apenas a vida digna de todos os membros de nossa comunidade, mas sim que se

---

**Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico** – RFDFFE, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 249-268, mar./ago. 2012. p. 263).

<sup>839</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 190.

<sup>840</sup> CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção** – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 32.

<sup>841</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003. p. 37.

<sup>842</sup> De acordo com Celso Furtado, "o desafio que se coloca à presente geração é, portanto, duplo: o de reformar as estruturas anacrônicas que pesam sobre a sociedade e comprometem sua estabilidade, e o de resistir às forças que operam no sentido de desarticulação do nosso sistema econômico, ameaçando a unidade nacional." (FURTADO, Celso. **Brasil: uma construção interrompida**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992. p. 13).

<sup>843</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 54.

possibilite uma inserção dos grupos historicamente excluídos dentro de um processo de equalização social<sup>844</sup>.

Para colocarmos em marcha o processo desenvolvimentista, tal qual estabelecido na Constituição, não basta acreditarmos na concretização do texto por si só, como algo autorrealizável<sup>845</sup>. É necessário que alteremos a forma como encaramos a sociedade, para que essa deixe de ser tratada como objeto do desenvolvimento e se emancipe para ser sujeito de transformação. Como alertado por Gilberto Bercovici - e apontado no primeiro capítulo deste trabalho - o dirigismo existente em nossa Constituição não tolhe ou supera a necessidade de que a concretização das disposições ali contidas seja fruto de um processo de decisão política<sup>846</sup>.

E, enquanto decisão política que é, para que os objetivos desenvolvimentistas deixem de ser meras promessas e passem a se concretizar na realidade socioeconômica brasileira, é fundamental que tenhamos uma certa pressão e participação social direcionada à mudança<sup>847</sup>.

Nesse sentido, destaca Celso Furtado que para escaparmos da armadilha da racionalidade econômica, é necessário buscarmos uma nova organização das bases sociais de sustentação do poder político, por meio de uma participação efetiva dos segmentos

---

<sup>844</sup> "As estruturas da desigualdade podem ser, se não modificadas, bastante perturbadas na sua inércia conservadora, mediante processos jurídico-institucionais bem articulados. O Brasil é um país com abundância de recursos minerais, terra aproveitável para agricultura, recursos hídricos, sem histórico de conflitos étnicos ou religiosos, ou fatores desse gênero de desagregação social, com exceção da desigualdade social e econômica, enraizada na longa e persistente história da escravidão e sua obra, na expressão de Joaquim Nabuco. A condição de atraso e pobreza não pode ser tomada como uma condenação, mas encarada como problema que pode ser superado, na perspectiva da ação dos governos e da sociedade, no limiar de um período de crescimento e desenvolvimento que permite acreditar na sustentabilidade das conquistas sociais e dos avanços institucionais. O desafio é não repetir trajetórias do passado, em que esse movimento se fez em detrimento do meio ambiente e da igualdade social, deixando para trás enormes contingentes de pessoas, que por si ou seus sucessores não usufruíram dos benefícios do enriquecimento das nações. Embora o nível de riqueza no mundo seja inédito, nunca foram tão acentuadas as desigualdades e as privações, para um grande contingente da população mundial" (BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 30).

<sup>845</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 249-268, mar./ago. 2012. p. 261.

<sup>846</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 58.

<sup>847</sup> "El planteamiento anterior implica una reorientación de la política de desarrollo tanto en lo interno como en las relaciones internacionales; para ser eficaces y permanentes los reordenamientos de esta naturaleza, sólo pueden basar-se en la participación social, política y cultural activa de nuevos grupos sociales antes excluídos o marginados, y esa participación debe hacerse presente tanto en la formulación de los objetivos de la sociedad como en la tarea de alcanzar-los. Se trata, en último término, de procesos en los cuales nuevos grupos sociales, que fueron 'objeto' del desarrollo, pasan a ser sujeto de ese proceso." (SUNKEL, Osvaldo; PAZ, Pedro. **El subdesarrollo latinoamericano y la teoría del desarrollo**. 2.ed. México D. F: SigloVeintiuno Editores, 1971, p. 37-38). Em linha similar, SCHUTTER, Oliver de. Taxing for the realization of Economic, Social, and Cultural Rights. In: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019. p. 71.

sociais historicamente vitimados por tal retórica. Defende Furtado que as raízes de um desenvolvimento econômico se deitam na emancipação dessas parcelas excluídas, dando-lhes a voz necessária para concretização de um avanço social<sup>848</sup>. Não por outra razão, como vimos acima, Furtado alerta que para superar as amarras do subdesenvolvimento, devemos buscar a elevação de nosso padrão social e cultural, promovendo tanto um processo de modificação das estruturas sociais, ao mesmo tempo que nos opomos às forças que venham a desarticular o projeto transformador.

É sob tal perspectiva que a estruturação de uma atividade fiscal calcada num modelo ilusório tende a operar como força desarticuladora do desenvolvimento nacional, contrariando o objetivo estabelecido no artigo 3º de nossa Constituição. Isso porque, uma matriz tributária ilusória que, por si só, impede uma participação popular efetiva, acaba contrariando este processo desenvolvimentista. Se por desenvolvimento econômico pressupõe-se a quebra do ciclo de desigualdade social, com a consequente inclusão das parcelas excluídas a um processo produtivo e uma arena pública democrática, o recurso a estratégias ilusórias que atuem regressivamente também em uma perspectiva cognitiva tende a contrariar o projeto delineado no artigo 3º da Constituição Federal.

Para além da constatação de que a ausência de transparência administrativa tende a afastar investimentos por prejudicar a previsibilidade do agir estatal enquanto interventor na ordem econômica, a falta de transparência na estruturação da matriz tributária brasileira tende a representar verdadeiro perigo ao processo democrático de formação das decisões políticas. Tende a mascarar a distribuição dos custos atrelados aos direitos, prejudicando a projeção de um modelo de desenvolvimento direcionado a cumprir não apenas os objetivos constitucionalmente estabelecidos no artigo 3º, mas todas as demais disposições previstas no texto constitucional, as quais, como vimos, são inerentes para a garantia de um patamar mínimo de dignidade.

Nos termos do que analisado no capítulo anterior, a ideia de ilusão fiscal traz em sua origem teórica um viés anestésico direcionado exatamente para facilitar o processo de dominação. Desse modo, seria possível observar na ilusão fiscal um instrumento que facilitaria a imposição de uma política fiscal com tendências concentradoras, que drenasse

---

<sup>848</sup> Afirma Furtado que "nenhum avanço real é exequível sem desenvolvimento político, sem democratização substantiva, sem a presença organizada na esfera política de amplos segmentos da sociedade civil, particularmente da massa trabalhadora. Nosso real atraso é político e não econômico.

[...] A conclusão que se impõe é irrefutável: cabe à ação política gerar os recursos de poder requeridos para modificar o modelo de desenvolvimento que nos conduziu à calamitosa situação atual." (FURTADO, Celso. **Cultura e desenvolvimento em época de crise**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984. p. 12-13). Em mesma linha de entendimento: D'AGUIAR, Rosa Freire (Org.) **Essencial Celso Furtado**. 1. ed. São Paulo: Penguin/Companhia das Letras, 2013. p. 273-275.

recursos da sociedade para um projeto contrário ao ideal de desenvolvimento nos termos do aqui defendido, ou, quando muito, minasse através de uma arrecadação regressiva as políticas adotadas com o fito de promover a redução da desigualdade social.

Assim, a ilusão fiscal proporciona a aceitação social de nossa matriz tributária por meio da redução de resistências da sociedade quanto ao alcance e dimensionamento da carga tributária, em especial da tributação sobre o consumo. Esta, regressiva por definição, tende a representar um entrave para um projeto de crescimento com equidade, seja por onerar proporcionalmente mais as parcelas mais pobres da sociedade, auxiliando na manutenção da desigualdade social, seja por prejudicar o nível de consumo agregado da sociedade, dificultando o próprio desenvolvimento econômico.

A ilusão fiscal tende a estar associada também a uma distorção do processo democrático de tomada de decisões<sup>849</sup>. Por fazer fugir da população a compreensão necessária de como se estrutura a tributação e o gasto público, a ilusão fiscal tende também a dificultar o correto dimensionamento das políticas necessárias para superação do quadro de subdesenvolvimento, bem como acaba por facilitar a captura do excedente em detrimento do restante da população e de um ideal redistributivo que orienta nossa comunidade. Não se observa no debate público um concreto direcionamento à mudança do modelo adotado em prol de uma maior progressividade, ou mesmo a insurgência das parcelas mais pobres quanto à necessidade de se alterar a distribuição do ônus tributário, o que nos sugere que tal apatia possa guardar íntima conexão com o fenômeno ora estudado.

A ilusão fiscal, portanto, faz com que a sociedade contribuinte ignore que a perpetuação da concentração de riqueza e de poder de mercado se dá também por meio da atividade financeira do Estado, auxiliando na exploração de consumidores, trabalhadores e do sistema político, e desaguando em um menor crescimento econômico, justamente em razão de um processo que tem por nota característica não se opor substancialmente à concentração econômica<sup>850</sup>.

Não por outra razão, já em Amilcare Puviani era possível notar o reconhecimento de que o desenvolvimento econômico, e conseqüente progresso da sociedade, se opunha a estruturas de dominação típicas da ilusão fiscal, justamente em razão da crescente conscientização da sociedade quanto à extensão da atividade financeira do Estado - e aqui

---

<sup>849</sup> DE LA FERIA, Rita and WALPOLE, Michael, The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes (December 4, 2020). (2020) British Tax Review 67/5, 637-669, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3723750> p. 659

<sup>850</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 119; COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 80-82.

é interessante pensar num paralelo da análise de Puviani com a Lei dos dispêndios crescentes de Wagner<sup>851</sup>. De tal modo que, ainda que a ilusão fiscal viesse a permanecer, as elites econômicas do país eram obrigadas a ajustar tais estratégias para formas mais sutis. Ou mesmo como forma de aplacar eventuais resistências, conceder certas mudanças na matriz tributária, as quais, ainda que limitadas e atreladas ao processo de acumulação capitalista, induziriam uma sensação de progressividade<sup>852</sup>.

O fenômeno da ilusão fiscal, assim, pode ser interpretado como auxiliar ao sucesso de uma estratégia travada na arena ideológica por meio do qual os estratos mais ricos da população buscam defender perante a sociedade da necessidade de se conceder favores fiscais direcionados ao topo da pirâmide social como forma de estimular o desenvolvimento econômico, ignorando a desproporcionalidade do ônus tributário<sup>853</sup>. Ou ainda, em linha com o que apontado por Joseph Stiglitz<sup>854</sup>, podemos encarar na ilusão fiscal um importante meio de possibilitar a defesa pelas classes mais ricas de seus interesses, bem à luz das estratégias de enganar, privar e enfraquecer como forma de angariar apoio do restante da população para políticas fiscais que não lhes são favoráveis e que, ao final, retardam até mesmo o desenvolvimento econômico do país.

É bem verdade que há uma série de outros fatores que podem levar as pessoas a votarem em plataformas políticas contrárias a seus interesses. Quanto ao tema, Paul Krugman discorre sobre a ascensão nos Estados Unidos do movimento conservador radical que, no seio do Partido Republicano, tem angariado vitórias nas urnas nas últimas décadas,

---

<sup>851</sup> Para retomar ao enunciado, vide pág. 121 supra.

<sup>852</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financeira**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 235-238.

<sup>853</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financeira**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 203.

<sup>854</sup> Nesse sentido, bem expõe Joseph Stiglitz que "[A]queles que fazem parte do 1 por cento e são verdadeiramente gananciosos e míopes já perceberam que a globalização, a financeirização e outros elementos do atual conjunto de normas econômicas não são apoiadas pela maioria dos norte-americanos, o que é compreensível. Para eles, este facto tem uma implicação muito perturbadora: se deixarmos a democracia seguir o seu curso, e se acreditarmos que os eleitores são minimamente racionais, estes acabarão por escolher um caminho diferente. No sentido de defenderem os seus interesses muito próprios, estes super-ricos formularam assim uma estratégia com três vertentes: enganar, privar e enfraquecer. Enganar: convencer os outros de que as políticas concebidas para aumentar a fortuna dos mais abastados, como a reforma fiscal de 2017, ajudarão, na prática, os cidadãos norte-americanos comuns; e transmitir que uma guerra comercial com a China conseguirá, de alguma forma, reverter o processo de desindustrialização. Privar: empreender esforços para garantir que aqueles que poderão votar em políticas mais progressistas não o conseguem fazer, dificultando-lhes o registro ou a possibilidade de votarem. E, finalmente, enfraquecer: limitar ao máximo a ação do governo para que, se tudo o resto falhar e um governo mais progressista for eleito, este não consiga adotar as medidas necessárias para reformar a nossa política e a nossa economia. (...) O prognóstico - se não mudarmos o rumo - é mais do mesmo: uma economia, uma política e uma sociedade com crescentes desfuncionalidades". (STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 61).

em que pese a "impopularidade" da pauta de políticas econômicas. Para o autor, enquanto estratégia para conquistar o apoio do eleitorado naquele país, os Republicanos se valeriam de uma mudança de foco do debate político, que não alcança necessariamente a revisão do Estado de bem-estar social, para explorar em questões outras, como a pauta de costumes, ou a defesa nacional tem levados os eleitores a uma posição<sup>855</sup>. Mesmo no Brasil, autores como Martha Arretche Victor Araújo destacam que eventual onda conservadora na pauta de costumes não necessariamente se reflete na dimensão econômica, devendo serem analisadas de maneiras apartadas, como forma de verificar o apoio angariado por plataformas como a defesa pela redução da intervenção estatal<sup>856</sup>.

Ainda assim, nos termos do que suscitado no capítulo anterior, é possível observar o papel que a falta de clareza em torno da conformação da matriz tributária pode vir a exercer no que toca à adesão da sociedade para determinada plataforma política, em especial em situações como a do contexto em que se escreve esta tese, em que o cenário de crise econômica faz surgir uma aparente falta de opções a serem seguidas e facilitar a captura por discursos interessados<sup>857</sup>.

Nesse sentido, a ilusão fiscal tende a contribuir para a prevalência de um estado de exceção, típico das nações periféricas do sistema capitalista, no qual um discurso de suposta - e permanente - emergência econômica é utilizado como justificativa para adoção de medidas que colocam em perspectiva a própria ordem jurídica constitucional em vigor, naquilo que prescreve a concretização de uma sociedade justa e igualitária. Ante a propagação de tais argumentos emergenciais, adotam-se políticas econômicas ao arrepio da Constituição como se fossem o único caminho possível em face à ameaça a estabilidade econômica<sup>858</sup>. Imputam a toda sociedade a responsabilidade por eventuais insucessos econômicos por meio de uma espécie de socialização do risco, ao passo que os frutos da

---

<sup>855</sup> KRUGMAN, Paul. **A consciência de um liberal**. São Paulo: Record, 2010. p. 209-238.

<sup>856</sup> ARRETCHÉ, M.; ARAÚJO, V. O Brasil tornou-se mais conservador? Apoio à redistribuição e à taxação no Brasil. **Novos Estudos CEBRAP**, número especial, p. 15-22, 2017. p. 15.

<sup>857</sup> Como exemplo de tais posições, destacam Sidney Plotkin e William E. Scheuerman que "the state's organized business interests, for instance, playing on the anti-tax fears generated by balanced-budget conservatism, took one facet of the polls - the fear of waste - and used it to justify new attacks on high taxes and the public sector. The idea of overpaid, unaccountable bureaucrats wasting taxpayer's money, bad enough during ordinary times but unacceptable to increasingly larger segments of the population during fiscally hard times, paved the way for business' campaign for a smaller public sector and lower income and corporate taxes, even though most government agencies had by now been striped of any fat. In this sense, the fiscal crisis was reproducing both real and ideological animus against tax reform and the public sector." (PLOTKIN, Sidney; SCHEUERMAN, William E. **Public Spending, Balanced-Budget Conservatism and the Fiscal Crisis**. Boston: South End Press, 1994. p. 205).

<sup>858</sup> CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção** – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 24 e 25.

atividade econômica geralmente acabam apropriados pelas elites, sem que se compartilhe com os demais<sup>859</sup>.

O Estado, e, por consequência, as opções que moldam a matriz tributária, passam a atuar enquanto salvaguarda do modelo econômico capitalista para bloquear os avanços textualmente contemplados na Constituição. Como alertado por Gilberto Bercovici e Luís Fernando Massonetto, a constituição financeira vem capturada por uma política econômica que não encontram previsão na ordem econômica positivada, intervindo na concretização pelo Estado dos objetivos programáticos estabelecidos em nossa Constituição<sup>860</sup>.

É sob esta perspectiva que surge um estado de emergência passa a exercer o papel de justificação de medidas "impopulares", contando com a ilusão fiscal para, completando o processo de dominação, auxiliar na aceitação de tal argumento e reduzir eventuais resistências da sociedade a esta inversão de prioridades<sup>861</sup>. A proliferação de posições tais quais a fala de Mitt Romney na campanha presidencial dos Estados Unidos de 2012<sup>862</sup>, quando afirma que 47% da população daquele país não contribuem para o orçamento público e vivem de transferências do Estado, que repercutem em nosso país, quando se

---

<sup>859</sup> STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 61; PLOTKIN, Sidney; SCHEUERMAN, William E. **Public Spending. Balanced-Budget Conservatism and the Fiscal Crisis**. Boston: South End Press, 1994. p. 206.

<sup>860</sup> Sobre a questão "[a] constituição dirigente das políticas públicas e dos direitos sociais é entendida como prejudicial aos interesses do país, causadora última das crises econômicas, do déficit público e da "ingovernabilidade"; a constituição dirigente invertida, isto é, a constituição dirigente das políticas neoliberais de ajuste fiscal é vista como algo positivo para a credibilidade e a confiança do país junto ao sistema financeiro internacional. Esta, a constituição dirigente invertida, é a verdadeira constituição dirigente, que vincula toda a política do Estado brasileiro à tutela estatal da renda financeira do capital, à garantia da acumulação de riqueza privada." (BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. *A Constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica*. **Separata de Boletim de Ciências Económicas**, Coimbra, v. 49, p. 55-77, 2006. Disponível em: [https://digitalisdsp.uc.pt/jspui/bitstream/10316.2/24845/1/BoletimXLIX\\_Artigo2.pdf](https://digitalisdsp.uc.pt/jspui/bitstream/10316.2/24845/1/BoletimXLIX_Artigo2.pdf). Acesso em: 15/10/2020. p. 19).

<sup>861</sup> "Apesar do Estado de exceção constitucionalizado, o poder constituinte retorna de várias maneiras, seja pelas revoluções do século XIX, seja pelo movimento dos trabalhadores por inclusão política e social. Esta nova manifestação do poder constituinte do povo vai instituir as constituições de compromisso do século XX, em que a constituição não mais se limitava a garantir a ordem do mercado. Pelo contrário, ia muitas vezes contra os fundamentos daquela ordem. Carl Schmitt percebeu, então, que o estado de exceção do século XX havia passado por uma profunda transformação: a exceção não é mais a garantia da ordem constitucional, como no século XIX. Afinal, a ordem constitucional não garante mais o mercado. A exceção passa a ser utilizada das mais variadas formas, permanentemente, não para garantir o Estado ou a constituição, mas para garantir o próprio capitalismo, ou, na expressão consagrada por Polanyi, o 'moinho satânico', que transforma os homens em massa, triturando as vidas do povo. (...) Da garantia do Estado, o estado de exceção passou a ser empregado na garantia da constituição e agora consolida-se o modelo da garantia do capitalismo. Apesar desta evolução, uma constante permanece neste percurso histórico que irei analisar: a tentativa permanente de exclusão do poder constituinte do povo." (BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e Constituição**: para uma crítica do constitucionalismo. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 46.).

<sup>862</sup> ZELENAK, Lawrence. A. Mitt Romney, the 47% Percent, and the Future of the Mass Income Tax. **Tax Law Review**, vol. 67, 2014. p 471.

associa programas sociais de redução de desigualdade como Bolsa Família a esmolas<sup>863</sup> - sem levar em conta o financiamento regressivo da política - são reflexo de um conjunto ilusório que, presente na matriz tributária, atuam nesta ordem de influir na construção de uma percepção social em torno de como se dá a distribuição dos custos e bônus da atividade financeira do Estado e, como alertado por Puviani, auxiliam na resistência de nossas elites a promoção de uma pauta voltada à justiça social<sup>864</sup>.

É esse conjunto de percepções distorcidas que auxilia a moldar a política fiscal do país em sentido contrário ao desenvolvimento socioeconômico. E essa influência se dá tanto na face visível da matriz tributária, ao respaldar políticas como a já abordada economia do gotejamento (*trickle-down*), quanto em sua face invisível, com a manutenção - quando não ampliação - de tributos anestésicos e regressivos como forma de sustentar a arrecadação do país, em especial nos cenários de crise e necessidade de retomada do crescimento<sup>865</sup>.

O permanente estado de exceção econômica, então, passa a atuar como ferramenta de preservação do *status quo* que ora impera, com a marca da desigualdade ampla que lhe é característica. Verifica-se a manutenção de uma estrutura direcionada a atender aos interesses dos países centrais e das elites periféricas. Cria-se um estado de inoperância, na qual a exceção passa a ser a regra e políticas, como de austeridade, com redução dos gastos públicos em prol da realização de *superávits*, engessam avanços necessários dentro de uma pretensa ausência de outros caminhos a serem seguidos. Assim, verifica-se um desrespeito sistemático à Constituição, em prol da manutenção deste estado de coisas<sup>866</sup>, facilitada que é pela alienação quanto às funções e objetivos de nossa atividade financeira causados, em parte, pela ilusão fiscal.

O processo econômico passa a ser considerado como algo independente das diversas disposições contidas em nossa Constituição, como se não houvesse nem ao menos um capítulo dedicado a regular a ordem econômica, determinando que esta observasse,

---

<sup>863</sup> "Assim, a ideia de que uma parcela da população está recebendo numerário é comumente classificada como esmola ou assistencialismo, e teria como consequência uma acomodação dos beneficiários em relação ao trabalho, o chamado "feito-preguiça". Além disso, a reiterada divulgação de casos de pessoas que não fariam jus ao benefício, até mesmo a inclusão fraudulenta, com certeza contribuem para sedimentar essas rejeições. Há críticas relacionadas ao uso eleitoral do PBF, que ressaltam o caráter de marketing político - no mau sentido" (CASTRO, H. C. de O. de *et al.* Percepções sobre o Programa Bolsa Família na sociedade brasileira. **Opinião Pública**, v. 15, n. 2, p. 333-355, 2009. p. 337).

<sup>864</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financeira**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 203-204.

<sup>865</sup> PLOTKIN, Sidney; SCHEUERMAN, William E. **Public Spending. Balanced-Budget Conservatism and the Fiscal Crisis**. Boston: South End Press, 1994. p. 205.

<sup>866</sup> CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção** – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 25-28.



entre outros preceitos, exatamente a busca pela redução das desigualdades e um ideal de desenvolvimento que envolva a promoção de uma maior equidade. E a tributação, enquanto uma das ferramentas de sustentação deste processo, tem seus efeitos afastados do controle social justamente em razão das opções anestésicas que orientam sua estruturação.

Com isso, naturaliza-se a concentração de renda ora observada em nosso país como algo inerente ao modelo econômico<sup>867</sup>. Antítese da ideia de desenvolvimento<sup>868</sup>, tal fenômeno acaba defendido como se independente fosse em relação às estruturas de poder e dominação que guiam a atividade financeira do Estado<sup>869</sup>.

Não por outra razão que Celso Furtado classifica a cobrança de tributos como sendo uma das formas de captação dos excedentes surgidos do processo produtivo<sup>870</sup>, de modo que, compreender como se dá esse processo de criação e apropriação dos excedentes é essencial para apreendermos o que é necessário para promover as transformações estruturais necessárias. A face financeira do Estado, todavia, escondida sob o véu da ilusão, acaba por atuar enquanto importante peça da engrenagem de acumulação e direcionamento do excedente para as mãos de poucos<sup>871</sup>.

Ao invés de capitanear o projeto nacional de superação do subdesenvolvimento, se utilizando deste excedente apropriado para concretizar as mudanças necessárias em direção

---

<sup>867</sup> STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 64.

<sup>868</sup> Para além da análise já feita no presente capítulo, importante contribuição para esclarecer em que medida não podemos confundir o crescimento do PIB com desenvolvimento econômico é trazida por Stiglitz, ao afirmar que "se o PIB subir porque os rendimentos de Jeff Bezos subiram - mas os de todas as outras pessoas estagnaram -, a economia não está, na realidade, de boa saúde. [...]"

Alguns economistas chegam mesmo a mostrar desdém pela discussão sobre desigualdade. A função de um economista, segundo eles, é a de aumentar o tamanho do bolo econômico. Se isso acontecer, todos sairão beneficiados - como o próprio presidente Kennedy disse, "enquanto a maré sobe, todos os barcos se elevam". Gostaria que tal fosse verdade. Mas não é. Em bom rigor, se uma maré subir muito depressa, pode esmagar - e é isso que costuma acontecer - os barcos menores". (STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 67-68).

<sup>869</sup> "Quais foram as principais conclusões que pude tirar dessas fontes históricas inéditas? A primeira é que se deve sempre desconfiar de qualquer argumento proveniente do determinismo econômico quando o assunto é a distribuição da riqueza e da renda. A história da distribuição da riqueza jamais deixou de ser profundamente política, o que impede sua restrição aos mecanismos puramente econômicos. (...) A segunda conclusão, que constitui o cerne deste livro, é que a dinâmica da distribuição da riqueza revela uma engrenagem poderosa que ora tende para a convergência, ora para a divergência, e não há qualquer processo natural ou espontâneo para impedir que prevaleça as forças desestabilizadores, aquelas que promovem a desigualdade." (PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 27).

<sup>870</sup> CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção** – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 50-51.

<sup>871</sup> "Sem entender a estruturação de poder que mantém as desigualdades sociais, não se consegue entender as dinâmicas econômicas. Afinal, a 'visão do processo econômico somente deixa de ser simplesmente virtual quando adquire consistência política, capta os sistemas de dominação social que prevalecem". (CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção** – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 45).

à homogeneização social, o Estado acaba por atuar em sentido inverso, prejudicando os processos de redistribuição de renda, contribuindo para o aprofundamento das desigualdades socioeconômicas e atrasando a concretização do objetivo fundamental de alcançarmos o estágio de desenvolvimento social e econômico. Tudo isso auxiliado pela adoção de uma série de estruturas ilusórias que privilegiam modelos tributários cuja inerente distorção e baixa visibilidade afastam a sociedade da real compreensão de como se dá o financiamento do sistema de direitos e a estruturação do processo produtivo de nosso país.

É nesse sentido que superar a ilusão fiscal e promover uma maior transparência passam a ser tarefas essenciais para que possamos alcançar os objetivos fundamentais da República, inclusive no que toca à garantia de um desenvolvimento socioeconômico que espraie seus efeitos para toda a sociedade. É por essa razão que Puviani já alertava que, quanto mais se elevam as condições econômicas e intelectuais da população, tanto mais presente se mostra, na consciência da população, a existência das ilusões política e fiscal, de seus efeitos regressivos, e da necessidade de superação do quadro<sup>872</sup>.

### **3.5. A erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais**

Como adiantamos ao final do primeiro capítulo, nosso país é historicamente reconhecido pelos altos índices de desigualdade social e econômica<sup>873</sup>. Os dados sociais apresentados naquela oportunidade nos indicam em que medida a sociedade brasileira apresenta um verdadeiro fosso em termos de distribuição de renda. Assim como demonstram que, nos anos mais recentes, as políticas redistributivas não têm sido suficientes para redução dos patamares tão díspares, em que pesem certas conquistas alcançadas a partir da promulgação da Constituição de 1988 com o fortalecimento do mercado de trabalho, a estabilização da economia e a valorização do salário mínimo.

Este grave problema nos entrega uma realidade cindida, na qual parte de nossa população desfruta de um padrão de vida típico de países desenvolvidos, enquanto a

---

<sup>872</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financeira**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 241.

<sup>873</sup> BARROS, R. P. de; HENRIQUES, R.; MENDONÇA, R. Desigualdade e pobreza no Brasil: retrato de uma estabilidade inaceitável. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 15, n. 42, p. 123-142, 2000. p. 123.

grande maioria ainda carece de acesso a bens públicos básicos<sup>874</sup>. Considerando os impactos que uma sociedade desigual traz para o próprio crescimento econômico do país, a dificultar a geração de riquezas necessárias para promover o combate a pobreza, temos na desigualdade social e na pobreza econômica questões que caminham juntas e demandam do Poder Público uma política de enfrentamento também conectadas, nos termos do que preconizado pelo artigo 3º, III da Constituição Federal. Tal percepção é reforçada pela análise de Ricardo Paes Barros, Ricardo Henriques e Rosane Mendonça, que, ao atestarem não sermos um país pobre em si, mas composto por uma larga população que se encontra em condições de pobreza, defendem no enfrentamento dos desafios impostos pela desigualdade sistêmica uma medida necessária para avançarmos na erradicação da pobreza<sup>875</sup>.

Mas por que a pobreza e a desigualdade devem ser encaradas enquanto problema e, em que medida elas se relacionam com a matriz tributária de nosso país e a ilusão fiscal a esta característica?

Para responder à primeira parte da pergunta, temos que ter em mente quais são os efeitos sociais observados em uma comunidade política que apresente como marcas tanto a desigualdade econômica quanto a existência de extensos grupos populacionais caracterizados como pobres. Sob este ângulo, atentar que a pobreza e a miséria são questões a serem enfrentadas parece por si só ser algo mais tranquilo, tanto que nossa Constituição direciona a ela a meta de ser erradicada - e não diminuída, como o faz em relação à desigualdade social e regional.

Por pobreza costuma-se remeter a uma ideia de privação de bem-estar que impacte na capacidade dos sujeitos de participar da vida em sociedade. Embora possa aparentar certa subjetividade a depender do critério que se pretenda utilizar, as linhas da pobreza

---

<sup>874</sup>Em 1974, Edmar Bacha publicou um artigo no jornal *Opinião* com o objetivo de questionar os métodos empregados até então para medição do crescimento do Produto Interno Bruto brasileiro. Segundo ele, o método utilizado não explicitava os critérios valorativos adotados para ponderar as variáveis calculadas e acabava, assim, por não fornecer qualquer referencial para os dados então apresentados. Este artigo se intitulava "O economista e o rei da Belíndia: uma fábula para tecnocratas", e se passava em um país fictício, que recebera seu nome em função da "estranha unidade dialética de contrários" originada da colonização do reino, na qual "povos trazidos das Índias produziam admiradas essências aromáticas que eram vendidas em mercados externos por comerciantes de origem belga". Bacha reconhece que não é propriamente o autor de tal expressão e que muito menos objetivava com seu artigo destacar o abismo social que separa o Brasil. Mas foi através desta fábula que o termo Belíndia entrou para a história como importante representação da desigualdade social existente no nosso país, que reunia características de um país desenvolvido como a Bélgica, ao mesmo tempo em que apresentava índices de desenvolvimento humano comparáveis a Índia. Conferir: BACHA, Edmar Lisboa. **Belíndia 2.0**: fábulas e ensaios sobre o país dos contrastes. Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 2012. p. 11-33.

<sup>875</sup>BARROS, R. P. de; HENRIQUES, R.; MENDONÇA, R. Desigualdade e pobreza no Brasil: retrato de uma estabilidade inaceitável. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 15, n. 42, p. 123-142, 2000. p.126-129.

costumam estar atreladas a uma ausência de bens materiais, muitas das vezes se relacionando a uma estimativa do valor de uma cesta de alimentos com o mínimo de calorias necessárias para suprir adequadamente uma pessoa<sup>876</sup>. A pobreza vem, portanto, caracterizada a partir de uma linha absoluta que represente a escassez de recursos para que os indivíduos possam desfrutar de uma vida digna<sup>877</sup>.

Muito embora indivíduos em situação de pobreza apresentem outros índices sociais preocupantes e que auxiliam para a manutenção do quadro de escassez, tais como acesso a sistema de educação, saúde e saneamento básico de qualidade, condições mínimas de moradia e de alimentação, entre outros<sup>878</sup>, é na falta de recursos que se centralizam hoje as análises do quadro e as respectivas políticas de enfrentamento imediato, direcionadas que estão a prover essa cobertura mínima. Muitas das vezes transferindo renda diretamente para que tais parcelas da população possam sair de uma condição de vida que não atenda às necessidades básicas<sup>879</sup>.

Mas e a desigualdade? Analisar as desigualdades em nossa sociedade é tarefa complexa tendo em vista a pluralidade de formas de manifestação e os respectivos instrumentos para sua solução. Até por isso, seu enfrentamento é algo mais controverso e, muitas das vezes, objeto de resistências, conforme visto no curso da presente tese.

Ao falarmos em desigualdade social é possível abarcar desigualdades políticas, de gênero, racial, educacional, de acesso à serviços públicos, de renda, entre outros<sup>880</sup>. Por se relacionarem essas variadas facetas, sendo reflexo de um quadro amplo de subdesenvolvimento, buscar sua superação exige um esforço coordenado em várias frentes,

---

<sup>876</sup> BARROS, R. P. de; HENRIQUES, R.; MENDONÇA, R. Desigualdade e pobreza no Brasil: retrato de uma estabilidade inaceitável. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 15, n. 42, p. 123-142, 2000. p. 124; COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 36.

<sup>877</sup> "A redução da pobreza e da marginalização tem correlação com a redução das desigualdades sociais, embora com esta não tenha plena identidade. A ideia de redução da pobreza poderá implicar na redução das desigualdades sociais, se não houver maior concentração de riquezas na pirâmide socioeconômica. Reduzir a pobreza implica em retirar parcelas da população da linha da absoluta falta de recursos para obter qualidade de vida. Sair da linha de pobreza é um conceito absoluto, medido em conformidade com parâmetros objetivos estabelecidos pela economia no âmbito nacional ou internacional; redução das desigualdades é um parâmetro relacional, que correlaciona o cume com o sopé da pirâmide socioeconômica de um país". (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 214-215).

<sup>878</sup> Para uma análise atualizadas das diversas restrições impostas aos que vivem em situação de pobreza, vide: INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. Rio de Janeiro, 2020a. *passim*.

<sup>879</sup> Para um estudo a respeito do impacto positivo do programa Bolsa Família na redução da pobreza e desigualdade, recomenda-se a leitura de SOUZA, P. H. G. F. de; VAZ, F. M.; PAIVA, L. H. Efeitos redistributivos da Reforma da Previdência. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Texto para Discussão, n. 2.424**, Brasília, 2018. *passim*.

<sup>880</sup> Recomendamos a leitura de ARRETICHE, M. (Org.). **Trajetórias das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos cinquenta anos**. 1.ed. São Paulo: Editora UNESP, 2015.

razão pela qual é impróprio, como vimos no tópico anterior, almejar tão somente no crescimento econômico do país a resposta para a heterogeneidade vivida<sup>881</sup>.

Quando em jogo a desigualdade de renda, temos na atividade financeira do Estado um importante instrumento de enfrentamento por meio da equalização social<sup>882</sup>. A função redistributiva da política fiscal, seja no campo da arrecadação, seja sob a face da despesa pública, exerce fundamental influência na definição de um projeto desenvolvimentista que concretize o Estado Social desenhado em nossa Constituição<sup>883</sup>.

Assim, a redução da desigualdade econômica, inserida nesse projeto maior, é algo que, por si só, tende a contribuir para alcançarmos a eliminação da pobreza e marginalização<sup>884</sup>. Para além de representar um mandamento constitucional, previsto não apenas enquanto um objetivo fundamental de nossa República, mas também enquanto ditame da ordem econômica no artigo 170 da Constituição Federal, a redução das desigualdades se faz necessária em especial ante as constatações de que os níveis atingidos têm colocado em xeque a própria coesão de nossa sociedade, enfraquecendo os sistemas social, econômico e político.

Nesse sentido, nos últimos anos temos observado um crescimento no número de publicações que apontam os efeitos negativos causados pela desigualdade na distribuição de renda. Tem sido demonstrado em que medida a desigualdade social exerce importante papel desarticulador de uma política de bem-estar social, colaborando para uma piora de diversos índices sociais. Conforme defendido por Richard Wilkison e Kate Pickett, os níveis de desigualdade de uma comunidade são a causa de uma piora nas taxas de mortalidade, obesidade, gravidez precoce, educação, homicídios, hostilidade social, população encarcerada, consumo de drogas e baixa mobilidade social de uma sociedade<sup>885</sup>.

O aumento alarmante da desigualdade de renda ainda tem prejudicado avanços no próprio desenvolvimento econômico de diversos países ao redor do mundo, acendendo um sinal de alerta quanto à necessidade de se buscar um crescimento inclusivo. Em tal linha, Jonathan Ostry e outros defendem que sociedades mais igualitárias tendem a manter um ciclo de crescimento econômico sustentado por um período maior, apontando tal fator

---

<sup>881</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 214.

<sup>882</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 215.

<sup>883</sup> FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. *In*: FAGNANI, Eduardo (Org.) **A Reforma Tributária Necessária**: diagnósticos e premissas, 2018. p. 145.

<sup>884</sup> COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 64-65.

<sup>885</sup> WILKISON, Richard G; PICKETT, Kate E. **O Nível**: por que uma sociedade mais igualitária é melhor para todos. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015. *passim*.

como mais significativo para o desenvolvimento do que outras variáveis, tais como abertura comercial, instituições políticas ou mesmo dívida externa. Para os autores, as causas para tal conclusão possuiriam natureza tanto econômica quanto política. Isso porque sociedades menos igualitárias tendem a apresentar não apenas um reduzido capital humano, ante o pouco investimento em educação e saúde da população, como também um maior risco de instabilidade política, ante a possibilidade de ruptura do tecido social e desconfiança generalizada da população quanto à lisura das instituições<sup>886</sup>.

A preocupação alcança ainda os organismos responsáveis pela formulação das políticas econômicas globais, chamando a atenção, por exemplo, as conclusões apontadas pelo Fundo Monetário Internacional de que embora a desigualdade seja inerente ao modelo econômico baseado no mercado, quando excessiva pode erodir a coesão social, induzir uma polarização política e, por fim, reduzir o crescimento econômico<sup>887</sup>. Com mesmo entendimento, o Fórum Econômico Mundial tem apontado como o aumento da desigualdade social tem contribuído para o baixo crescimento econômico observado no período ao criar ambientes de instabilidade social e aumentar a desconfiança dos investidores<sup>888</sup>. Já a OCDE, ao destacar a baixa mobilidade social existente em países como o Brasil, em que uma família pode levar até nove gerações para deixar de ocupar os 10% mais pobres da população e alcançar a renda média do nosso país, afirma que a larga desigualdade contribui para a formação de um pessimismo geral no seio da população, contribuindo para uma piora em índices de bem-estar social, além de prejudicar um ideal de meritocracia, importante para a manutenção do modelo capitalista<sup>889</sup>.

Quanto ao ponto, alerta Eros Grau que a previsão constitucional de buscar a redução das desigualdades sociais e regionais em nada subverte os ditames de uma economia capitalista. Representa, isso sim, a busca pela modernização deste modelo econômico, por meio da concretização de uma sociedade mais homogênea que rompa com o processo circular de subdesenvolvimento caracterizado justamente pela pobreza, marginalização e desigualdades abissais enquanto causas e efeitos do quadro apresentado.

---

<sup>886</sup> OSTRY, Jonathan D. *et al.* **Confronting Inequality**: How Societies Can Choose Inclusive Growth. New York: Columbia University Press, 2019. p. 31-33.

<sup>887</sup> FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL - FMI. Fiscal Monitor: Tackling Inequality. *In: World economic and financial surveys*. Washington: International Monetary Fund, 2017. *Passim*.

<sup>888</sup> WORLD ECONOMIC FORUM. The Global Risks Report 2020. **Insight Report** – Edição 15. Cologne: 2020. *Passim*.

<sup>889</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. **A Broken Social Elevator?** How To Promote Social Mobility – Overview and Main Findings. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/social/soc/Social-mobility-2018-Overview-MainFindings.pdf>. Acesso em: 07/01/2020.

Não por outra razão, afirma Eros Grau que o mandamento constitucional existente no inciso III, se apresenta como afim e complementar aos demais objetivos contidos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, tais como a busca pelo desenvolvimento nacional e a promoção do bem de todos, ou mesmo que a ordem econômica prescreva como fim a ser alcançado assegurar a todos uma existência digna<sup>890</sup>.

Em relação aos efeitos imputados à coesão social, temos na desigualdade excessiva, causada pela concentração de renda sem precedentes e na transferência intergeracional destes patrimônios acumulados, um risco aos próprios princípios meritocráticos que sustentam as sociedades modernas e o modelo de Estado democrático de direito<sup>891</sup>.

Ainda sob o ângulo democrático, é possível constatar na desigualdade socioeconômica a criação de um abismo representativo, na qual, como apontado por Joseph Stiglitz, deixamos de observar a máxima de que cada pessoa representa um voto, para adotarmos a premissa de que cada "dólar", representaria um voto<sup>892</sup>. Segundo o autor, a ampla divisão da sociedade tem contribuído para o esvaziamento do processo democrático em razão da constatação de que, cada vez mais, o resultado da política tende a refletir os interesses das parcelas mais ricas da população, gerando uma maior desilusão e desconfiança do restante da sociedade, que deixa de participar do espaço deliberativo, aumentando ainda mais a concentração política, em um verdadeiro círculo vicioso.

O mesmo diagnóstico é compartilhado por Paul Krugman ao afirmar que a desigualdade de renda acarreta uma desigualdade social que, por sua vez, corrompe o modelo político ao permitir que certos indivíduos concentrem tanto poder que venham a distorcer e dominar os governos<sup>893</sup>. O autor complementa ainda que, quanto maior o nível de disparidades econômicas, maior é o risco de serem tensionados os laços que nos unem enquanto sociedade, na medida em que cresce a percepção de que o Estado venha a atuar

---

<sup>890</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 213.

<sup>891</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 33.

<sup>892</sup> "Temos vindo a descrever a construção de um sistema político que, embora nominalmente baseado no princípio de 'uma pessoa, um voto', acabou por servir os interesses das elites ricas. Entretanto, um outro círculo vicioso foi criado: as regras políticas do jogo não só beneficiam diretamente os do topo, garantindo-lhes uma voz desproporcionada, como também criaram um processo político que lhes dá indiretamente ainda mais poder. Identificamos uma série de forças que contribuem para a desilusão em relação à política e para a desconfiança no que concerne ao sistema político. a ampla divisão na nossa sociedade tornou difícil chegarmos a um compromisso, contribuindo para o impasse político. [...] A desilusão diminuiu a participação política, sobretudo nas classes mais baixas, de uma forma tão eficaz quanto as tentativas de interdição ao voto para fazer pender o eleitorado para cima na escala social. Isto proporcionou mais espaço para a influência dos 1% do topo e do seu dinheiro, reforçando a falta de confiança e a desilusão." (STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 208-209).

<sup>893</sup> KRUGMAN, Paul. **A consciência de um liberal**. São Paulo: Record, 2010. p. 301-302.

em proveito de alguns poucos e em detrimento de todo o restante<sup>894</sup> - embora ressaltemos que, muitas das vezes, ante a adoção de estratégias ilusórias, sequer compreendemos como se sustentam tais estruturas de poder, bem como nos falta a compreensão acerca da posição que ocupamos em tal jogo de forças.

Assim, a desconfiança da população em torno da democracia e a falta de representatividade na arena deliberativa se traduz em um sério problema para as sociedades contemporâneas. Não apenas por dificultar o controle social quanto ao emprego dos recursos públicos, o que possibilita a apropriação pelas elites dos resultados da atividade financeira do Estado, com um conseqüente aumento do poder econômico e político destes grupos, mas até mesmo por dificultar o correto dimensionamento das políticas de enfrentamento de nossos problemas sociais.

Sandra Fredman, ao trabalhar as dimensões da igualdade, aponta ser decorrência direta da equidade substantiva conferir uma voz maior para os grupos segregados no que toca à promoção de políticas públicas de um modo em geral, e do desenho tributário especificamente<sup>895</sup>. Para a autora, não basta que as decisões políticas sejam tomadas em uma perspectiva de "cima para baixo", mas que leve em consideração os anseios e necessidades expressados por tais parcelas excluídas.

Nesse sentido também alerta Oliver Schutter que o fortalecimento da participação social, da transparência e da responsabilização política na tomada de decisões orçamentárias é medida que garante que as prioridades dos grupos marginalizados estejam contempladas. Para o autor, a conexão entre tais fatores é clara, tendo em vista que a escassez e marginalização econômicas, marcadas que são pela privação de direitos básicos, geralmente é acompanhada de um enfraquecimento político de tais classes, com violações em direitos civis e políticos justamente por não dispor de espaço para influenciar os assuntos públicos. Haveria, portanto, a formação de mais um ciclo vicioso em que os indivíduos em condição de pobreza, por não influenciarem o processo decisório, acabariam não sendo atendidos pelas políticas de governo<sup>896</sup>.

---

<sup>894</sup> OXFAM BRASIL; INSTITUTO DATAFOLHA. **Pesquisa Nós e as Desigualdades: percepções sobre desigualdades no Brasil. São Paulo: Oxfam Brasil, 2019.** Disponível em: [https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_nos\\_e\\_as\\_desigualdades\\_datafolha\\_2019.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_nos_e_as_desigualdades_datafolha_2019.pdf). Acesso em: 14/06/2019. *passim*.

<sup>895</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). Tax, Inequality, and Human Rights.* New York: Oxford University Press, 2019b. p. 87-88.

<sup>896</sup> SCHUTTER, Oliver de. Taxing for the realization of Economic, Social, and Cultural Rights. *In: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). Tax, Inequality, and Human Rights.* New York: Oxford University Press, 2019. p. 71.



Ocorre que os grupos socialmente marginalizados a muito têm deixado de serem considerados partícipes do processo decisório, se é que em algum momento o foram. A pobreza e a desigualdade social têm representado uma barreira na participação ativa de parcela considerável da população, não permitindo que estes venham a influenciar a tomada de decisão, o que afeta até mesmo a efetividade das medidas tomadas, que deixam a desejar no cumprimento do objetivo de erradicação da pobreza e combate a desigualdade<sup>897</sup>.

Tal ponto, de certo modo, poderia ser observado a partir da constatação de que nossa matriz tributária, ao se estruturar a partir do consumo como sua principal fonte de incidência, historicamente vem adotando uma postura regressiva, contrária não apenas aos objetivos fundamentais estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal, como também à própria opinião geral da população acerca de como deveria se dar a distribuição do ônus fiscal entre as camadas da pirâmide social<sup>898</sup>. E como defendemos na presente tese, uma explicação possível para tal fratura observada entre os interesses da grande maioria e a regressividade tributária que os onera pode ter em seu seio a própria forma anestesiante como se dá a tributação em nosso país, semeada que é por estruturas típicas de um processo de ilusão fiscal.

Como já defendido no presente trabalho, considerada a maior propensão das classes pobres em consumir sua renda para fazer frente às despesas mínimas para viver, um modelo que se valha primordialmente da tributação sobre o consumo apresenta um potencial de impacto negativamente mais gravoso justamente no bem-estar de tal parcela

---

<sup>897</sup> "People living in poverty face serious constraints in accessing decision-making forums or mechanisms, and exerting real influence through them, due to, *inter alia*, practical and financial impediments, stigma and discrimination, lack of information and hierarchies of power. This results in many decisions that are extremely pertinent for their lives being taken without their input – for example decisions about welfare benefits, community water management, and local or national budgets–. This not only denies their dignity, agency and right to participate, but can also result in decisions and policies being less effective and responsive." (CARMONA, Magdalena Sepúlveda. **Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights**. Organização das Nações Unidas - ONU . Human Rights Council, 22 mai. 2014. p. 11-12).

<sup>898</sup> "O sentimento anti-imposto é muito forte, ao mesmo tempo em que é relativamente individualista. Em outras palavras, não existe uma atitude em prol da “redução de impostos para todos” tanto quanto existe uma repulsa ao pagamento de tributos. Essa interpretação se sustenta quando o foco da tributação é deslocado às “pessoas muito ricas”: a mesma inversão de posições observada em 2017 é reforçada – e aumentada – em 2019, com 77% dos respondentes concordando total ou parcialmente com a afirmação de que “o governo federal deve aumentar os impostos de pessoas muito ricas para garantir melhor educação, mais saúde e mais moradia para os que precisam”. Tal número era de 71% em 2017, indicando um crescimento nesta posição – em especial dentre aqueles com maior renda, de 56% para 76%." (OXFAM BRASIL; INSTITUTO DATAFOLHA. **Pesquisa Nós e as Desigualdades: percepções sobre desigualdades no Brasil. São Paulo: Oxfam Brasil, 2019.** Disponível em: [https://www.oxfam.Org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_nos\\_e\\_as\\_desigualdades\\_datafolha\\_2019.pdf](https://www.oxfam.Org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_nos_e_as_desigualdades_datafolha_2019.pdf) . Acesso em: 14/06/2019. p. 29).

da população. A ausência de conexão de tal opção com uma ideia de capacidade contributiva é tão evidente que até mesmo estudos que considerem esse modelo de tributação como assumindo um viés proporcional - e não regressivo como aqui defendido -, no extremo reconhecem na tributação indireta um potencial de redução do consumo de itens de luxo pelas classes mais abastadas, enquanto, no caso das famílias mais vulneráveis, pode representar um verdadeiro impeditivo para consumo de bens de primeira necessidade<sup>899</sup>.

Ao assim proceder, um modelo de tributação que onera os mais pobres acaba por contribuir para uma piora nos índices de saúde e obesidade, um aumento nas taxas de mortalidade, de crimes contra o patrimônio, entre outros indicadores sociais, justamente por termos em tal opção uma drenagem dos escassos recursos desses grupos sociais, deixando-os ainda mais vulneráveis<sup>900</sup>.

E a ilusão fiscal associada à regressiva tributação indireta mascara essa realidade, contribuindo para a manutenção de uma estrutura de arrecadação que retarda o objetivo constitucional ora analisado. A tributação indireta, ao incidir sobre toda a população, permite que se potencialize a extração de receitas em favor do Estado, mesmo entre as parcelas que não possuem nenhuma capacidade contributiva para tanto. Tudo isso, como vimos, por meio de uma estrutura anestesiante que não se deixa perceber ao ser inserida nos preços de bens e serviços consumidos<sup>901</sup>.

Até mesmo gastos progressivos, quando financiado por tais tributos indiretos, acabam sendo colocados em perspectiva quando analisamos a questão à luz da ilusão

---

<sup>899</sup> "The conclusion that the VAT is generally not regressive does not mean that policy makers should not be concerned about its impact on the poor. Assuming diminishing marginal utility of consumption, a proportional VAT will still have a greater negative impact on the wellbeing of the poor than of the rich. At the extreme, it may reduce the consumption of necessities by the poor, but merely the consumption of luxuries by the rich." (THOMAS, Alastair. Reassessing the regressivity of the VAT. **OECD Taxation Working Papers n. 49**. OECD Publishing, 2020. p. 34).

<sup>900</sup> Analisando a realidade estadunidense, Newman e O'Brian afirmam que: "Are high taxes on the poor related to social problems like excess mortality, out-of-wedlock childbearing, crime, and low educational attainment? [...] we answer in the affirmative: controlling for a host of competing possibilities (the racial composition of each state, patterns of state spending, proportions of the state population below the poverty line, and so forth), tax liabilities assessed on poor households are related to state-level mortality, high school completion, the proportion of births to unmarried mothers, and rates of property and violent crime. [...] Here we demonstrate that differences in taxes paid by poor families are associated with a variety of social ills at the state level. We turn to other research to extend our findings to the individual level as well." (NEWMAN, Katherine; O'BRIAN, Rourke L. **Taxing the Poor: Doing Damage to the Truly Disadvantaged**. 1.ed. Berkeley: University of California Press, 2011. p. 86-87).

<sup>901</sup> "Mediante estos impuestos 'imperceptibles' se vangloriava Pitt de poder 'quitar al mendigo el último harapo de su cuerpo... y al niño que muere de hambre el último pedazo de pan de su boca sin que ellos mismos se disen cuenta'. Esta fue una de las razones por las que en el siglo XIX se abrió fuego contra los 'antisociales' impuestos sobre el consumo, comenzando a ser reemplazados por los impuestos directos" (SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.p. 85).

fiscal. Isso porque, a medida implica um aumento da opacidade da matriz tributária, em especial para as classes mais pobres, que, sem se atentar para os graves efeitos regressivos desta escolha, aceitam uma despesa tida por progressiva, mas que na outra mão lhe aumenta a carga tributária. Resgatando a premissa original que orienta a Teoria da Ilusão Fiscal, teríamos na prática a concretização da ideia de que o Estado estaria "fazendo mais, por menos".

Focar apenas na progressividade do gasto, como se a arrecadação não exercesse papel relevante no cumprimento do objetivo de redução das desigualdades, representa ignorar a possibilidade de que as políticas redistributivas estejam sendo financiadas em parte pelas próprias populações vulneráveis que deveriam ser protegidas<sup>902</sup>. E, naquilo que importa à presente tese, sem a respectiva compreensão e concordância do contribuinte de fato para tanto<sup>903</sup>.

Significa ainda confiar que, uma vez arrecadados os recursos de maneira regressiva, o poder público de fato direcionará, por meio do gasto, uma política que não apenas compense o aumento da desigualdade, como também venha a promover a redistribuição, não deixando ninguém para trás<sup>904</sup>. Quando na verdade, há sempre o risco de que tais receitas não venham a ser utilizadas no combate à erradicação da pobreza e redução das desigualdades. Para tanto, basta recordarmos que estamos no momento sob a égide de uma política de austeridade instituída pela Emenda Constitucional nº 95, responsável, entre outras medidas, por congelar as despesas totais do Governo federal, impactando não apenas nos gastos com saúde e educação, como também no direcionamento de recurso para programas sociais<sup>905</sup>.

---

<sup>902</sup> SCHUTTER, Oliver de. Taxing for the realization of Economic, Social, and Cultural Rights. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019. p. 63.

<sup>903</sup> Analisando a situação brasileira do bolsa família, Misabel Derzi expõe que "[A] pesar das consequências positivas do Bolsa Família e das "falas" dos beneficiados demonstrarem a conscientização inicial da conexão autonomia/dinheiro/ cidadania, permanece o silêncio constrangedor em relação à questão tributária. Nem o Estado fundamenta o programa na reparação necessária da injustiça da regressividade do sistema, nem os autores do excelente livro "Vozes do Bolsa Família" se apercebem da omissão. Muito menos os beneficiados demonstram ter a mais leve impressão de que, ao auferirem uma renda mensal regular baixa em dinheiro e, ao gastá-la em suas compras, devolverão mais da metade ao Estado, de que se autofinanciam. O silêncio é total. Instala-se, assim, um círculo vicioso, e não é de se estranhar que, apesar dos gastos elevados com assistência social, a miséria no Brasil persista e resista. Em que pesem os avanços trazidos pelo programa "Bolsa Família", há ainda muito a ser feito." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**. vol. 16, n. 108, fev./mai. 2014. p. 52).

<sup>904</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 90.

<sup>905</sup> PASSOS, Luana; SILVEIRA, Fernando Gaiger; WALTENBERG, Fábio. A Política Social e o Conservadorismo Econômico: o que revela o período recente. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada –

Significa também acreditar que os recursos arrecadados serão suficientes para fazer frente aos desafios impostos a nossa sociedade, financiando as prestações sociais constitucionalmente asseguradas, sem que seja necessário recorrer às classes mais ricas<sup>906</sup>. Embora tenhamos certos avanços na redução das desigualdades por meio da expansão do gasto público, a baixa progressividade de nossa tributação direta e a significativa regressividade da tributação indireta tem apontado que o caminho para melhora dos índices sociais passa também pela revisão da forma como arrecadamos nossos recursos<sup>907</sup>.

Prejudica-se, assim, a própria ideia de redistribuição, e a conseqüente construção de uma sociedade justa e solidária, se ao estruturarmos as políticas públicas, seja por meio de transferências diretas, seja com financiamento de sistemas públicos de educação e saúde, não nos atentarmos para a regressividade do modelo tributário<sup>908</sup>. Não por outra razão Tipke e Yamashita bem apontam que o Estado não pode, como Estado tributário, subtrair o que o Estado Social deve devolver<sup>909</sup>. Bem como, em mesma linha, Puviani coloca em suspeita eventuais gastos progressivos realizados pelo Estado, mas que em nada transformam o modelo de produção capitalista<sup>910</sup>.

A ilusão fiscal, assim, exerce importante papel para mascarar o resultado contraditório da atividade financeira de nosso Estado, que retira de quem não possui capacidade contributiva para tanto, para depois, ao máximo, lhe devolver por meio de políticas que se anunciam como redistributivas o mínimo para sobreviver. As estruturas

IPEA, **Texto para Discussão n. 2586**, 2020. p. 28-30; ROSSI, Pedro; DWECK, Esther; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos de (Org.) **Economia para Poucos: impactos sociais da austeridade e alternativas para o Brasil**. São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 362-367.

<sup>906</sup> Analisando uma das causas do baixo desenvolvimento social e econômico dos estados do sul dos Estados Unidos, Katherine Newman e Rourke L. O'Brian afirmaram que: "[S]tate spending fails to close this gap, in part because the resources available to many southern states are meager. The low level of revenue generated by southern tax structures impoverishes the public sector and pushes investments in public institutions like schools below the national average, often considerably below. Not surprisingly, this contributes to low levels of human capital". (NEWMAN, Katherine; O'BRIAN, Rourke L. **Taxing the Poor: Doing Damage to the Truly Disadvantaged**. 1.ed. Berkeley: University of California Press, 2011. p. 123).

<sup>907</sup> SILVEIRA, Fernando G. *et al.* Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: evidências com a POF 2017-2018. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Nota Técnica n. 89**, Brasília, 2020. p. 22; no mesmo sentido, CARVALHO, Laura; TONETO, Rodrigo; RIBAS, Theo. Dos pobres para os paupérrimos ou dos mais ricos para os mais pobres? O impacto sobre a desigualdade de diferentes formas de expansão das transferências de renda no Brasil. Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades (MADE/USP), **Nota de Política Econômica n. 001**, 2020. p. 5.

<sup>908</sup> "O sistema tributário, tal como configurado no Brasil, constitui um sério limitador à capacidade das políticas sociais em alterar a realidade social brasileira. Afinal, mesmo que as políticas sociais protejam os cidadãos mais vulneráveis, seus efeitos redistributivos serão parcialmente comprometidos pelo fato de que os beneficiários das políticas sociais são, em certa medida, também seus principais financiadores." (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Perspectivas da política social no Brasil**. Brasília: Ipea, 2010. p. 92).

<sup>909</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

<sup>910</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 238.

ilusórias existentes em nossa matriz tributária auxiliam neste processo, justamente por impor uma má compreensão para a sociedade sobre como se dá o financiamento da atividade estatal, com a criação de contrassensos que auxiliam no enfraquecimento prático das políticas redistributivas.

Como apontamos no capítulo anterior, o estudo da ilusão fiscal desde seu início buscou traçar em que medida a atividade financeira do setor público poderia ser interpretada como instrumentalizada para mascarar do indivíduo o quanto este contribui para a sustentação do Estado. Ao passo que, na outra face da moeda, seria potencializada a percepção da despesa pública como forma de angariar a aprovação da sociedade quanto à atuação dos governantes. A ilusão fiscal, assim, atua justamente nesta ordem de fatores, facilitando o pagamento de tributos ao suavizar sua percepção por meio de diferentes estratégias impostas pelo ente tributante, bem como fazendo parecer que o Estado faz mais do que aparenta fazer.

Os efeitos ocasionados pela ilusão fiscal exerceriam, assim, papel primordial na elaboração das políticas públicas direcionadas ao combate à pobreza e à desigualdade social justamente por distorcerem a percepção que temos acerca de como se distribui o ônus tributário. Ao assim proceder, as estruturas ilusórias podem auxiliar, intencionalmente ou não, no mal dimensionamento da matriz tributária para concretização de tais objetivos. Tem-se no mascaramento da regressividade, inerente à ilusão fiscal, um elemento que prejudica a concretização da função redistributiva da atividade financeira.

Assim, uma matriz tributária que se valha de tais estratégias, ao mascarar o real alcance das medidas ditas por redistributivas, visto que no limite são financiadas por aqueles que dela deveriam se beneficiar, vai em sentido contrário ao objetivo estabelecido no inciso III do artigo 3º da Constituição, não permitindo que a atividade financeira do Estado venha a cumprir a ideal erradicação da miséria e pobreza, ou mesmo na redução das desigualdades e excluir do contribuinte de fato<sup>911</sup>. Como expõe Misabel Derzi, o silêncio em torno da regressividade da matriz tributária instala um círculo vicioso que faz com que o quadro de miséria persista em nosso país, em que pesem os gastos sociais do Estado Brasileiro<sup>912</sup>.

---

<sup>911</sup> SALVADOR, Evilásio. A injustiça fiscal no financiamento das políticas sociais. In: CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012. p. 82.

<sup>912</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**. vol. 16, n. 108, fev./mai. 2014. p. 52.

A crítica aqui feita se mostra pertinente, uma vez que o enfraquecimento das políticas de transferência direta de renda tem sido apontado como uma das causas para os retrocessos sociais observados em nosso país na última década, em que as classes mais pobres foram as que mais sofreram com os efeitos da crise econômica<sup>913</sup>. E, a tributação regressiva mascarada pela ilusão fiscal pode ser um dos fatores de tal enfraquecimento justamente por afetar negativamente o potencial redistributivo de tais transferências diretas, retirando o poder de compra das populações beneficiadas por estas medidas.

Tal cenário já veio descrito no capítulo anterior, quando analisado o experimento desenvolvido por Rupert Sausgruber e Jean-Robert Tyran em que a falta de clareza acerca de como se dá o financiamento de uma política redistributiva - em especial por meio da tributação indireta - eventualmente pode fazer com que esta seja aceita pela população mesmo que os indivíduos fiquem em uma situação pior do que se encontrariam sem ela<sup>914</sup>. Guardadas as proporções, as conclusões alcançadas em referido experimento podem muito bem estar ocorrendo na realidade brasileira, visto observarmos o financiamento de políticas pretensamente redistributivas por meio de uma extensa tributação indireta, sem que a população ponha a política em perspectiva questionando seu alcance.

Por fim, é possível observar um prejuízo na participação ativa da população na definição da melhor forma de se despende de tais recursos. Isso porque a ilusão fiscal tende a agravar o abismo social que marca nossa sociedade ao alterar a percepção dos principais interessados na concretização de uma maior progressividade. A falta de transparência na incidência tributária faz com que as parcelas vulneráveis da população não venham a exercer de maneira ativa a respectiva cidadania, com vistas a defender seus direitos, ou mesmo de serem representados nos espaços deliberativos próprios para formulação e execução de tais políticas sociais<sup>915</sup>.

Se os grupos sociais marginalizados já são subrepresentados na arena definidora da política, a ilusão fiscal ora existente tende a potencializar a ausência sistemática da defesa de seus interesses, facilitando o poder de influência dos estratos mais ricos da sociedade no dimensionamento da atividade financeira do Estado, com o conseqüente bloqueio de soluções que busquem na tributação direta o financiamento de medidas redistributivas.

---

<sup>913</sup> BARBOSA, Rogério J.; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira; SOARES, Sergei S. D. Distribuição De Renda Nos Anos 2010: Uma Década Perdida Para Desigualdade E Pobreza. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 2610**, nov. 2020, p. 35.

<sup>914</sup> SAUSGRUBER, R; TYRAN, J. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public choice**, v. 122, n. 1, p. 39-68, 2005. *passim*.

<sup>915</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Perspectivas da política social no Brasil**. Brasília: Ipea, 2010. p. 93.

O cenário ora criticado é observado hoje no curso dos debates em torno da reforma tributária, no qual temos decisões sendo discutidas sem considerar a redução das desigualdades, ou adotando-as como um problema posterior a ser resolvido<sup>916</sup>. Observa-se a defesa de propostas que buscam aumentar a carga tributária suportada pelas famílias a partir da extinção de benefícios fiscais hoje concedidos a itens de primeira necessidade, para posteriormente serem devolvidos por meio de uma ampliação de programas de transferência - medidas que, como vimos, são passíveis de severas críticas e merecem uma melhor reflexão. Posições essas defendidas a partir de um ideal de eficiência que, adotados como verdades, sequer consideram outros objetivos constitucionais que também merecem ser contemplados<sup>917</sup>.

Não se pretende aqui criticar exclusivamente a regressividade do financiamento de políticas sociais por meio da tributação sobre o consumo. Muito embora entendamos que a progressividade deva ser o norte a orientar a atividade financeira como um todo, compreendemos que eventuais limitações impostas pela realidade acabam por fazer com que o modelo tributário se volte para um viés regressivo, compensando por meio da despesa progressiva.

Nossa maior crítica, entretanto, reside especificamente na ilusão fiscal que geralmente acompanha tal opção pela regressividade, uma vez que pela natureza

---

<sup>916</sup> A própria exposição de motivos da PEC 45/2019 já aponta que "Tributos sobre o consumo – como o IBS e os IVAs em geral – devem ter como função essencial a arrecadação, visando o financiamento adequado de políticas públicas, não sendo adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas. De fato, em praticamente nenhum país do mundo os IVAs são utilizados para fins de política setorial ou regional. Mesmo como instrumento de política social, os IVAs não são eficientes." BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. Relator Deputado Baleia Rossi (MDB/SP). Apresentada em 03/04/2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em 01/12/2020. p. 31.

<sup>917</sup> Para uma crítica ao uso irrestrito da eficiência na argumentação jurídica, José Maria Arruda de Andrade bem coloca que "[N]essa linha, eleger o cálculo de eficiência econômica (eficiência produtiva e alocativa como maximização de riqueza) não passaria sequer no teste da literalidade, encontrando, dessa forma, forte resistência normativa nos artigos que prescrevem como objetivo fundamental da república brasileira a redução das desigualdades sociais e regionais e o desenvolvimento econômico (econômico-social). Importante registrar que há autores que consideram que a inserção do termo 'eficiência' no caput do art. 37 da constituição federal pela emenda constitucional nº 19/1998 teria inovado a ordem constitucional de forma a atualizá-la com a busca de eficiência econômica como entendida por uma específica corrente do pensamento econômico, ou seja, eficiência produtiva, alocativa e promessa de bem-estar social. [...]. Discordamos veementemente dessa interpretação. Não o fazemos simplesmente para questionar, ideologicamente, tal tipo de consideração. Sequer apelamos para o fato de que, ainda que a eficiência econômica dos neoclássicos tivesse sido constitucionalizada, ainda haveriam de ser feitas considerações sistemáticas e teleológicas com o resto da constituição, de forma a harmonizá-la com os demais preceitos. Mas, mais do que isso, entendemos que a menção à eficiência da Administração naquele contexto do art. 37 está muito mais relacionada à adequação entre fins e meios e à necessidade da Administração buscar a melhor forma de realizar suas atividades do que do ponto de vista de ganhos líquidos (teoria do excedente total, por exemplo)". (ANDRADE, José Maria Arruda de. **Economicização do Direito Concorrencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 173).

anestesiante da tributação sobre o consumo, falta a transparência necessária para que a sociedade, e em especial as parcelas dela mais oneradas pela tributação regressiva, compreendam como se dá tal mecanismo de financiamento de um gasto que se pretende redistributivo.

Quanto a este ponto, voltaremos no próximo tópico para avaliar em que medida políticas públicas mal endereçadas, que não atentem para os efeitos da ilusão fiscal - e aqui inserimos as políticas de transferências direta de renda - podem vir a criar uma falsa percepção quanto ao papel de cada um no financiamento do Estado. Analisaremos como é possível que essa má compreensão da incidência fiscal pode causar, além de distorções nas próprias políticas fiscais adotadas pelos governos, um processo de estigmatização das classes mais vulneráveis quanto a sua cota parte na sustentação do setor público, enfraquecendo a busca pela concretização de um projeto de sociedade mais igualitária, que promova o bem de todos sem qualquer forma de discriminação.

### **3.6. A promoção do bem de todos, sem qualquer forma de discriminação**

O objetivo contido no inciso IV do artigo 3º, ao prescrever como meta a promoção do bem de todos, se conecta com os ideais contidos nos demais incisos quanto à concretização de uma sociedade mais igualitária, que embora confira um espaço de auto realização aos indivíduos, também reconhece enquanto dever do Estado a garantia de um patamar civilizatório mínimo a ser desfrutado por todos.

É na garantia do bem de todos que se funda um conceito de desenvolvimento nacional que parte, enquanto pressuposto, da irradiação dos benefícios do progresso a todos os membros da comunidade política. É visando a concretização desse ideal que se busca a superação do quadro de subdesenvolvimento, permitindo alcançar a formação de uma sociedade mais homogênea e que cumpra com o ideal de erradicação da pobreza<sup>918</sup>.

Quando direcionamos a concretização deste patamar mínimo, disponível a todos, buscamos a formação de uma sociedade livre e igualitária, cumprindo o ideal republicano que nos define<sup>919</sup>. Não por outra razão que referido inciso determina que, na promoção de

---

<sup>918</sup> GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 213.

<sup>919</sup> Sintetizando os objetivos contidos no artigo 3º da Constituição Federal, Fernando Facury Scaff afirma que "o artigo, lido em conjunto, indica um objetivo único de desenvolvimento socioeconômico equilibrado, a ser realizado de forma incluyente das pessoas e regiões do país que estejam em níveis menos avançados de desenvolvimento, sem discriminação." Defende o autor que "[P]ode-se resumir o amplíssimo leque de objetivos fundamentais do Estado brasileiro afirmando que a sociedade deve se mobilizar diretamente, ou



tal objetivo, não haverá qualquer tipo de preconceito ou discriminação, garantindo que tal ideal assuma uma vertente permanentemente inclusiva em que todos, e cada um, possam ser considerados como iguais membros de nossa sociedade.

Assim, afirmar que se busca a formação de uma sociedade igualitária não representa a necessária conferência de um irrestrito tratamento igualitário por parte do Estado, como se fosse possível exercer um nivelamento rígido. Muito pelo contrário. Reconhecer a promoção do bem de todos enquanto objetivo de nossa comunidade significa reconhecer que hoje nem todos desfrutam de um mesmo patamar de direitos e deveres. Ou seja, é reconhecer que vivemos em uma sociedade heterogênea, na qual nem toda a população goza dos avanços de um Estado Social, cabendo ao poder público, em especial, atuar na promoção de uma política redistributiva, alterando as estruturas socioeconômicas que nos definem para integrar a totalidade da população tanto em uma dimensão política, quanto na dimensão social<sup>920</sup>.

É corolário da isonomia, portanto, garantir um tratamento desigual, na medida das respectivas desigualdades, buscando atenuá-las com extensão a todos de uma vida digna que, até por isso, significa respeitar as diferenças<sup>921</sup>. Isso porque, quando o inciso IV do artigo 3º aponta para a necessidade de estender o bem a todos, sem qualquer forma de discriminação, encontra-se contemplado neste mandamento, não apenas a necessidade de estender-se um Estado de Bem-Estar a todos, como também manter intocados os elementos e particularidades que caracterizam cada indivíduo como parte de um grupo social específico e diferente do todo<sup>922</sup>. Reflete, de certo modo, a linha ideológica adotada pela Constituição em artigos como o 5º, I; 7º, XXX e XXXI; 150, II, por exemplo.

Vimos nos tópicos anteriores em que medida a atividade fiscal se faz importante para que se promova uma maior inclusão social, por meio especialmente de tributação e gastos públicos progressivos, direcionados a descentralizar a renda em nosso país. Ou seja,

---

através do Estado, para a busca da redução das desigualdades sociais e regionais, e da redução da pobreza e da marginalização, através de ações não discriminatórias, buscando alcançar uma sociedade livre, justa e solidária, através da promoção do bem de todos, assegurando o efetivo exercício dos direitos fundamentais, base do desenvolvimento." (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 214-220).

<sup>920</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003.p. 59.

<sup>921</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 175.

<sup>922</sup> Como aponta Boaventura de Souza Santos, "temos o direito a ser iguais quando nossa diferença nos inferioriza; e temos o direito de ser diferentes quando nossa igualdade nos descaracteriza. Daí a necessidade de uma igualdade que reconheça as diferenças e de uma diferença que não produza, alimente ou reproduza as desigualdades" (SANTOS, Boaventura de Souza. Introdução: para ampliar o cânone do reconhecimento, da diferença e da igualdade. *In*: SANTOS, Boaventura de Souza. **Reconhecer para libertar**: os caminhos do cosmopolitanismo multicultural. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003. p. 56).

por meio da atuação instrumental da política fiscal, o Estado pode atuar como agente central de uma política desenvolvimentista que possibilite estender esse patamar de bem-estar a todos os membros da sociedade.

Por outro lado, vimos também em que medida um quadro de ilusão fiscal pode vir a prejudicar a persecução deste objetivo, pois alterando a percepção da sociedade quanto à distribuição da política fiscal, pode fazer não só com que a atividade financeira seja capturada em prol de interesses particulares, como ainda dificultar o correto dimensionamento de políticas públicas, reduzir ou mascarar o real alcance redistributivo de determinada política, dificultar o controle público quanto às atividades do Estado, ou mesmo interferir na participação ativa da população em termos de realização de demandas junto ao Estado. Assim, ao passo que para o campo teórico que estuda a ilusão fiscal seja possível observar a redução das resistências dos indivíduos quanto à tributação, temos neste fenômeno um importante elemento de ação que pode interferir na concretização dos objetivos constitucionalmente assegurados.

Com isso, a análise de qualquer medida fiscal deve levar em conta também esta dimensão de sentido. Ou seja, temos que considerar os efeitos ilusórios da implementação da política fiscal perante a sociedade e de que modo sua existência interfere nos resultados que se pretende chegar.

Tal preocupação se faz presente também quando avaliamos a extensão do inciso IV do artigo 3º da Constituição, uma vez que ao delinear a matriz tributária de nosso país, bem como as políticas públicas dela derivada, temos que ter em mente que a promoção da equidade deve trazer em seu âmago o respeito às diferenças, o que necessariamente inclui a forma como a sociedade percebe subjetivamente a justiça da medida fiscal.

Deste modo, a busca por um tratamento igualitário que não se atente para um viés material de equidade, sob os diferentes aspectos, pode gerar um ato discriminatório ao seu beneficiário. Ainda que almeje a redução da desigualdade econômica, determinada medida fiscal adotada pode eventualmente contrariar o objetivo estabelecido no artigo 3º, inciso IV, da Constituição Federal, ao imputar às parcelas menos favorecidas, ainda que involuntariamente, estigmas que sequer condizem com a realidade observada. É importante analisarmos, portanto, como a ilusão fiscal interfere na formação da percepção social do tributo, para que possamos moldar as escolhas ali realizadas da melhor forma possível, seja para não cairmos em um tratamento discriminatório, seja para conferirmos à totalidade da sociedade os esclarecimentos necessários acerca de como se estruturam as escolhas em

torno de nossa matriz tributária e como se divide o custo de manutenção do Estado brasileiro.

Ao analisar a relação existente entre tributação e busca pela equidade, Sandra Fredman destaca que a atividade financeira do Estado está intimamente ligada a tal objetivo, tanto sob uma perspectiva de arrecadar receitas públicas, seja para reforçar ou alterar comportamentos dos indivíduos<sup>923</sup>. Até por isso, considerada a complexidade inerente às sociedades contemporâneas, com desigualdades se manifestando sob as mais diferentes facetas, a autora destaca que um tratamento fiscal equânime não pode se restringir a uma mera uniformidade de alíquotas, como nas observadas na tributação sobre o consumo de alguns países, ou mesmo se limitar a preocupações com a equidade vertical. Para a autora, a matriz tributária de um país deve observar as diversas características que marcam nossa realidade, como forma de criar uma abordagem multidimensional que possibilite a concretização de uma equidade verdadeiramente substantiva.

Por tal razão, Fredman argumenta que a política pública deva ter algo mais em consideração. Apontando as dificuldades em definir critérios de equidade vertical e horizontal, a autora alerta para o risco de, na busca pela progressividade, reforçarmos estruturas sociais discriminatórias, como aquelas que definem preconceitos de gênero ou raça, por exemplo. Assim, para alcançarmos a equidade, não basta que a matriz tributária seja progressiva. Além de serem progressivas, e jamais podemos perder esse enfoque, as escolhas que orientam a arrecadação e gasto público devem também ter, na medida do possível, a preocupação para não reforçarem estigmas<sup>924</sup>.

Para tanto, Fredman defende que a avaliação da política em prol da igualdade material deva observar quatro dimensões distintas de equidade: redistributiva, de reconhecimento, de participação e de transformação.

A dimensão redistributiva, de certo modo, já vem sendo analisada no presente capítulo, quando abordamos a necessidade de se endereçar a remediação de desvantagens, buscando sempre elevar a condição daqueles em pior situação para um patamar superior em termos de qualidade de vida. Exatamente por isso, Fredman ressalta que embora políticas redistributivas, como a progressividade tributária, exijam proporcionalmente mais das pessoas que apresentam maior capacidade contributiva, temos em tal forma de

---

<sup>923</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 82.

<sup>924</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 83.

discriminação uma medida constitucionalmente justificada, uma vez que se volta para a realização da igualdade material ao reparar uma desvantagem previamente existente e equilibrar as desigualdades<sup>925</sup>.

O mesmo raciocínio pode ser utilizado para justificar um tratamento fiscal diferenciado para o consumo de certos bens e serviços, conforme sejam considerados essenciais ou danosos para o bem-estar geral. Em ordem de moldar comportamentos, é possível que a política fiscal se utilize de uma tributação diferenciada como forma de estimular ou não o consumo de determinado item.

Fredman argumenta ainda que a dimensão da reparação é uma medida relacional, devendo identificar a concentração desproporcional de desvantagens associadas a grupos sociais específicos para retirar os obstáculos a eles impostos como forma de permitir a autorrealização das capacidades de cada um<sup>926</sup>.

Isso conduz a autora para a análise da dimensão de reconhecimento, responsável por endereçar questões de estigma, estereótipo, preconceito e ódio. Sob este segundo da equidade, é necessário analisar em que medida determinada política estaria promovendo ou reforçando estereótipos discriminatórios, como aqueles que reforçam papéis de gênero, endereçando às mulheres posições de submissão dentro da sociedade, por exemplo.

Decorrencia da própria ideia de dignidade conferida a todo e qualquer indivíduo pelo simples fato de ser humano, tal dimensão da equidade se volta a preocupação de que ninguém pode ser inferiorizado, independente de qualquer característica pessoal, ou de grupo, que venha a possuir<sup>927</sup>. Essa dimensão de equidade faz com que o desenho de políticas públicas leve em consideração os papéis sociais desempenhados pelo público alvo da medida, bem como avalie se o tratamento conferido, de algum modo, contribui para reforçar preconceitos e violências ao ressaltar estigmas e estereótipos. A busca pela igualdade material, portanto, não passa apenas por superar desvantagens inerentes a grupos sociais, mas removê-las de maneira inclusiva, de tal modo que a sociedade respeite a diferença, elimine o preconceito e confira um tratamento digno e sem discriminação.

Isso faz com que a participação de grupos minoritários seja essencial para a promoção de políticas de equidade, conduzindo à terceira dimensão da igualdade

---

<sup>925</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 84.

<sup>926</sup> FREDMAN, Sandra. **Discrimination Law**. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2011. p. 26-28.

<sup>927</sup> FREDMAN, Sandra. **Discrimination Law**. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2011. p. 29.

material<sup>928</sup>. A importância da igual participação já foi objeto de nossa análise, oportunidade na qual ressaltamos que para além de concretizar um ideal de democracia, conferir voz aos diversos segmentos da sociedade é uma forma de potencializar a efetividade de políticas públicas e ampliar o alcance da atividade financeira do Estado.

Nesse sentido, Fredman defende que a ausência histórica de representação destes grupos minoritários torna necessárias legislações direcionadas a compensar eventuais bloqueios que possam dificultar a participação destes indivíduos no processo deliberativo<sup>929</sup>. Desse modo, tal dimensão de equidade tende a demandar um certo grau de transparência e acesso a informações de qualidade, para que grupos minoritários possam se organizar em torno de bandeiras e buscar a concretização de suas demandas e direitos<sup>930</sup>.

A dimensão da participação, por outro lado, não impõe o acesso apenas sob uma perspectiva macropolítica, mas também busca uma maior inclusão de grupos minoritários dentro das comunidades locais, para que as respectivas vozes sejam ouvidas, bem como sejam tratados como parte integrante daquela sociedade<sup>931</sup>. Essa maior coesão social, acaba sendo vista como reflexo da concretização das outras duas dimensões da equidade substantiva, bem como abre espaço para o quarto aspecto da análise multidimensional proposta por Fredman.

A dimensão da transformação prescreve o reconhecimento de que as estruturas sociais de dominação hoje existentes devam ser reformadas como forma de permitir a promoção de uma equidade substantiva. A avaliação de tal dimensão requer um esforço maior, em especial quando envolvido o debate tributário.

Isso porque, a relação da matriz tributária com condutas discriminatórias nem sempre resta tão evidente, dependendo de uma cuidadosa análise empírica para saber de que maneira certo tratamento implica o reforço de um estereótipo e de que modo será possível transformá-lo para alcançar a equidade desejada<sup>932</sup>.

Estruturar o desenho da matriz tributária a partir dessas quatro dimensões é algo importante justamente por permitir que as escolhas tomadas estejam em sintonia com as

---

<sup>928</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 87.

<sup>929</sup> FREDMAN, Sandra. **Discrimination Law**. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2011. p. 31.

<sup>930</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 88.

<sup>931</sup> FREDMAN, Sandra. **Discrimination Law**. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2011. p. 33.

<sup>932</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 88.

aspirações do grupo social as quais direcionadas, e, conseqüentemente, estejam mais inclinadas ao sucesso. Para tanto, nenhuma das dimensões deve ser considerada preexistente a outra, de modo que a solução pensada deve ser dialógica e conectada com a realidade fática sobre a qual vai incidir e as diferenças e desigualdades que se pretende ora respeitar, ora combater<sup>933</sup>.

Como apontado por Sandra Fredman, há na matriz tributária de cada país uma série de elementos que contribuem para manter, reduzir ou reforçar os papéis sociais, de modo que a ilusão fiscal, ao facilitar a aceitação da distribuição da carga tributária pode vir a colaborar para um processo de submissão que culmina em um tratamento discriminatório injustificado. Assim, é comum em nossos dias nos depararmos com análises que demonstram em que medida a estrutura tributária de um país tende a ser mais gravosa para mulheres - reforçando papéis de gênero<sup>934</sup> -, ou mesmo como estruturas regressivas em países cuja desigualdade socioeconômica se confunde com a desigualdade racial e acarretam uma tributação mais onerosa para populações negras, por exemplo<sup>935</sup>.

Exemplo recente de tal preocupação pode ser notada no julgamento do recurso extraordinário nº 576.967<sup>936</sup>, pelo Supremo Tribunal Federal, no qual se assentou a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária devida pelo empregador sobre o salário maternidade das respectivas funcionárias em período de licença. Entre as questões que levaram a Corte a concluir pela inconstitucionalidade de referida cobrança

---

<sup>933</sup> "Diferenças fazem parte do ethos de cada indivíduo e devem ser respeitadas, sendo algumas pessoas baixas ou altas, negras ou brancas e por aí sim, e as desigualdades decorrem de fatores externos às pessoas, e devem ser reduzidas, como, por exemplo, as que se referem à condição socioeconômica, quando determinante para sua reinserção social." (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 157).

<sup>934</sup> "The focus of tax policy on resource mobilization, tax efficiency and administration is important for gender equality goals. As noted earlier, tax revenue creates the possibility for state expenditure and the provision of public services, so important for promoting a gender equitable society. However, an important message emerging from the studies presented here is that policy-makers need also to consider how taxes and tax policies per se impact on gender relations, the degree to which tax policies may be reinforcing existing gender inequalities and the extent to which tax policies may assist in transforming these gender inequalities." (VALODIA, Imraan. Conclusion and policy recommendations. In: GROWN, Caren; VALODIA, Imraan (ed.). **Taxation and gender equity**: a comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries. London: Routledge, 2010. p. 301).

<sup>935</sup> "Ao lançar um olhar sobre as desigualdades raciais, percebe-se que negros (considerando indivíduos e casais "pretos" e "mestiços") da base da pirâmide destinam de 17% a 23% de seus rendimentos ao pagamento de tributos, com muito maior ênfase na tributação indireta. Trata-se de uma proporção parecida com a variação entre brancos pobres, que gastam de 18% a 25% de seus rendimentos em tributos, também em sua maioria indiretos. Apesar do sistema tributário não ser ele mesmo causa das desigualdades raciais, pesa diferentemente sobre negros: ser pobre significa pagar mais tributos, mas ser pobre e negro significa pagá-los sobre uma base de renda menor, fragilizando ainda mais a condição de famílias negras." (OXFAM BRASIL. **País Estagnado**: Um Retrato das Desigualdades Brasileiras. OXFAM, 2018. p. 40).

<sup>936</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 576967**. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno. Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito Dje-254 . Publicado em: 21/10/2020.

encontrava-se justamente um juízo de equidade, tendo a medida sido adotada como forma de correção da discriminação sofrida pelas mulheres no mercado de trabalho.

Assim, não podemos pensar em políticas redistributivas que a título de corrigir desvantagens reforcem estigmas<sup>937</sup>. Ou mesmo combater estigmas sem atentar para a necessidade de transformar estruturais sociais<sup>938</sup>.

Com isso, é possível antecipar neste momento a conclusão de que a ilusão fiscal, nos termos daquilo que analisamos no presente capítulo, pode também impactar na concretização do objetivo inserido no artigo 3º, IV da Constituição Federal, visto que, ao violar a equidade substantiva nas quatro dimensões analisadas por Fredman, em nada contribui para a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Muito embora ela alcance todos os estratos sociais, há elementos a indicar um forte potencial de atuar em prejuízo das camadas mais pobres da população visto que, conforme demonstramos no capítulo anterior, a anestesia fiscal costuma caminhar ao lado da tributação sobre o consumo, a qual é também reconhecidamente regressiva.

---

<sup>937</sup> Nesse sentido, ao analisar mecanismo de devolução dos tributos sobre o consumo contido na proposta de reforma tributária veiculada pela PEC 45/2019, bem expõe Tathiane Piscitelli: "A construção de uma sociedade livre, justa e solidária é mandamento constitucional (artigo 3º, inciso I). Medidas supostamente distributivas que reforcem estereótipos negativos, como ensina Sandra Fredman, embora forneçam alívios de ocasião a seus beneficiários, perpetuam estigmas e agravam as desigualdades sociais que se propõem a combater. Em políticas de assistência social, tais mecanismos podem ter utilidade pontual e emergencial. Mas funcionar como mecanismo central de justiça tributária em uma sociedade como a brasileira, repleta de desigualdades e discriminações, jamais. A devolução de tributos pagos em forma de créditos apenas para uma camada da população reforçará estereótipos sociais. A experiência mostra isso: programas existentes de transferência de renda, por exemplo, são duramente criticados por, supostamente, desestimularem seus beneficiários a sair da pobreza. O uso de créditos como forma de compensar o aumento da tributação sobre os bens de primeira necessidade criará um "bolsa-tributos" permanente, com todos os estigmas inerentes, mas sem a garantia dos reembolsos: o Brasil é o país onde a administração deve, não nega, e paga quando quiser." (PISCITELLI, Tathiane. O fim da seletividade na proposta de reforma tributária. **Valor Econômico**, Fio da Meada, 4/7/2019. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6331169/o-fim-da-seletividade-na-proposta-de-reforma-tributaria>. Acesso em: 04/07/2019). Em linha similar, expõe Misabel Derzi que "Mas a beneficência pública, designada de assistência social, deve se submeter a certas regras para se evitar, na medida do possível, o constrangimento e a humilhação do carente "favorecido". Onde há dever do Estado e onde há direito do cidadão, não se pode considerar o programa como exclusivo "favor", graduável discricionariamente pelo legislador." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**. vol. 16, n. 108, fev./mai. 2014. p. 49).

<sup>938</sup> "One of the keys advantages of a multidimensional approach is that it provides a framework within which to adress the interaction between dimensions. the idea of the four-dimensional structure is to draw explicit attention to all four dimensions in evaluating positions or programs. Rather than viewing one as a trump over the others, the dimensions should mediate each other, leading to a synthesis or more nuanced response. For example, measures aimed at redistribution can themselves cause recognition harms, such as the stigma experienced by welfare beneficiaies. The four-dimensional approach makes it possible to adress these tensions. given the equality aims to redress disadvantage as well as to address stigma, it is crucial to design both welfare and taxation measures in ways that advance dignity as well as redistribution." (FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 88.

É bem verdade que seria possível pensarmos em uma estrutura ilusória diferente, que atuando de maneira "progressiva" mascararia a incidência fiscal nas classes mais ricas e realçasse a contribuição feita pelas classes mais pobres. A ilusão fiscal, pensada nestes termos, auxiliaria na promoção da equidade substantiva ao possibilitar uma redistribuição de recursos que removesse os obstáculos impostos aos estratos mais pobres de nossa sociedade, auxiliando no autorreconhecimento enquanto contribuintes e sem reforçar nenhum estigma ou estereótipo negativo.

Todavia, analisando a forma como se estrutura a matriz tributária em nosso país, baseada largamente em uma tributação sobre o consumo cuja política de alíquotas apresenta reduzida seletividade, temos na ilusão fiscal aqui observada um fenômeno que tende a auxiliar na manutenção da regressividade.

E, ao assim proceder, observa-se na ilusão fiscal já um prejuízo à equidade sob a dimensão redistributiva, na medida em que tende a mascarar essa estrutura regressiva que muitas das vezes acaba sendo mais gravosa a grupos que já se encontram em situação de inferioridade<sup>939</sup>. Ela atua também negando voz e participação às pessoas que mais teriam algo a dizer acerca da injusta estrutura fiscal a que submetidas, mas que em razão das distorções por ela causadas, contribuem sem perceber.

A ilusão fiscal interfere também na dimensão de transformação, visto que ao naturalizar uma estrutura de dominação por meio da redução das resistências sociais à incidência tributária, nos termos do que afirmado por Amilcare Puviani<sup>940</sup>, temos a inserção de verdadeiro bloqueio à propositura de medidas que visem reorientar instituições e estruturas sociais. Uma tributação anestesiante representa a própria concretização de um bloqueio à mudança, visto que ela induz a manutenção de um *status quo* social – seja ele qual for –, impedindo um debate propositivo em torno da forma de financiamento do sistema de direitos, direcionado até mesmo para a redução de eventuais desigualdades.

A ilusão fiscal, enquanto manifestação de uma ilusão política, retira da arena democrática a possibilidade de mudança da estrutura fiscal de um país, ao menos sob o enfoque de corrigir eventuais estruturas de regressividade que ela tende a ocultar da sociedade, revelando ser, ela própria, uma estrutura de dominação.

Ainda que possamos sempre endereçar a busca pela promoção da igualdade no campo do gasto público, deixando para a arrecadação tão somente o papel de prover

---

<sup>939</sup> FREDMAN, Sandra. **Discrimination Law**. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2011. p. 27.

<sup>940</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. *passim*.



recursos ao Estado, é importante ao menos que exista transparência acerca de como se distribui tal ônus. Inclusive como forma de conferir consciência fiscal a estes grupos minoritários, possibilitando a eles se pronunciarem quanto a melhor forma de empregar os recursos que saíram de seus orçamentos em direção aos cofres públicos.

Por fim, talvez a dimensão de equidade mais prejudicada pela ilusão fiscal seja exatamente a dimensão do reconhecimento, uma vez que a ausência de percepção social quanto ao pagamento de tributos possibilita a perpetuação de estereótipos relativos à participação das parcelas mais pobres na formação do orçamento, fazendo com que a sociedade, ao ignorar a incidência indireta da tributação, acredite que tais grupos marginalizados em nada contribuem ao erário público. Nesse sentido, tais grupos costumam ser associados a visões pejorativas<sup>941</sup>, como se, numa posição de *outsiders* não fizessem parte da comunidade política em que inseridos, reforçando a exclusão social a que submetidos<sup>942</sup>.

O estigma atribuído a tais grupos, especialmente quando beneficiários de políticas sociais focalizadas<sup>943</sup>, decorreria em muito de uma percepção distorcida por parte da sociedade quanto a uma suposta falta de merecimento das parcelas mais pobres a tal rede de proteção<sup>944</sup>. Ou ainda da também equivocada percepção de ausência de contribuição

---

<sup>941</sup> FREDMAN, Sandra. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 85.

<sup>942</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 44-45.

<sup>943</sup> CASTRO, H. C. de O. de *et al.* Percepções sobre o Programa Bolsa Família na sociedade brasileira. **Opinião Pública**, v. 15, n. 2, p. 333-355, 2009; SOUZA, Jessé de. **A Elite do Atraso**. Rio de Janeiro: Leya, 2017. *passim*.

<sup>944</sup> "[O] estigma atribuído tradicionalmente ao público-alvo da política é imputado ao programa em si. Como consequência, o programa tende a receber menor apoio público, podendo sofrer de problemas de financiamento, cobertura e sustentabilidade como política de Estado. Como apontou Titmuss (2000), políticas sociais seletivas tendem a gerar uma cisão entre os beneficiários e o "resto", entre "eles" e "nós", criando cidadãos de segunda classe, estigmatizados como dependentes. Assim, a focalização corre o risco de fomentar um sentido de falha pessoal como causa da pobreza e um estigma de fardo público aos que dessas políticas se beneficiam, infligindo um senso de inferioridade e envolvendo seus usuários em humilhante perda de status, dignidade e respeito próprio. Corre-se, ainda, o risco de repetir os padrões históricos de má qualidade e discriminação nos serviços públicos voltados para os pobres. A abordagem teórica adotada propõe que a compreensão dos processos de legitimação ou não das políticas focalizadas está na noção de pobreza merecedora (Titmuss, 2000; Swaan, 1988; Oorschot, 2000; Larsen, 2008). Quando os beneficiários não são considerados merecedores, o apoio público às medidas se enfraquece, criando-se o chamado paradoxo da redistribuição (Korpi e Palme, 1998), por meio do qual uma política focalizada, aritmeticamente mais eficaz na redistribuição de recursos, engendra um grau menor de solidariedade social que políticas universais menos redistributivas e que beneficiam também trabalhadores não pobres e as classes médias e, a médio prazo, reduzem o efeito redistributivo promovido pelo Estado". (NATALINO, Marco. Pobreza, Redistribuição e o Programa Bolsa Família na percepção dos brasileiros. IPEA. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n.23, jun. 2020. p. 50).

para tanto, ignorando, quanto ao ponto, a extensa regressividade tributária a que as classes mais pobres estão submetidas<sup>945</sup>.

Muito embora as despesas com programas de transferência direta de renda a famílias vulneráveis correspondam a parcela mínima das despesas públicas, tais políticas costumam ser contestadas com excessivo vigor pelos seus opositores, os quais defendem, a partir de uma plataforma puramente ideológica, que os beneficiados tendem a permanecer eternamente sob tal assistência<sup>946</sup>. Em determinados contextos, como o de proliferação de um ideal conservador observado no Brasil nos últimos anos<sup>947</sup>, é possível que esta visão equivocada dos programas governamentais possa acarretar a estigmatização das populações mais vulneráveis, e até mesmo dissuadir a requisição destes benefícios por parte destes indivíduos que atenderiam as condições para tanto<sup>948</sup>.

A ilusão fiscal sobre a qual se estrutura nossa matriz tributária tende a colaborar com a propagação de uma visão distorcida acerca de políticas fiscais de distribuição de renda, contribuindo para a construção de uma imagem social estereotipada das classes mais pobres enquanto dependentes do Estado<sup>949</sup>, imputando-lhes não apenas a responsabilidade pelo seu próprio bem-estar, como ainda condicionando as políticas redistributivas a alguma forma de contrapartida. Ignora-se, portanto, não apenas o grau de igual cidadania necessariamente devido a estas parcelas da população - enquanto membros de uma comunidade política que deva lhes destinar igual respeito -, como também deixam de considerar o fato de que, mesmo na pobreza, ao consumirem o pouco de renda em seu

---

<sup>945</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 107.

<sup>946</sup> "Redistribution through the benefit system, instead of the taxation system can be highly stigmatic. This is particularly true of means-tested cash transfers, which, as we have seen, frequently casts beneficiaries not as rights holders but as scroungers or passive recipients" (FREDMAN, Sandra. *The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice*. In: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b. p. 90).

<sup>947</sup> "Essas observações fornecem uma possível pista para se aventar as razões de um movimento de conservadorismo econômico quanto à tributação, em especial entre a população menos favorecida, ter ressoado nas manifestações. Não resta dúvida de que a visão antitributo e a crítica à ação estatal que se observa nas pesquisas de percepção analisadas estiveram presentes nas manifestações de 2013 e ganharam destaque. Sem buscar relações de causa e efeito, pode-se dizer que esse sentimento se estendeu com a mudança de governo, com o crescimento, no seio da população, de opinião crítica à intervenção pública seja na economia, seja em políticas redistributivas". PASSOS, Luana; SILVEIRA, Fernando Gaiger; WALTENBERG, Fábio. *A Política Social e o Conservadorismo Econômico: o que revela o período recente*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Texto para Discussão n. 2586**, 2020. p. 26-27.

<sup>948</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 466; WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 101-102.

<sup>949</sup> NATALINO, Marco. *Pobreza, Redistribuição e o Programa Bolsa Família na percepção dos brasileiros*. IPEA. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n.23, jun. 2020. p.53.

poder, tais indivíduos acabam sim contribuindo com a coletividade, inclusive para além de sua capacidade contributiva<sup>950</sup>.

Há, portanto, um risco em confiar a função redistributiva da matriz tributária pela via exclusiva do gasto público, com programas como os de transferência direta de renda, em especial como contraponto a uma arrecadação sabidamente regressiva e especialmente ilusória como é a nossa<sup>951</sup>. A efetivação de tais políticas redistributivas pode vir a não ocorrer, seja em razão de tal estigmatização - e consequente rejeição social -, seja em função da necessidade de se disputar no campo político do orçamento a destinação de recursos para essas despesas, como observamos no tópico anterior.

A efetividade destas medidas, a nosso ver, dependeria da superação do quadro de ilusão fiscal, inclusive como forma de conferir à sociedade a real compreensão de como se distribui o ônus fiscal da matriz tributária. Sem a necessária transparência fiscal, e consequente difusão de uma consciência do papel de todos enquanto contribuintes, é possível que medidas redistributivas, ainda que busquem reduzir desigualdades, tragam consigo o reforço de estereótipos.

Não estamos aqui a criticar tais políticas de transferência de renda. Compreendemos e concordamos com a conclusão de que uma progressividade da despesa pública, em especial por meio de programas de transferência focalizadas, é medida necessária e eficaz para se combater a desigualdade e a pobreza em nosso país. Tais programas têm sido associados a melhora de resultados redistributivos observada em nossa sociedade<sup>952</sup>, de modo que defendemos não apenas a sua manutenção, como ainda sua ampliação, com mais recursos direcionados a custeá-los, mais famílias atendidas e maiores valores transferidos para cada beneficiário.

O nível e a qualidade de tal gasto público são importantes indicadores de uma política voltada para realização da função distributiva de Estado<sup>953</sup>, sendo fundamental o fortalecimento de programas de transferência direta para que possamos promover a

---

<sup>950</sup> LAHEY, Kathleen A. Taxing for Growth vs. Taxing for Equality - using human rights to combat gender inequality, poverty and income inequality in fiscal laws. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019. p. 438.

<sup>951</sup> AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **Tax Law Review**, vol. 60, n. 1, 2006. p. 20.

<sup>952</sup> SILVEIRA, Fernando G. et. al. Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: evidências com a POF 2017-2018. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Nota Técnica n. 89**, Brasília, 2020. p. 14-15.

<sup>953</sup> "Em média, em economias avançadas, as transferências monetárias respondem por aproximadamente três quartos da redução da desigualdade (IMF, 2017), o que mostra que a função distributiva do estado depende mais da maneira como o dinheiro do contribuinte volta à sociedade por meio de transferências monetárias do que a forma de arrecadação." (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez.2017. p. 12).

inclusão de grupos significativos que historicamente foram marginalizados em nossa sociedade. Ainda mais em países tão desiguais como o nosso, com uma larga margem da população submetida a necessidades imediatas inerentes à condição de pobreza e que não podem aguardar os efeitos futuros de políticas positivas como fornecimento de educação e saúdes públicas.

O que se pretende aqui é tão somente lançar luz para o potencial discriminatório que a regressividade da arrecadação, despercebida da sociedade em geral em função da ilusão fiscal, traz para tais políticas de transferências, tanto de um ponto de vista econômico, quanto sob um viés cognitivo, pois, ao mesmo tempo em que se tributa proporcionalmente mais estratos sociais mais vulneráveis, nega-se a eles o reconhecimento de tanto, conferindo, assim, um pesado estigma que sequer lhes cabe. Como as classes mais pobres reúnem uma série de grupos sociais já discriminados socialmente, é possível que ao adotarmos uma tributação ilusória, estejamos conferindo uma nova carga pejorativa a forma como a sociedade encara-os, justamente por negar-lhes a perspectiva de integrarem a comunidade enquanto contribuintes<sup>954</sup>. Assim, é possível que a visão estereotipada conferida aos grupos minoritários seja reforçada a cada dia, justamente porque o restante da sociedade não os compreende enquanto contribuintes, conferindo-lhes um *status* de subcidadania.

Assim, entendemos que uma política fiscal que se sustente por meio de estruturas tipicamente ilusórias, ao distorcerem percepções a respeito de como se financia o sistema de direitos em nosso país, tende não só a reforçar estruturas de dominação, como favorecer a deturpação da realidade com a propagação de estereótipos e estigmas, bem como enfraquecer o próprio alcance do Estado Social por meio de sua atividade financeira. Resgatando o que colocado por Sandra Fredman acerca de uma análise multidimensional da equidade, acreditamos que o desenho da política fiscal de um país deva levar em consideração também o impacto que a ilusão fiscal representa para a formação de uma percepção social e consciência fiscal, sob o risco de, ao não o fazer, prejudicar a concretização da sociedade preconizada na Constituição de 1988.

Ou seja, devemos pensar em mudanças na matriz tributária que enderecem também a dimensão do reconhecimento - com o fim de estereótipos e estigmas -, a dimensão da participação - conferindo voz ativa aos grupos minoritários acerca de como se pretendem arrecadar e aplicar tais recursos públicos -, e a dimensão da transformação - com políticas

---

<sup>954</sup> LAFER, Celso. **Hannah Arendt**: pensamento, persuasão e poder. 3.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2018. p. 216.

fiscais que de fato alterem as estruturas sociais em uma perspectiva positiva e condizente com nossos objetivos constitucionais. Para isso, a estruturação de uma matriz tributária obscura, que mascara e ilude quanto à incidência fiscal, em nada contribui para a superação do quadro. A falta de transparência apenas promove a permanência de uma estrutura iníqua e promotora de desigualdades, tanto econômicas quanto sociais.

### **3.7. Transparência e ilusão fiscal: entre a construção de um povo cidadão e a subcidadania existente.**

Conforme visto acima, a concretização do princípio da transparência no regular desenvolvimento da atividade fiscal é algo basilar para a construção de uma experiência democrática e consequente legitimação do Estado de Direito. Se buscamos na matriz tributária as escolhas empreendidas em termos de como a sociedade irá estruturar um sistema de direitos, temos na ideia de transparência fiscal um elemento necessário para que a formação dessas escolhas de fato reflita os interesses da coletividade, bem como permita o controle necessário quanto ao correto emprego dos recursos angariados de todos. É por meio da transparência fiscal que colocamos em contraste os custos do Estado e contextualizamos a distribuição dos ônus com a capacidade de cada um em suportar a respectiva parcela de contribuição. A transparência fiscal é, ao mesmo tempo, um direito de todos de serem informados, bem como um dever direcionado ao Estado para que informe independente de provocação. É algo inerente a uma sociedade que se pretenda substancialmente democrática e que repercute na formação cidadã do povo.

Vemos assim, que as preocupações trazidas no presente capítulo, ao se conectarem com o princípio da transparência fiscal trazem na ideia de um agir socialmente responsivo um elemento chave para a concretização do projeto de nação brasileiro. De outro lado, é possível também observar que uma atividade financeira obscura tende a se contrapor a tais objetivos, atuando como um obstáculo para um desenvolvimento social e econômico que resulte no alargamento de um estado de cidadania plena estendido a todos os membros de nossa sociedade.

Quando falamos em cidadania, em um contexto amplo, nos conectamos justamente com a capacidade dos membros integrantes de determinada comunidade politicamente organizada, serem titulares tanto de direitos quanto de deveres em uma perspectiva

universal<sup>955</sup>. Em uma definição prática do termo, Anthony Giddens e Philip W. Sutton atrelam o conceito de cidadania ao *status* que se confere aos indivíduos integrantes de uma comunidade política específica, o que atrai um plexo de direitos e responsabilidades<sup>956</sup>. Defendem os autores que, na modernidade o *status* social de cidadania decorreria do fato de determinados indivíduos residirem em um dado Estado-nação, acumulando certos privilégios e responsabilidades para com o coletivo, resultado de um processo histórico de construção desse conjunto de direitos e deveres no qual cada novo tipo de cidadania fora criado a partir da configuração anterior<sup>957</sup>. Desta forma, já da leitura de Giddens e Sutton é possível perceber que a característica de "ser cidadão" não é compartilhada por todos os residentes de um dado Estado-nação de modo que, mesmo na modernidade, seu conceito está em constante processo de luta por ampliação para abarcar, não apenas novos direitos e responsabilidades, mas também novos grupos sociais<sup>958</sup>.

Com mesmo entendimento, ao se debruçar sobre a definição de cidadania, José Murilo de Carvalho afirma ser a construção de sentido a este conceito parcela de um complexo e historicamente definido fenômeno, que envolveria o exercício de três dimensões fundamentais de direitos, direitos civis, políticos e sociais<sup>959</sup>, que nem sempre se mostram presentes contemporaneamente<sup>960</sup>.

---

<sup>955</sup> NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal** – Por um Estado Fiscal Suportável. Coimbra: Almedina, 2005a. p. 58.

<sup>956</sup> GIDDENS, Anthony; SUTTON, Philip W. **Conceitos Essenciais de Sociologia**. 2.ed. Epub. São Paulo: Editora UNESP, 2017. p. 350.

<sup>957</sup> “A cidadania civil surgiu com a moderna detenção da propriedade, pois isso impôs algumas obrigações mútuas para que as pessoas respeitassem os direitos de propriedade, resultando em uma responsabilidade mútua pela manutenção da ordem social. Os direitos políticos ficavam restritos aos donos de propriedades, e um vasto número de pessoas era deixado de fora da política formal. Em uma segunda etapa, a cidadania política envolvia a gradual ampliação dos direitos de voto para as mulheres e a classe trabalhadora, e foram introduzidos alguns direitos de livre associação, como os que permitem a formação de sindicatos e, paralelo a isso, surgiam as ideias de liberdade de expressão. A terceira etapa, a cidadania social, considerava que os direitos do cidadão se estendem ao bem-estar social e à responsabilidade comum de fornecimento coletivo de previdência social e outros benefícios. Esperava-se que as pessoas contribuíssem com um fundo social usado para sustentar os mais vulneráveis e, como resultado, gozassem o direito de uma rede de segurança de previdência social quando precisassem.

Nos últimos anos, houve quem sugerisse que estaríamos passando para uma quarta etapa, descrita como cidadania ambiental. Nela, os cidadãos adquirem novos direitos de esperar um meio ambiente limpo e seguro, mas também possuem uma nova responsabilidade de não poluir o meio ambiente humano ou natural.” (GIDDENS, Anthony; SUTTON, Philip W. **Conceitos Essenciais de Sociologia**. 2.ed. Epub. São Paulo: Editora UNESP, 2017. p. 352).

<sup>958</sup> GIDDENS, Anthony; SUTTON, Philip W. **Conceitos Essenciais de Sociologia**. 2.ed. Epub. São Paulo: Editora UNESP, 2017. p. 353-355.

<sup>959</sup> Conforme apontado por Johnson, a ideia de fracionamento do status cívico em três dimensões decorre da leitura feita por Thomas Marshall que, ao analisar a definição de cidadania afirma ser esta "uma situação social que inclui três tipos distintos de direitos, especialmente em relação ao ESTADO: 1) direitos civis, que incluem o direito de livre expressão, de ser informado sobre o que está acontecendo, de reunir-se, organizar-se, locomover-se sem restrição indevida e receber igual tratamento perante a lei; 2) direitos políticos, que incluem o direito de votar e disputar cargos em eleições livres; e 3) direitos socioeconômicos, que incluem o direito ao bem-estar e à segurança social, a sindicalizar-se e participar de negociações coletivas com

Já na leitura feita por Casalta Nabais, ao analisar a ideia de cidadania a partir de uma vinculação dos indivíduos enquanto membros ativos e passivos de um Estado-nação, temos a presença de três elementos constitutivos do conceito, especificando a necessidade de se observar tanto a titularidade de um rol de direitos e deveres inseridos em determinada sociedade, um nível de pertencimento a certa comunidade política e a possibilidade de exercício desta cidadania por meio da participação política que contribua para tal comunidade<sup>961</sup>.

Linha semelhante é compartilhada por Fernando Facury Scaff, que ao encarar a definição de cidadania sob um prisma republicano, defende que aquela, enquanto fundamento de nosso Estado, se conecta não apenas com o fato de haver direitos assegurados aos indivíduos, ou a garantia de que possam exercê-los em todas as respectivas dimensões, mas impõe também a necessidade de que os indivíduos cidadãos cumpram deveres fundamentais junto à sociedade. Para Scaff, a vida em sociedade, refletiria não apenas um aspecto democrático de cidadania, atrelado à ideia de soberania popular e que limitaria o conceito a se fazer presente de tempos em tempos no processo eleitoral. A ideia de cidadania sob um viés republicano também demanda uma atuação do indivíduo em prol da sociedade, na busca e proteção do bem comum. Assim, para além dos deveres inerentes à cidadania, entre os quais se encontra o pagamento de tributos em prol da manutenção de uma organização política estatal<sup>962</sup>, há ainda a necessidade de uma participação política ativa, *na, para e perante* a sociedade. Nessa última dimensão, encontra-se o agir político como socialmente responsivo, demandando por publicidade e transparência na busca pela concretização do interesse da coletividade<sup>963</sup>.

---

empregadores e mesmo o de ter um emprego.” (JOHNSON, Allan G. **Dicionário de Sociologia**. Epub. Rio de Janeiro: Ed. Zahar, 1997. p. 85).

<sup>960</sup> Assim, "o exercício de certos direitos, como a liberdade de pensamento e o voto, não gera automaticamente o gozo de outros, como a segurança e o emprego. O exercício do voto não garante a existência de governos atentos aos problemas básicos da população. Dito de outra maneira: a liberdade e a participação não levam automaticamente, ou rapidamente, à resolução de problemas sociais. Isto quer dizer que a cidadania inclui várias dimensões e que algumas podem estar presentes sem as outras. Uma cidadania plena, que combine liberdade, participação e igualdade para todos, é um ideal desenvolvido no Ocidente e talvez inatingível. Mas ele tem servido de parâmetro para o julgamento da qualidade da cidadania em cada país e em cada momento histórico." (CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 16. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013. p. 9).

<sup>961</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 119.

<sup>962</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. *passim*.

<sup>963</sup> De acordo com Fernando Scaff, “mais do que esses deveres normatizados de forma minudente na Constituição de cada país, existe ainda o dever fundamental de participação política na vida da sociedade, cujo exercício de voto é apenas uma ínfima e importante parte. Participação política não quer dizer apenas participação partidária ou eleitoral - é mais do que isso. É se envolver na gestão e fiscalização das coisas públicas que se referem ao bem comum. Diz respeito à participação política (em um sentido amplo), na, para e perante a sociedade. Na sociedade quer dizer no seio da sociedade; para a sociedade implica em uma norma

A formação de uma cidadania substancial assim, pode ser considerada como uma das facetas de concretização dos objetivos contidos no art. 3º de nossa Constituição, em especial no que toca a formação de uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I). Mas também podemos extrair a formação de uma maior consciência cívica como uma das consequências de um desenvolvimento econômico que se traduza na homogeneização social de modo que todos compartilhem de um mesmo marco civilizatório e dos avanços do progresso (inciso II). Da mesma forma ocorre com os objetivos contidos nos demais incisos, visto que tanto a erradicação da pobreza e da miséria, com a busca pela redução das desigualdades sociais e econômicas (inciso III) e a promoção do bem comum, sem qualquer forma de discriminação (inciso IV) também se conectam com o ideal de cidadania na mesma dimensão que a concretização dos dois primeiros incisos.

Como vimos, a concretização dos objetivos fundamentais, em muito, é reflexo da adoção de um paradigma democrático e republicano, de modo que, em um cenário como este, não é possível pensarmos na concretização de nosso projeto de Estado sem considerarmos a ideia de formarmos uma sociedade plenamente cidadã. Por outro lado, a concretização deste programa constitucionalmente delineado representa o reconhecimento da necessidade de aperfeiçoarmos nossa sociedade em busca de atingir um novo nível de convívio social, sendo fundamental, para tanto, que os membros de nossa comunidade política venham também a se aprimorar por meio da conquista e exercício de uma cidadania plena.

Esta perspectiva permanece ainda quando transportarmos a ideia de cidadania para o contexto da atividade financeira estatal, pensando na esfera dos destinatários de tal agir, sendo clara a conexão da cidadania fiscal também sob um prisma do suporte político de legitimação conferido ao Estado.

Para Casalta Nabais, a ideia de cidadania veiculada por meio do direito financeiro e tributário atrairia a percepção de que, de um lado, enquanto todos devemos contribuir para a coletividade na medida de nossa capacidade contributiva - reflexo de um dever fundamental de pagar tributos -, de outro ângulo impõem-se que o Estado seja fiscalmente suportável, ou seja, que a atividade financeira seja balizada em estreitos limites jurídicos constitucionais que remetam, ao final, a última palavra da população sobre quais tributos

---

teleológica, que determina uma ação em prol da sociedade; e perante a sociedade quer dizer defronte à mesma, com publicidade e transparência. É o agir de forma socialmente responsável". (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018. p. 209).



pretende recolher<sup>964</sup>. Assim, enquanto direito e dever atrelado à cidadania fiscal, existiria uma pretensão de cada membro da comunidade política de exigir que todos os outros membros também venham a contribuir para o Estado, conforme a respectiva capacidade contributiva, o que denota não apenas um viés de transparência acerca de como se dá a carga tributária de cada indivíduo, mas também se fazendo necessário investigar qual a participação de cada grupo socialmente considerado para a arrecadação global.

Sob enfoque similar, Ajay Merothra<sup>965</sup> aponta a ideia de pagar tributos como um dever cívico similar a votar, não podendo ser resumido, portanto, ao mero ato de recolhimento do tributo. Para o autor, acompanhando a leitura feita por Lawrence Zelenak<sup>966</sup>, o ato de pagar tributos representaria a demonstração de que cada indivíduo estaria fazendo sua parte em termos de cumprimento do contrato social, proporcionando um maior engajamento político, justamente por fazer com que o contribuinte queira melhor se informar para qual fim os recursos arrecadados estariam sendo empregados<sup>967</sup>.

Assim, defende Merothra que a ideia de cidadania fiscal implicaria a existência de uma via de mão dupla em que, para além do dever de pagar a respectiva contribuição para a coletividade, cada cidadão teria o direito em exigir que os encargos tributários sejam equitativamente distribuídos entre a sociedade e que o Estado promova serviços públicos de maneira eficiente com tais receitas<sup>968</sup>.

---

<sup>964</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 134-135.

<sup>965</sup> MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship. **Indiana Legal Studies Research Paper n. 308**, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2547599>. Acesso em: 27/12/2020. *passim*.

<sup>966</sup> ZELENAK, Lawrence. **Learning to Love Form 1040: Two Cheers for the Return-Based Mass Income Tax**. Chicago: The University of Chicago Press, 2013. *passim*.

<sup>967</sup> "Our current tax system also promotes fiscal citizenship by producing a higher level of political and civic engagement. 'To be an informed and thoughtfully involved citizen', writes Zelenak, 'one must understand something about both how the federal government raises revenue and how it spends tax dollars' (p. 25). There is no better way to encourage people to develop such an understanding than to make them an obvious part of the tax-paying process. 'A citizen is most likely to be motivated to engage in critical evaluation of federal spending', Zelenak concludes, 'if that citizen has paid at least a small amount of tax to the federal government and is fully conscious of having done so' (p. 25). By having some 'skin in the game' (p. 30), citizen-taxpayers are more likely to learn about how their government operates and to assess what it does on an everyday basis." (MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship. **Indiana Legal Studies Research Paper n. 308**, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2547599>. Acesso em: 27/12/2020. p. 951).

<sup>968</sup> " But citizenship is not a one-way street. Just as citizen-taxpayers have a duty and obligation to pay their taxes and actively engage in the deliberative decisionmaking process that is at the heart of liberal democracy, governmental officials have a reciprocal social obligation and democratic duty to their citizens. They have an obligation and duty not only to provide public goods and collect sufficient public revenue but also to ensure that the obligations of fiscal citizenship are equitably distributed among all members of the community. In this sense, fiscal citizenship is not a unidirectional force that requires the allegiance only of individual citizens to the modern democratic state. Fiscal citizenship, instead, entails a set of mutual and reciprocal responsibilities on governmental actors to spread more evenly and effectively the costs of underwriting a modern regulatory, administrative, social-welfare state" (MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship.

Michel Haber Neto, por sua vez, aborda a ideia de cidadania fiscal a partir de quatro dimensões distintas, envolvendo o dever fundamental de contribuir com a coletividade, o direito de não ser tributado de modo a violar direitos fundamentais, o poder de exigir do Estado as prestações positivas civilizatórias - que no caso brasileiro incluem o atendimento aos objetivos contidos no artigo 1º e 3º da Constituição Federal -, e o poder de influir na escolha e modelagem da matriz tributária, o que pressuporia necessária transparência e acesso à informações iguais, como forma de se garantir não apenas a participação, mas também o controle social da atividade financeira<sup>969</sup>.

Assim, a partir das acepções acima expostas, podemos compreender a cidadania fiscal não apenas enquanto decorrência dos deveres éticos que os indivíduos têm para com a coletividade - como se aquele que não recolhesse, ou mesmo que sonegasse, não devesse ser considerado enquanto alguém merecedor da alcunha de cidadão<sup>970</sup>. Para definirmos a extensão de cidadania fiscal devemos necessariamente considerar a dimensão ativa da participação cidadã na formulação da política fiscal, que confira à matriz tributária um signo de construção coletiva de modo que o contribuinte deixe de ser mero "objeto" e assuma o papel de "sujeito" do processo deliberativo.

Dessa forma, para pensarmos em cidadania, também, temos que pensar em que medida tal *status* realmente se estende, na prática, a todo o povo brasileiro. Devemos nos indagar como tal processo inclusivo é essencial tanto para concretização de um Estado enquanto democrático, quanto para a consideração de que a matriz tributária de nosso país de fato reflète as escolhas da sociedade em torno da forma de financiamento de nosso sistema de direitos e deveres. Até porque, se há algo que a experiência histórica nos mostra é que o processo inclusivo se revela sob uma perspectiva de conquistar o direito a ter direitos<sup>971</sup>. Ou seja, longe de ser um dado inerente ao ser humano, compartilhar um "chão comum" em termos de igual liberdade é reflexo de uma construção que não

---

**Indiana Legal Studies Research Paper n. 308**, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2547599>. Acesso em: 27/12/2020. p. 969).

<sup>969</sup> HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & Sigilo Tributário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2018. p. 73-76.

<sup>970</sup> Nesse sentido, aponta Emmanuel de Crouy Chanel ao questionar em que medida a qualificação fiscal de cidadania não seria um conceito vazio, trazido para o debate não como um elemento de legitimação do tributo, mas tão somente um "termo cômodo para fustigar o 'incivismo' dos contribuintes fraudulentos ou 'fugitivos'". (CHANEL, Emmanuel de Crouy. *A Cidadania Fiscal*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 28).

<sup>971</sup> "A experiência histórica dos *displaced people* levou Hannah Arendt a concluir que 'cidadania é o direito a ter direitos', pois a igualdade em dignidade e direito dos seres humanos não é um dado. É um construído da convivência coletiva, que requer o acesso a um espaço público comum. Em resumo, é esse acesso ao espaço público - 'o direito de pertencer a uma comunidade política' - que permite a construção de um mundo comum por meio do processo de asserção dos Direitos Humanos" (LAFER, Celso. **Hannah Arendt: pensamento, persuasão e poder**. 3.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2018. p. 216).

necessariamente se estende a todo o "povo", já adiantando aqui que, dentro da realidade brasileira, não é possível defender hoje a existência de uma cidadania fiscal plena, extensível a todos, tendo a ilusão fiscal um importante papel sobre tal constatação.

Mas antes, cumpre analisar a conexão da ideia de povo com a construção de uma cidadania plena e a importância de tal compreensão como forma de legitimar a atividade financeira do Estado.

Em uma perspectiva ideal quando remetemos ao conceito de povo temos em mente uma representação da coletividade que integra um dado sistema jurídico, titularizando direitos e deveres e conferindo legitimação política para todo agir estatal dela decorrente. No contexto brasileiro, tal percepção se dá desde o momento em que a Assembleia Nacional Constituinte é intitulada como representante do povo brasileiro, compromissada que é com a fundação de um Estado Democrático pautado não apenas na obediência às leis, mas também enquanto reflexo de uma sociedade plural e fraterna que possui como valores supremos a busca pela liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e a justiça.

Ainda recorrendo ao "povo", nossa Constituição afirma logo no artigo 1º que "todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta". Ou seja, busca-se demonstrar que, enquanto sociedade democrática que somos, o exercício do poder só se fará legítimo ao se conectar de algum modo com a vontade de sua população, manifestada que é por meio de seus representantes, ou ainda em exercício direto.

Não por outra razão, nossa República, estruturada por meio de Estado Democrático de Direito, tem entre seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e pluralismo político e dispõem enquanto cláusula pétrea, o voto direto, universal e periódico. Pretende-se, portanto, concretizar uma realidade em que a soberania do Estado brasileiro manifeste a soberania de seu povo, e que atue legitimado por ele, de acordo com sua vontade e concretizando seus interesses.

Ainda que deixe bem claro não buscar trabalhar o conceito de "povo", mas sim fazer com que as prescrições constitucionais que o contemplem sejam levadas a sério enquanto realidade inclusiva que remeta efetivamente à totalidade da população<sup>972</sup>, Friedrich Müller analisa os diversos sentidos normativos da ideia, buscando conferir ao termo povo a materialidade necessária para que este efetivamente funcione como instância

---

<sup>972</sup> MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p.90.

de legitimação de uma experiência democrática e republicana. Assim, Müller destaca a necessidade de se compreender o sentido de povo para além de qualquer uso retórico, como mero sentido icônico para mascarar um processo de dominação sob um verniz democrático. Para ele, a ideia de povo deve representar um conceito aberto e inclusivo, que busque alcançar toda a população e estender a cada um todas as suas múltiplas dimensões. Caso contrário, seu uso seria vazio de sentido, pois não se conectaria com qualquer aspecto da realidade social e nem possibilitaria a formação de uma verdadeira democracia.

Assim, como forma de alcançar as diferentes dimensões do conceito de povo, Müller apresenta a ideia de povo ativo, enquanto ponto zero de legitimação do regime democrático na medida que representa o "povo que vota", a totalidade do eleitorado que, direta ou indiretamente, atua na elaboração das prescrições normativas direcionadas a regular o convívio social<sup>973</sup>. Já enquanto instância global de atribuição de legitimidade, o povo atuaria como fonte do poder exercido pelo Estado. Por fim, enquanto destinatário de prestações civilizatórias do Estado seria a população em sua integralidade, pois a todos devem ser garantidos a proteção do ordenamento jurídico.

Vemos que tais dimensões do conceito de povo, para Müller, em muito se conectam com a ideia de cidadania e cidadania fiscal anteriormente exploradas, demonstrando como para esse autor, tal categoria jurídica faz sentido enquanto reflexo de se conferir voz e participação a toda a população, garantindo também que todos desfrutem de um mesmo patamar civilizatório a ser prestado, em última análise, pelo Estado.

Entretanto, destaca Müller que todas essas dimensões de povo estão sujeitas à exclusão, bem como apenas podem qualificar um regime enquanto materialmente democrático se cada indivíduo as reunir em sua integralidade. Assim, ao fracionar os diversos sentidos de povo, ele não pretende defender algo como uma "classificação algorítmica", mas tão somente abordar como seu sentido normativo se concretiza sob diversas modalidades em uma experiência democrática<sup>974</sup>. Deste modo, para que o ordenamento jurídico possa ser considerado legítimo, é necessário este que se vincule expressamente ao povo enquanto sujeito ativo, enquanto instância legitimadora e enquanto destinatário de prestações civilizatórias.

Trazendo para a realidade normativa brasileira, não basta, portanto, a garantia do voto direto e periódico para concretização de uma democracia (povo ativo), a vinculação de Judiciário e Executivo à égide da lei, ou mesmo os mecanismos de consulta e

---

<sup>973</sup> MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p.45.

<sup>974</sup> MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 70.

participação direta estabelecidos no artigo 14 da Constituição Federal. Para se garantir a concretização de um Estado Democrático, deve-se garantir a construção de um sentido normativo para o vocábulo povo que leve todos esses aspectos em consideração, além, claro, de se garantir a promoção e acesso de todos aos benefícios oriundos de um desenvolvimento social e econômico. É dizer, é assegurar que todos desfrutem um mínimo existencial e partilhem os avanços alcançados pela sociedade, não podendo jamais serem excluídos do processo democrático em função de suposta heterogeneidade social daquela comunidade<sup>975</sup>. A ideia de povo substantivamente considerado, portanto, pressupõe uma ideia de cidadania plena, a materialização de todas aquelas facetas que assegurem não apenas uma esfera de direitos e deveres, mas um senso de pertencimento comunitário e proteção constitucional, de uma participação ativa na definição do destino da sociedade.

Quando voltado para a tributação, o povo deve ser muito mais do que simples contribuinte da coletividade, mas responsável ativo pela definição das escolhas que irão moldar a matriz tributária daquele país e destinatário das prestações civilizatórias que serão financiadas por meio da arrecadação.

Por isso que a transparência da atividade financeira é tão importante, pois apenas com ela é que se faz possível a sociedade exercer em plenitude todas as dimensões da cidadania, para que a integralidade da população possa ser considerada povo. Transparência essa que, como vimos, só se realiza na medida que observamos as desigualdades sociais que nos marcam.

E é sob tal ângulo que se encontra o problema analisado na presente tese, visto que a ilusão fiscal, ao atuar em paralelo à regressividade tributária, tende justamente a contrariar esses ideais de povo e cidadania plena que decorrem da concretização de nossos objetivos constitucionais.

Conforme apontando nas premissas introdutórias do presente trabalho, a nota característica da sociedade brasileira se revela através de uma verdadeira fratura social no qual a grande parcela de nossa população não desfruta dos mínimos patamares civilizatórios típicos da modernidade<sup>976</sup>.

---

<sup>975</sup> CHRISTENSEN, Ralph. Introdução. In: MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 35.

<sup>976</sup> Nos dizeres de Müller, “quando se atinge esse patamar - e esse certamente é o caso em sociedades periféricas -, já não basta falar da 'heterogeneidade estrutural' ou da 'marginalidade' no sentido da não-integração de grandes grupos populacionais, no sentido de grandes grupos não participarem mais da cidadania.” (MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 75).

Conforme constatado por Marcelo Neves, a excessiva desigualdade aqui observada pode colocar em xeque a própria concepção de cidadania, enquanto integração jurídica igualitária, na medida em que proporciona a criação de duas formas distintas de relacionamento com o sistema jurídico de um determinado país. Para o autor, de um lado teríamos os subintegrados, que seriam aqueles grupos sociais marginalizados, que não teriam acesso aos benefícios do ordenamento jurídico, muito embora permaneçam submetidos aos deveres e prescrições das normas estatais. Nestes termos, tal parcela, majoritária, da população não estaria excluída do sistema jurídico em si, uma vez que, mesmo que não tenham condições de pleno exercício de seus direitos constitucionalmente declarados, ainda assim encontram-se submetidos ao aparelho coercitivo do Estado, devendo atender aos deveres e responsabilidades a eles imputados<sup>977</sup>.

A tal grupo de cidadãos "incompletos" se oporia uma outra classe social, caracterizada esta justamente por uma relação de "excesso de plenitude" de direitos conjugada a mecanismos de fuga dos deveres. Esses grupos privilegiados são classificados por Neves como sobreintegrados, tendo por característica, em um primeiro momento, a utilização regular do texto constitucional apenas na medida em que seja favorável à manutenção do *status quo*<sup>978</sup>.

Compreensão análoga é compartilhada por José Murilo de Carvalho, que expõe haver uma cisão similar no Brasil em termos de efetivação das garantias civis a considerar a classe social de cada sujeito, com uma conseqüente diferenciação no que toca a titularidade material de direitos e deveres<sup>979</sup>; por Friedrich Müller, naquilo que define enquanto reflexo dessa situação de pobreza econômica uma conseqüente redução de patamar cultural, educacional, informacional, em uma "reação em cadeia de exclusões" que culmina com verdadeira apatia política de tal modo que grandes grupos populacionais não mais desfrutam da cidadania<sup>980</sup>; bem como por Casalta Nabais, ao discorrer acerca do inaceitável quadro de subcidadania interna que, mesmo sendo juridicamente intolerável, é

---

<sup>977</sup> NEVES, Marcelo. Entre subintegração e sobreintegração: a cidadania inexistente. **DADOS** – Revista de Ciências Sociais, vol. 37, n.2, 1994. p. 44.

<sup>978</sup> NEVES, Marcelo. Entre subintegração e sobreintegração: a cidadania inexistente. **DADOS** – Revista de Ciências Sociais, vol. 37, n.2, 1994. p. 45.

<sup>979</sup> CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil**: o longo caminho. 16. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013. p. 215.

<sup>980</sup> MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010. p.74.

em todo reflexo da insuficiência ou ausência da capacidade de exercício da plena cidadania típica de situações de exclusão social<sup>981</sup>.

Este quadro de desigualdade no nível de cidadania, todavia, não impede que tais grupos sociais marginalizados sejam convocados a contribuir ao Estado. Muito pelo contrário: tais parcelas da sociedade, excluídas que são do processo democrático ante a concretização da conseqüente pobreza política, tendem a contribuir proporcionalmente mais para a coletividade do que os grupos sobreincluídos. De tal modo que se cria um verdadeiro descompasso entre o "povo" que contribui e o "povo" que é alcançado pelas prestações civilizatórias<sup>982</sup>.

Isto porque, muito embora os marginalizados sejam alcançados pela imposição tributária, estão longe de conseguir se articular suficientemente para exercer a pressão política necessária em busca de concretizar suas demandas. Muito pelo contrário. Conforme vimos, a estruturação de nossa matriz tributária por meio de um uso excessivo de figuras ilusórias tende a distorcer ainda mais as condições para que esse "reconhecer-se enquanto contribuinte" surja, inviabilizando a formação de uma sociedade plenamente democrática, que valorize a participação social a partir da concretização de uma cidadania fiscal<sup>983</sup>. Retomando à classificação de Friederich Müller, ao reduzir as resistências fiscais

---

<sup>981</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c. p. 122-124.

<sup>982</sup> "Conforme ensina a experiência, as distorções no campo do Estado de Direito assumem aqui proporções estorcedoras: por um lado se recorre à maior parte da população, por outro lado não se investe essa parte da população de direitos; por um lado a maior parte da população é integrada na condição de obrigada, demandada, por outro lado ela não é integrada na condição de demandante de titular de direitos. Os direitos fundamentais não estão positivamente à disposição dos indivíduos e dos grupos excluídos, mas os direitos fundamentais e humanos destes são violados (de forma repressiva e de outras formas). Normas constitucionais manifestam-se para eles 'quase só nos seus efeitos limitadores da liberdade', seus direitos de participação política aparecem - diante do pano de fundo a sua depravação integral - preponderantemente só no papel, assim como também o acesso aos tribunais e à proteção jurídica" (MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010. p. 76).

<sup>983</sup> Em relatório no qual se discute os indicadores de iniquidade do sistema tributário brasileiro, o CDES expõe que "Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos dos recursos públicos é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária. Dentre as injustiças do sistema tributário nacional, talvez o aspecto menos debatido seja a falta de cidadania tributária que, de um lado, afasta os brasileiros do pleno exercício do controle social e, de outro, do entusiasmo no compartilhamento do financiamento do Estado. A cidadania não é exercida no cotidiano da vida civil nem transparece na construção das instituições públicas. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. Nesse sentido, é plausível considerar que a falta de cidadania se apresenta como causa e também como consequência das distorções verificadas no nosso sistema de arrecadação." (BRASIL. Presidência da República. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília, 2011. p.34).

e mascarar a incidência tributária, a ilusão fiscal tende a fazer com que o "povo", enquanto destinatário, não seja capaz de demandar as prestações civilizatórias, e isso se torna ainda mais grave para as parcelas já subincluídas.

Rompe-se, com isso, com as quatro dimensões da cidadania fiscal apontadas por Michel Haber Neto<sup>984</sup>, uma vez que em um quadro de ilusão fiscal mascara a incidência fiscal, não permitindo que as parcelas menos favorecidas da população compreendam sua condição segundo o *status subiecciones* enquanto obrigado a recolher em favor do Estado. A ilusão fiscal também não permite o pleno desenvolvimento do *status negativus*, tendo em vista que a razão de ser de tais estratégias reside justamente na redução das resistências da sociedade para com a imposição tributária. Nega-se também o *status positivus*, pois, como vimos, a falta de transparência pública também dificulta o controle social a respeito dos gastos públicos, não sendo possível averiguar em que medida, diante dos escassos recursos e necessidades infinitas, as escolhas direcionadas ao interesse da sociedade e ao cumprimento dos objetivos fundamentais são de fato prioridade da Administração. Por fim, a ilusão fiscal prejudica em seu âmago o *status activus* dos grupos marginalizados, considerando que, como colocado pelo próprio autor, em um ambiente no qual não se observe a transparência fiscal, ou seja, sem a adequada informação a respeito da atividade financeira do Estado, é impossível que se defenda a existência de participação popular ou de controle social<sup>985</sup>.

O tratamento conferido por nossa matriz tributária, portanto, acaba por atingir, logo de início, o núcleo fundamental de nosso processo democrático. Ao desconstituir o povo por meio de um tratamento anti-isonômico, que dificulta a formação de tal ideia de cidadania, a tributação em nosso país contribui duplamente para um processo de exclusão social. A um porque, por meio de uma tributação regressiva, nega as condições mínimas para que tais grupos sociais sejam alcançados por prestações civilizatórias, auxiliando-os a permanecer neste quadro de depauperamento econômico. Conforme vimos, nossa matriz tributária consolida escolhas tanto no campo da arrecadação, quanto na esfera do gasto que estão longe de se orientar à luz da capacidade contributiva e receptiva dos indivíduos.

A dois, porque ao atuar por meio de uma tributação anestesiante contra tais parcelas excluídas, os conduz para um quadro de apatia política que tende a esvaziar a própria ideia

---

<sup>984</sup> HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & Sigilo Tributário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2018. p. 77-79.

<sup>985</sup> Em linha semelhante, para uma análise dos efeitos da exclusão social nas modalidades de povo, ver MÜLLER, Friedrich. **Que grau de exclusão social ainda pode ser tolerado por um sistema democrático?** Tradução: Peter Naumann. Porto Alegre: Unidade Editorial da Secretaria Municipal da Cultura, 2000. Ver também BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006.. p. 152.



de povo, enquanto instância última de legitimação. Ao conferir uma espécie de subcidadania a parcelas significativas de nossa população faz com que a ideia de povo, contida em nossa Constituição enquanto fonte de legitimação, assumam um papel meramente simbólico, sendo subvertido a um ícone que, quando muito, neutraliza demandas por maior progressividade ao justificar o resultado regressivo como algo inescapável a nossa estrutura fiscal, convertendo o processo democrático de formação da matriz tributária em algo no qual os reais interessados em nada participam.

Assim, a matriz tributária brasileira, repleta de ilusões fiscais, desconstrói a ideia de cidadania fiscal, aproximando a menção ao povo, contida em nossa Constituição, a uma figura retórica de legitimação de um processo decisório do qual o verdadeiro contribuinte se encontra alienado. A ideia de povo passa a representar algo homogêneo e ao mesmo tempo amorfo, que desconsidera a extensa desigualdade social existente, descontextualizando-o da realidade socioeconômica de nosso país<sup>986</sup>. Resignificada ante a ausência de cidadania fiscal, tende a se apresentar esvaziada da densidade necessária para caracterização do Estado brasileiro como uma verdadeira democracia<sup>987</sup>.

Ao criar uma concepção descontextualizada de povo e, conseqüentemente, criando uma visão abstrata e impessoal de contribuinte, as escolhas que formatam nossa matriz tributária tendem a facilitar a propagação de uma visão hegemônica acerca do fenômeno tributário - de encará-lo como norma de rejeição social, em que o Estado se opõe à sociedade e vice-versa - , como também ocasiona o esvaziamento do debate político necessário em torno do papel transformador que a tributação pode vir a exercer no cumprimento de nossos objetivos fundamentais. Tal visão ideológica tende, na unificação da figura abstrata de contribuinte, a enaltecer o perfil garantista do direito tributário, em prol da neutralização de políticas tributárias redistributivas e mantendo os processos de drenagem e acumulação de riquezas, dos quais a própria matriz tributária é parte inerente, distantes da percepção da sociedade<sup>988</sup>.

As estratégias ilusórias contidas em nossa matriz deslocam o contribuinte real alijando-o de uma posição em que possa participar da discussão acerca do financiamento do aparato público a partir de interesses concretos. Discute-se a partir de uma realidade inexistente, construída a partir de uma tributação anestesiante que mascara um processo de

---

<sup>986</sup> MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p.59.

<sup>987</sup> SOUZA NETO, Claudio Pereira. **Teoria da Constituição, Democracia e Igualdade**. In. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; *et al.* Teoria da constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.p. 11.

<sup>988</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma aproximação Ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, n.30, Curitiba, 1998. p. 230.

dominação e nega, à parte significativa da população, um autorreconhecimento necessário para que exerça plenamente um papel de cidadão<sup>989</sup>.

Assim, longe de representar a vontade de nossa sociedade acerca da forma de estruturar a distribuição do ônus fiscal, externalizada nos objetivos constitucionais, a matriz tributária brasileira acaba sendo interpretada e estruturada apenas enquanto um instrumento de arrecadação, e as escolhas implementadas direcionadas à objetivação deste fim único, descasada com um compromisso para com a coletividade que a financia<sup>990</sup>. As preocupações que orientam as escolhas empreendidas em torno da tributação em nosso país, desse modo, passam tão somente por potencializar a receita pública, ignorando a existência de outras finalidades da atividade financeira, e estimulando ainda mais o uso de estratégias ilusórias que venham a reduzir a resistência da sociedade em contribuir.

De outro lado, tal postura tende a incentivar uma posição reativa da sociedade que, desinformada do papel do tributo, incorpora os discursos das elites e encara a arrecadação como a manifestação do apetite desenfreado do Estado, se opondo a ele em um círculo vicioso que estimula ainda mais a adoção de práticas ilusórias por parte do Estado. Isso tudo sem considerar os contribuintes concretos que sustentam a estrutura estatal sem perceber e os potenciais conflitos a serem mediados na definição da matriz tributária enquanto instrumento de transformação das condições materiais de existência em prol de uma igualdade substantiva tanto entre indivíduos, quanto em relação às classes sociais<sup>991</sup>.

---

<sup>989</sup> "A opacidade da dominação, também sob condições modernamente periféricas, é autodestrutiva para os grupos afetados com um habitus precário, na medida em que a autorrepresentação e a autoestima, socialmente construídas, leva inexoravelmente àquilo que Taylor havia definido como a consequência da ausência de reconhecimento social: 'ausência de reconhecimento não significa apenas falta do devido respeito a alguém. Ela inflige feridas profundas, atingindo suas vítimas com um autodesprezo mutilador.' Uma dessas formas de feridas profundas parece-me a aceitação da situação de precariedade como legítima e até merecida e justa, fechando o círculo do que gostaria de chamar de naturalização da desigualdade, mesmo de uma desigualdade abissal como a da sociedade brasileira. [...] A circunstância da naturalização da desigualdade periférica não chega à consciência de suas vítimas, precisamente porque construída segundo as formas impessoais e particularmente opacas e intransparentes, devido à ação, também no âmbito do capitalismo periférico, de uma ideologia espontânea do capitalismo, que traveste de universal e neutro o que é contingente e particular" (SOUZA, Jessé. **Subcidadania Brasileira**. Para entender o país além do jeitinho brasileiro. Rio de Janeiro: Leya, 2018. p. 257).

<sup>990</sup> "Na ideologia oficial, a tributação significa - ontem, hoje e sempre - a retirada compulsória de recursos da economia privada (de um contribuinte idealmente considerado) em prol da máquina arrecadatória. (...) Uma das características mais marcantes da ideologia oficial do direito tributário brasileiro é jogar luz somente sobre o conflito fisco x contribuinte, Estado x sociedade civil, deixando na sombra o conflito entre os próprios cidadãos-contribuintes". (GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Org.). **O dever fundamental de pagar impostos** – O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017c. p. 204).

<sup>991</sup> GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Org.). **O dever fundamental de pagar impostos** – O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017c. p. 211.

Com isso, o uso recorrente de ilusões fiscais tende a representar um descompasso ainda maior com os objetivos de um Estado democrático. Como observamos no presente capítulo, tem-se o afastamento da atividade financeira do Estado de um ideal de transparência fiscal que, não apenas impossibilita a fiscalização da destinação da receita pública, como também obsta a concretização da participação popular na formação da vontade coletiva, afastando parcelas significativas da sociedade do exercício de uma cidadania plena.

Ainda que possamos extrair um aspecto positivo do uso de estratégias ilusórias, ou mesmo que entendamos ela como resultado inerente de um modelo tributário do qual não temos condições de nos afastar neste momento, o fato de estar associada a um processo de alienação que objetiva a redução da resistência fiscal da sociedade faz com que sua existência na matriz tributária brasileira seja algo problemático, tanto sob o ponto de vista democrático, quanto sob o viés republicano.

O risco que a ilusão fiscal representa para a concretização de um projeto nacional estabelecido no artigo 3º de nossa Constituição, ou ainda para a efetivação de uma matriz tributária mais progressiva, no qual arrecadação e gasto sejam condizentes com os ideais de capacidade contributiva e receptiva existentes em nosso texto fundamental, faz com que reflitamos a respeito de formas de superação deste quadro. Seja por meio de uma reformulação da matriz tributária que promova a transparência da política fiscal, como formas de tributação direta ou exortação da simplicidade como corolário da reforma, seja por meio da estruturação de políticas públicas direcionadas à formação de uma consciência fiscal, tais como o aprimoramento de políticas de transparência e publicidade, assim como a promoção de uma mudança paradigmática da atividade financeira, que venha a adotar o paradigma da educação fiscal como orientador da relação existente entre o Estado e a sociedade.

Quanto a tais pontos debruçaremos no próximo capítulo, no qual apontaremos caminhos a seguir que busquem minimizar, se não as estratégias ilusórias na matriz tributária, ao menos seus efeitos percebidos em nossa sociedade. Todavia, destacamos desde já que partimos da premissa de que o enfrentamento dos efeitos da ilusão fiscal representa o consequente enfrentamento da regressividade tributária a ela inerente, de modo que eventuais caminhos a serem trilhados devam necessariamente considerar as diversas desigualdades que marcam nossa realidade.

#### 4. CAPÍTULO IV – CONJECTURAS SOBRE O PROBLEMA: POR UMA MATRIZ TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, TRANSPARENTE E DEMOCRÁTICA

No curso do presente trabalho analisamos como a estruturação da matriz tributária brasileira por meio do recurso a estratégias ilusórias tende a ser responsável não apenas por um déficit democrático no que toca à participação da população na definição do sistema de direitos de nossa comunidade, como, ao final, acaba por atentar contra o projeto de sociedade estabelecido em nosso texto constitucional.

Apontamos, em um primeiro momento, que a diretriz orientadora de toda a abordagem construída neste estudo é a de que os direitos, enquanto construção social que são, dependem da existência de um aparato estatal que os garanta e promova. Sob tal perspectiva, os direitos representam custos orçamentários ao Estado, necessitando de um financiamento público que, na contemporaneidade, é realizado por meio de tributos recolhidos pela sociedade como um todo<sup>992</sup>.

Vimos ainda que tal ponto de partida contextualiza o debate tributário a partir de uma perspectiva democrática, demandando o suporte da comunidade para definir a medida de participação social – não apenas na arrecadação tributária –, como também na fruição desse sistema de direitos por ela financiada. A sociedade passa a assumir a posição de destinatária última dos recursos auferidos por meio da atividade financeira do Estado, sendo necessária a inserção de mecanismos que possam melhor conferir a participação desta na formação de vontade pública<sup>993</sup>.

O tributo possuiria, portanto, uma funcionalidade que orientaria sua existência perante a sociedade e conferiria legitimidade a ele. Deixaria de ser resultado do exercício de um poder irrestrito, para ser moldado em um ambiente democrático e normativamente delimitado. Isso porque, se dentro das finalidades alocativa, estabilizadora e redistributiva, a tributação tem por desiderato prover o Estado de recursos necessários para realização de seus objetivos, é apenas a partir de tais fins que podemos estabelecer o campo de atuação legítima do agir financeiro.

---

<sup>992</sup> HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos** – por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. *passim*

<sup>993</sup> BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006. p. 143.

Ainda assim, observamos que tal visão ideal do fenômeno tributário surge afastada da realidade fiscal de nosso país. Em que pese termos em nossa Constituição diversos dispositivos que orientam a estruturação da matriz tributária a partir de uma perspectiva progressiva e atenta à promoção de uma maior justiça social, quando observamos a distribuição da carga tributária global, temos que sob muitos aspectos sua incidência adota uma postura regressiva, ou seja, o aumento da carga segue progressão inversamente proporcional à renda das famílias, com os grupos situados em posição de vulnerabilidade contribuindo proporcionalmente mais do que as classes com maior capacidade econômica.

Conforme vimos no decorrer desta tese, entendemos que uma possível explicação para a sustentação deste frágil pacto social reside na existência em nossa matriz tributária de uma série de estruturas anestésicas que a literatura classifica como sendo típicas de uma ilusão fiscal. Isso porque, as escolhas que conformam a arrecadação e o gasto público se voltam a medidas que costumeiramente distanciam o cidadão da compreensão dos custos do Estado, fazendo com que as receitas tributárias sejam recolhidas sem a correta percepção social.

O recurso a estas estratégias, quer seja intencional quer não, tende a se inserir em um contexto no qual o Estado busca formas de reduzir eventual resistência por parte dos cidadãos contribuintes. Para além de configurar uma estrutura de dominação, o conceito de ilusão fiscal tem sido analisado enquanto instrumento à disposição da Administração Pública para que esta potencialize a atividade financeira, arrecadando mais recursos, com um menor custo social<sup>994</sup>.

Ao lado de outras estratégias, o Poder Público buscaria por meio da ilusão fiscal potencializar ao máximo as receitas públicas alcançadas, sem se preocupar, por outro lado, em necessariamente desenvolver vínculos de legitimação e responsabilização política perante a sociedade. O tributo, assim, tende a se afastar do público, ao mesmo tempo que passa a ser encarado por este como algo dissociado de um ideal de liberdade e de promoção de um projeto coletivo.

Ocorre que, ao assim proceder, a Administração Pública cria um ciclo vicioso difícil de ser rompido, uma vez que não estimula no cidadão a percepção quanto à importância social do tributo e dificulta o adimplemento voluntário das obrigações tributárias. Ao final, a adoção excessiva de tal agir ilusório, em linha com o que defendido

---

<sup>994</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Fiscal psychology: a new branch of public finance. **National Tax Journal**, vol. 12, n. 4, dez. 1959p. 341.

por Mauro Fasiani<sup>995</sup>, apenas afasta da mentalidade social os fundamentos de legitimidade da tributação, reforçando visões estereotipadas, tanto por parte dos indivíduos, quanto por parte da Administração.

Esse ciclo vicioso causado pela exacerbação das práticas ilusórias tende a tornar a arrecadação mais custosa, bem como os recursos arrecadados insuficientes, dificultando ainda mais que o Estado faça cumprir os objetivos a ele impostos<sup>996</sup>.

Com isso enfraquece-se ainda mais o vínculo de legitimação social da Administração Pública que, questionada pela sociedade, passa a ter sua eficiência posta em xeque, e vê reduzida a predisposição do cidadão em colaborar com o esforço coletivo por meio de tributos, fechando uma espiral decrescente de legitimidade e responsabilização política difícil de ser encerrada<sup>997</sup>. Como resultado, portanto, temos a propagação das já citadas medidas de redução da resistência do contribuinte e endurecimento de cobrança, retomando ao nosso ponto de partida que culmina na fraca formação de uma cidadania fiscal.

Paralelamente ao cenário, temos uma baixa participação social no que toca ao debate público acerca do fenômeno tributário. Como vimos, ele passa a ser encarado como algo extremamente técnico e higienizado da arena política. Essa blindagem do debate fiscal, ou, como apontado por Gilberto Bercovici e Luis Fernando Massonetto<sup>998</sup>, de nossa própria Constituição Financeira, tende a facilitar seu processo de captura por setores hegemônicos que orbitam próximos dos centros decisórios. A atividade financeira do Estado, da qual a tributação é parte inerente, deixa assim de se conectar com os objetivos constitucionalmente estabelecidos para atender a determinações outras, geralmente ditas

---

<sup>995</sup> FASIANI, Mauro. **Princípios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962. p. 122-141.

<sup>996</sup> Nessa linha, argumenta Mourão que "existem dimensões que levam a que o ponto crítico (máximo de ilusão fiscal imperceptível à generalidade dos cidadãos) seja ultrapassado e que a ilusão otimista se transforme numa ilusão pessimista, geradora de contestação social. Essas dimensões prendem-se com a existência de um controlo institucional mais apertado através do surgimento de ondas de ceptismo sobre a acção do Estado, a acentuação da perda dos rendimentos particulares, o crescimento da dívida pública de curto prazo, um melhor conhecimento do património do Estado, um aumento da utilidade presente e futura da base tributada (por situações de crise económica), uma resistência crescente ao sistema tributário, uma aversão maior à complexidade fiscal e o surgimento de fenómenos de ilusão fiscal negativa, ligados à crença de que os contribuintes estão a dar mais ao Estado do que o valor recebido em troca." (MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Económicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008. p. 36).

<sup>997</sup> TOUCHTON, M; WAMPLER, B; PEIXOTO, T. Of Governance and Revenue Participatory Institutions and Tax Compliance in Brazil. World Bank Group – **Governance Global Practice, Policy Research Working Paper n. 8797**, mar. 2019. p. 2.

<sup>998</sup> BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição económica. **Separata de Boletim de Ciências Económicas**, Coimbra, v. 49, p. 55-77, 2006. Disponível em: [https://digitalis-dsp.uc.pt/jspui/bitstream/10316.2/24845/1/BoletimXLIX\\_Artigo2.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/jspui/bitstream/10316.2/24845/1/BoletimXLIX_Artigo2.pdf). Acesso em: 15/10/2020. p. 71-73.

por grupos de pressão específicos. Rompe-se a conexão existente entre a constituição financeira e a constituição econômica de tal modo que o conteúdo programático de nossa Constituição, como a busca por uma sociedade mais justa e igualitária, acaba por ser relegado ao campo do simbólico.

A tributação nesse contexto deixa de ser um instrumento de financiamento de direitos e prestações sociais, para se transformar em mecanismo de acúmulo que drena recursos de toda sociedade em prol de grupos específicos. Deixa de cumprir uma função social, para atuar na estruturação de um processo concentrador e promotor de desigualdades<sup>999</sup>.

Superar o quadro não é algo simples. Para além da busca por uma maior progressividade da atividade fiscal, é necessário romper com o ideário formado em torno do fenômeno tributário. Também se mostra pertinente ter em mente que a investigação da matriz tributária brasileira passa a representar um esforço de investigação quanto a sintonia - ou não - da tributação com o projeto de sociedade que compartilhamos em nossa Constituição.

Para tanto, não basta apenas uma releitura do fenômeno fiscal, mas sim uma revisão estrutural condizente com os objetivos e fins existentes na Constituição de 1988. É preciso buscar soluções que reconstruam no imaginário da sociedade um sentido para a tributação informado pelos ideais que definem o nosso Estado como sendo Social e Democrático de Direito. É necessário que busquemos a criação de mecanismos que estimulem a participação da população e a responsabilização social do agente público, para que as escolhas definidoras da matriz tributária deixem de representar o resultado de um debate eminentemente técnico e passem a, de fato, concretizar um processo deliberativo que perpassa os diversos segmentos de nossa sociedade<sup>1000</sup>.

E esse é o objetivo do presente capítulo, que busca analisar em que medida a adoção de certas soluções pode colaborar para instigarmos no seio da população uma melhor compreensão em torno de como se dá e se distribui os custos de financiamento do nosso sistema jurídico. Analisaremos, em que medida, certos ajustes podem ser positivos não apenas no combate aos efeitos inerentes à ilusão fiscal, como especialmente na emancipação e fortalecimento da participação das parcelas mais pobres da sociedade na

---

<sup>999</sup> BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006. p. 155.

<sup>1000</sup> BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006. p. 151-153.

definição da política tributária de nosso país, desenhando um sistema de direitos que efetivamente atenda aos interesses dos grupos historicamente marginalizados<sup>1001</sup>.

Boa parte das sugestões aqui analisadas não constituem uma novidade no debate do tema, como a ampliação de uma transparência na arrecadação ou mesmo o recurso a uma maior educação fiscal. Todavia, buscaremos avaliar as medidas a partir da ideia – já exposta nos capítulos anteriores – de que a ilusão fiscal possivelmente seja mais severa aos grupos mais marginalizados da sociedade, justificando a necessidade de direcionarmos para tais parcelas da população uma atenção maior em busca de ampliar a participação efetiva no desenho das políticas públicas. Assim, contextualizaremos as medidas com as realidades impostas para sua implementação, apontando criticamente as potencialidades a partir de tal perspectiva.

Defendemos que, para superar eventuais bloqueios institucionais na busca pela progressividade tributária, se faz necessário trazer tal debate para participação de toda a sociedade, esclarecendo não apenas a função social da atividade financeira do Estado, como também em que medida seu ônus se distribui de maneira desigual em torno dos estratos de nossa pirâmide populacional e como a regressividade é contrária a um projeto de desenvolvimento econômico e social.

Enquanto não houver tal processo de conscientização, a concretização dos objetivos constitucionais estará obstaculizada pela blindagem e captura de nossa constituição financeira. Um ciclo vicioso que se estabelece a partir da marginalização econômica e da ausência de um empoderamento político, dificultando não apenas uma sujeição da política pública ao controle democrático, como também colocando em risco a consolidação de eventuais conquistas alcançadas ao longo de todos estes anos<sup>1002</sup>. Para quebrarmos tal ciclo, é necessário adotarmos medidas que fortaleçam a posição política das parcelas mais pobres da população, reduzindo a ilusão fiscal e potencializando sua voz na tomada de decisão.

---

<sup>1001</sup> SCHUTTER, Oliver de. Taxing for the realization of Economic, Social, and Cultural Rights. *In: ALSTON, Philip G.; REISCH, Nikki (Org.). Tax, Inequality, and Human Rights*. New York: Oxford University Press, 2019. p.71. No mesmo sentido, como contraponto ao argumento de redução do espaço ocupado pelo Setor Público entre os defensores de um Estado Mínimo, conferir STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 236.

<sup>1002</sup> "Economic marginalization (the deprivation of social and economic rights) typically is paired with political disempowerment (violations of civil and political rights, in particular the right to take part in the conduct of public affairs), leading to a vicious cycle in which because the poor are unable to influence political processes, the policies adopted serve the elites rather than respond to the needs of the most disadvantaged". (SCHUTTER, Oliver de. Taxing for the realization of Economic, Social, and Cultural Rights. *In: ALSTON, Philip G.; REISCH, Nikki (Org.). Tax, Inequality, and Human Rights*. New York: Oxford University Press, 2019. p. 71).



Ainda assim, antes de iniciarmos na análise dos instrumentos que entendemos poder auxiliar tal processo de melhoria da cultura fiscal, cumpre destacarmos a razão de compreendermos que a progressividade deva ser um objetivo a ser buscado e em que medida ela se relaciona com o princípio da transparência fiscal para contribuir ao desenvolvimento econômico e social de nosso país.

#### **4.1. Em busca da progressividade tributária: uma tributação voltada para a equidade**

Embora a complexidade da matriz tributária possa ser encarada como elemento prejudicial ao cumprimento dos objetivos constitucionais, instigando a formulação de soluções direcionadas à simplicidade, temos que ter em mente que, ao final, não podemos substituir o ideal de equidade pelo de simplificação. A ideia de uma matriz tributária "simples" só faz sentido se, de algum modo, encontrar-se conectada aos objetivos fundamentais de nossa sociedade, estabelecidos que estão de modo expreso no artigo 3º do texto constitucional.

É bem verdade que, ao não conferir a devida transparência fiscal, uma matriz tributária que abuse de figuras que distorçam a percepção quanto a distribuição da carga tributária tende a erodir a relação existente entre governantes e governados, prejudicando a concretização de uma efetiva democracia participativa<sup>1003</sup>. Ainda assim, considerando o objetivo de promoção da equidade, é imperativo que alguma complexidade seja acomodada na estrutura, em especial como forma de possibilitar que a tributação seja sensível às particularidades que marcam nossa desigualdade socioeconômica e permita, na identificação dos signos presumíveis de riqueza, a revelação das capacidades contributiva e receptiva dos indivíduos<sup>1004</sup>.

Não se cuida, assim, da defesa da ilusão fiscal em detrimento da transparência que deve reger a relação entre Estado e sociedade, suscitada no presente trabalho. Mas tão

---

<sup>1003</sup> SLEMROD, Joel. My beautiful tax reform. *In*: AUERBACH, Alan J; HASSETT, Kevin A (eds.). **Toward Fundamental Tax Reform**. Washington: The AEI Press, 2005. p. 140.

<sup>1004</sup> "One reason is that tax policy involves a tradeoff among objectives, including equity and efficiency objectives, and often, achieving equity and efficiency requires some complexity. For example, at first blush the simplest tax system is what economists call a lump-sum tax, where the taxliability (not the tax rate) is the same for everyone, but not linking a family's tax liability to its level of well-being will certainly violate most people's, if not everyone's, concept of what is fair." (SLEMROD, Joel. My beautiful tax reform. *In*: AUERBACH, Alan J; HASSETT, Kevin A (eds.). **Toward Fundamental Tax Reform**. Washington: The AEI Press, 2005. p. 135). Em mesma linha, MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27 /12/ 2020.p. 19

somente reconhecer que a formatação da matriz tributária se dá a partir da sociedade concreta e dos objetivos que se pretende alcançar. Assim como compreender que o enfrentamento da ilusão fiscal não é algo fácil, o que envolve conhecer a realidade do país e lidar com sua complexidade.

Cai por terra, portanto, a defesa da simplicidade por si própria, como a substituição de todas as figuras impositivas por um tributo único, ou a padronização de alíquotas de um eventual imposto sobre o consumo que, no afã de extinguir benefícios fiscais, não observe a essencialidade de certos bens, como dos integrantes da cesta básica. Entendemos que a busca por uma maior transparência de nossa matriz tributária deva necessariamente ser instrumento que possibilite uma melhor compreensão em torno da distribuição do ônus tributário entre os estratos sociais, bem como auxilie na verificação de quão próximo estamos de cumprir tais compromissos com os membros de nossa comunidade política.

Dito isso, cumpre antes de avançarmos, fazer a defesa para que a matriz tributária, ao lado de promover a transparência, também busque concretizar a progressividade como forma de alcançar um melhor patamar de equidade. Isso porque, para além das disposições contidas em diversos dispositivos constitucionais, tais quais os artigos 145, § 1º, 153, § 4º, 155, § 2º, III, ou 156, § 1º, a ideia de progressividade revela o atendimento de um ideal de justiça que orienta nossa sociedade, determinando, quase que intuitivamente<sup>1005</sup>, que a tributação siga um modelo que garanta a redistribuição. E, conforme veremos no tópico seguinte, tais objetivos - busca pela transparência e progressividade - não são de todo dissociados, podendo caminhar em conjunto na busca pela concretização dos objetivos fundamentais que caracterizam nossa República.

O desafio de superação do subdesenvolvimento passa necessariamente pela análise da atuação do Estado, em especial no campo da atividade financeira deste e de sua estruturação jurídica. É bem verdade que o direito, por si só, não pode ser encarado como motor do desenvolvimento. Todavia, é por meio de instrumentos jurídicos - dos quais o sistema tributário é parte - que o Estado coloca em marcha políticas públicas que, ao fim e ao cabo, são desenvolvimentistas<sup>1006</sup>.

Dessa forma, o debate proposto em termos de ressignificação do tributo no imaginário popular deverá focar também na reforma desta estrutura legal subjacente. A tributação, assim, antes de ser orientada para um crescimento pela concentração, pode ser

---

<sup>1005</sup> GRAETZ, Michael J. A Fair and Balanced Tax System. In: AUERBACH, Alan J.; HASSETT, Kevin A. **Toward Fundamental Tax Reform**. Washington: The AEI Press. 2005. p. 54-55.

<sup>1006</sup> COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 83-85.

reformulada para atuar como instrumento de rompimento do ciclo vicioso do subdesenvolvimento.

Dito isso, e partindo do pressuposto de que estruturas de poder concentradas tendem a atuar na economia drenando recursos do mercado consumidor, do mercado de trabalho e de setores econômicos periféricos<sup>1007</sup>, é possível direcionar a tributação em sentido oposto, por meio de uma orientação progressiva, para intervir como mecanismo de apropriação por parte do Estado do excedente acumulado e eventualmente estranho à atividade econômica.

Ao analisar os efeitos da concentração de poder de mercado na economia norte-americana e como tal fenômeno tem não só aumentado a desigualdade social, como também prejudicado o desempenho econômico do país ao possibilitar a exploração e lucros elevados, Joseph Stiglitz defende a existência de uma matriz tributária progressiva como forma de financiar o Estado para os desafios postos no século XXI e difundir por toda sociedade os dividendos do mercado. Segundo o autor, impostos altos representam um alto poder de investimento por parte do setor público, enquanto uma baixa tributação, em especial dos estratos superiores da pirâmide social, tem sido acompanhada por baixos índices de desenvolvimento e larga estagnação econômica<sup>1008</sup>.

Com esse excedente capturado, o Estado poderia direcionar recursos para um processo de homogeneização social, seja com o fornecimento de serviços públicos essenciais para cumprimento das necessidades básicas da população<sup>1009</sup>, seja utilizando a tributação progressiva como forma de poupança forçada para direcionar recursos a setores industriais emergentes<sup>1010</sup>, ou até mesmo desbravando e expandindo a economia mediante

---

<sup>1007</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **Monopolies and Underdevelopment**. Cheltenham: Edward Elgar, 2015. p. 3-5.

<sup>1008</sup> Nas palavras do autor, " um sistema fiscal progressivo, equitativo e eficiente deverá ser parte importante de uma sociedade justa. Já descrevemos as atividades relevantes que o Estado tem de desenvolver, incluindo o investimento no ensino público, na saúde, na investigação e em infraestruturas; a gestão de um bom sistema judicial; e a disponibilização de um mínimo de proteção social. Tudo isto exige recursos, ou seja, impostos. É justo que quem dispõe de uma maior capacidade para pagar - e que, por regra, retira mais de nossa economia - pague mais. (...) há um princípio geral: sempre que existe uma atividade econômica na qual os retornos privados excedam os retornos sociais, a aplicação de um imposto potenciará o bem-estar". (STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 269-271).

<sup>1009</sup> CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção** – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 50.

<sup>1010</sup> CYPHER, James M; DIETZ, James L. **The Process of Economic Development**. London: Routledge, 2009. p. 146.

investimento em pesquisa nos setores de altíssimo risco<sup>1011</sup> ou como investimento em pesquisa de base<sup>1012</sup>.

Como visto no primeiro capítulo desta tese, certos investimentos só podem ser feitos pelo Estado<sup>1013</sup>, por uma ação coletiva voltada para tanto, tendo o século que se inicia imposto uma série de desafios que apenas por meio de um setor público fortalecido seria possível superar<sup>1014</sup>.

Ao lado do aumento do financiamento do Estado, cumpre ressaltar, ainda, que o fomento a uma política redistributiva, com a conseqüente redução da desigualdade, por si só, já se apresenta como positiva para o desenvolvimento social e econômico de uma nação. Conforme observamos no capítulo anterior, tem sido destacada a importância do combate ao abismo social como forma de estimular um crescimento sustentado e duradouro, afirmando-se que desigualdades excessivas, além de reduzirem o avanço econômico, tendem a culminar na erosão da coesão social, bem como conduzir a uma polarização política<sup>1015</sup>. Sociedades menos desiguais apresentam melhores resultados econômicos, além de permitirem o ingresso de um maior número de pessoas no processo produtivo, contribuindo para não desperdiçarmos talentos<sup>1016</sup>.

Outro argumento favorável às políticas redistributivas é o de propensão marginal ao consumo, uma vez que as classes menos favorecidas tendem a consumir mais para cada unidade marginal em seu poder. Assim, políticas públicas direcionadas ao aumento do poder de compra da população, seja por meio de uma maior disponibilidade de recursos nas parcelas mais vulneráveis por meio da transferência direta, seja pela redução dos custos de produção e circulação de mercadorias por meio da diminuição da tributação sobre o consumo, tendem a se reverter em maior desenvolvimento econômico e conseqüentemente

---

<sup>1011</sup> MAZZUCATO, Mariana. From Crisis Ideology to the Division of Innovative Labour. *In*: MAZZUCATO, Mariana. **The Entrepreneurial State: Debunking Public vs. Private Sector Myths**. London: Demos, 2011. p. 15-86.

<sup>1012</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p.57-58.

<sup>1013</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. p 1334

<sup>1014</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 208-210.

<sup>1015</sup> FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL - FMI. Fiscal Monitor: Tackling Inequality. *In*: **World economic and financial surveys**. Washington: International Monetary Fund, 2017. Em sentido semelhante, PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 484; e STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 35.

<sup>1016</sup> STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019. p. 80-81.

em uma produção de riqueza estruturada irradiando os resultados do progresso por toda a sociedade. A partir dessa perspectiva, é possível vislumbrar que uma tributação progressiva, inserida num cenário maior de combate a desigualdade, ao desonerar a grande parcela da população menos favorecida, possibilita a expansão do mercado consumidor, com os consequentes destraves da economia e ganho de escala das empresas domésticas.

Isto porque, com o aumento do consumo e a consequente expansão do mercado, teríamos um aumento da demanda interna, que seria acompanhada de um necessário incremento de produtividade e ampliação dos postos de trabalho, possibilitando, ao fim, o aumento dos salários gerais<sup>1017</sup>. Haveria ainda a viabilidade de surgirem outras atividades a partir do aumento na procura por bens e serviços e do crescimento de fluxos internos de renda, rompendo com o ciclo vicioso das economias subdesenvolvidas e dando início a um desenvolvimento sustentado. Tal medida poderia ainda ser potencializada caso acompanhada de transferências diretas por meio de programas redistributivos<sup>1018</sup>.

E, ainda que a tributação progressiva não venha a implicar necessariamente um aumento do consumo pelas classes menos favorecidas, o aumento de renda causado pela desoneração desta classe eventualmente poderia impactar nos níveis de poupança das parcelas mais pobres da população, permitindo o surgimento de novas atividades econômicas.

A busca pela concretização dos objetivos da Constituição por meio de uma mudança na orientação e estruturação da tributação brasileira pode, assim, repercutir positivamente por todo sistema econômico, possibilitando a desconcentração de poder e repelindo os efeitos deletérios das distorções causadas pela concentração de renda<sup>1019</sup>.

Mas as medidas apontadas indicam que a formação de uma matriz tributária mais progressiva, ainda que um passo em direção ao desenvolvimento, não seria suficiente para

---

<sup>1017</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 1338

<sup>1018</sup> Segundo estudo do IPEA, para cada R\$ 1 gasto com o programa "gira" R\$ 2,4 no consumo das famílias e adiciona R\$ 1,78 no PIB. Conferir: CAMPELLO, Tereza; NERI Marcelo Côrtes. **Programa Bolsa Família: uma década de inclusão e cidadania**. Brasília: Ipea, 2013. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/imagens/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_bolsafamilia\\_10anos.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/imagens/stories/PDFs/livros/livros/livro_bolsafamilia_10anos.pdf) Acesso em: 10/01/2021.

<sup>1019</sup> Nesse sentido, sempre pertinentes as lições de Aliomar Baleeiro naquilo que sentencia que "os princípios morais, jurídicos e políticos, inerentes à tributação pessoal medida pela capacidade contributiva, não encontram incompatibilidade por parte dos ditames dos economistas. Nem estes, contemporaneamente, justificam a desigualdade econômica entre os indivíduos como base indispensável da prosperidade social. Muito pelo contrário, a corrente moderna mais vigorosa do pensamento econômico procurou nas Finanças Públicas o socorro da política fiscal para preservação do consumo, do investimento e do pleno emprego. Por outro lado, a evasão fiscal de lucros, a título de reservas etc., nem sempre encontra justificativas econômicas." BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. p 1343

a superação do subdesenvolvimento brasileiro. Conforme deixamos antever nos capítulos anteriores, políticas de gasto público mais progressivo, ou investimentos diretos na economia buscando sua desconcentração também se fazem fundamentais. Para tanto, surge em paralelo a necessidade de reavaliar e fortalecer o papel exercido pelo Estado, enquanto principal agente responsável pela formulação de uma política nacional que possa endereçar o desenvolvimento de maneira que seus benefícios se espraíem por toda a economia<sup>1020</sup>.

Para que ocorra, a reorientação da matriz tributária para um projeto desenvolvimentista deve ser acompanhada de um avanço cultural que reinsira as parcelas historicamente excluídas de nossa população na arena deliberativa democrática. Enquanto a tributação em nosso país se valer de recursos ilusórios que mascaram do real contribuinte o ônus fiscal suportado, estaremos falhando enquanto sociedade e descumprindo os objetivos constitucionais estabelecidos para a formação de nosso Estado.

#### **4.2. A concretização do princípio da transparência fiscal na matriz tributária brasileira**

Após analisarmos a estruturação de nossa matriz tributária a partir da teoria da ilusão fiscal, surge, neste momento, ainda que brevemente, a necessidade de se buscar formas de superação deste quadro, apontando possíveis caminhos a serem percorridos para a transformação da maneira como encaramos a atividade financeira do Estado. Como apontado anteriormente, a mudança de tal perspectiva, com a adoção de uma matriz tributária mais transparente e responsiva possibilitaria não apenas uma maior participação da sociedade na definição dos rumos a serem tomados, como um maior controle da gestão da coisa pública.

A primeira, e mais óbvia sugestão, seria a própria alteração estrutural de nossa matriz tributária, com a mudança do eixo de incidência, hoje calcado na tributação sobre o consumo, para bases mais diretas, como patrimônio e renda. Esta modificação, além de representar ganhos no tocante à transparência do sistema, poderia acarretar também

---

<sup>1020</sup> Nesse sentido, e em linha com o que defendido na presente tese, já afirmava Gunnar Myrdal que, a partir de uma leitura institucionalista, defendia a necessidade de fortalecimento do Estado nas nações subdesenvolvidas e a conseqüente independência deste em relação as suas elites econômicas. Myrdal encarava a fraqueza do Estado em tais nações como responsável pela formulação de políticas voltadas aos interesses dos grupos pertencentes ao topo da pirâmide social. O autor entendia, inclusive, que sem uma reforma radical, a redistribuição de riqueza por meio da tributação seria inócua, justamente pelo poder exercidos por tais grupos junto à administração pública. Vide CYPHER, James M; DIETZ, James L. **The Process of Economic Development**. London: Routledge, 2009. p. 184-185.

avanços de progressividade, permitindo que a matriz tributária de nosso país venha a auxiliar na concretização do projeto de sociedade constitucionalmente adotado.

Como observado no primeiro capítulo, as bases de incidência direta são pouco exploradas na estruturação das escolhas históricas que moldam nossa matriz, com a tributação sobre a renda e patrimônio alcançando parcela reduzida da carga tributária. O aumento de tal participação, contribuiria para uma maior transparência fiscal na medida em que tais bases de incidência adotam um viés "irritante", como bem salientado não apenas por Aliomar Baleeiro<sup>1021</sup> e Valcir Gassen<sup>1022</sup>, dentro da perspectiva brasileira, mas também demonstrado por Lawrence Zelenak<sup>1023</sup>, quando este analisa o papel que um tributo amplo sobre a renda cumpre na formação da cidadania fiscal nos Estados Unidos.

A mesma linha de percepção pode ser alcançada a partir da literatura referente à ilusão fiscal analisada no segundo capítulo da presente tese. Seja na formulação pela vez primeira da Hipótese de Mill de que os tributos indiretos tendem a não ser percebidos pelos indivíduos, seja em sua confirmação empírica por meio do experimento realizado por Sausgruber e Tyran<sup>1024</sup>, ou mesmo por meio de entrevistas, como as realizadas por Vanessa Williamson<sup>1025</sup>, naquilo que aponta a distorção quanto à percepção da regressividade da tributação sobre o consumo, a ideia de que a tributação indireta se dá de maneira despercebida e que contribui para equívocos no dimensionamento da atividade financeira é algo comum na literatura da ilusão fiscal.

De tal modo que reestruturar a matriz tributária objetivando reduzir a participação da incidência sobre o consumo é algo que, por si só, auxiliaria para a redução da opacidade inerente a tal forma de se tributar. Para isso, bastaria a vontade política para este ajuste de rumos, uma vez que grande parte do largo peso da tributação indireta e da reduzida

---

<sup>1021</sup> BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

p. 240.

<sup>1022</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 104.

<sup>1023</sup> ZELENAK, Lawrence. **Learning to Love Form 1040**: Two Cheers for the Return-Based Mass Income Tax. Chicago: The University of Chicago Press, 2013. passim.

<sup>1024</sup> SAUSGRUBER, R.; TYRAN, J. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public choice**, v. 122, n. 1, p. 39-68, 2005.

<sup>1025</sup> "the salience of the sales tax on large purchases misleads people about the impact of the tax on the poor. Though many people refer to their own surprise at the cost of the sales tax when they were purchasing something large, few make the leap to imagine the effect of the tax on people whose budget is small. Instead, they think the sales tax to be especially expensive for those at the top of the income spectrum - the people who regularly buy big-ticket items. (...) The interviewees focus on the effect of the sales tax on conspicuous consumption, rather than daily increment taken from necessities. This impression of the sales tax led many strong proponents of progressivity to endorse one of the America's most regressive taxes." (WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips**: Why Americans Are Proud to Pay Taxes. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 62-63).

participação da renda e do patrimônio na composição da carga tributária decorre das opções legislativas, e não de nosso figurino constitucional propriamente dito.

Nada justifica, por exemplo, a baixa participação do imposto territorial rural no montante arrecadado em nosso país. Considerada a extensão territorial existente e a alta concentração latifundiária, demonstrada no capítulo inicial deste trabalho, surpreende tal tributo corresponder em 2018 a tão somente 0,062% da arrecadação total de União, Estados e Municípios, algo insignificante até mesmo se considerarmos a participação do tributo responsável por onerar a propriedade nas zonas urbanas - o imposto predial e territorial urbano -, que atende a algo próximo de 1,9% da carga global. Ou mesmo de tributos incidentes sobre a propriedade de outros tipos de bens, como é o caso do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, responsável por 1,88%<sup>1026</sup>.

Observem que, para que tal alteração ocorresse, com uma maior participação do imposto territorial rural na carga tributária global, bastaria que fosse alterada a legislação de regência do imposto, não se mostrando necessária maiores perquirições no âmbito constitucional, o qual já prevê no artigo 153, § 4º, inciso I a possibilidade de que se adotem não apenas alíquotas progressivas, como também que desestimulem a manutenção de propriedades improdutivas.

Também destacamos a ausência de instituição até nossos dias de um Imposto sobre Grandes Fortunas, muito embora a competência da União esteja constitucionalmente prevista no artigo 153, VII, da Constituição Federal. Embora este tributo possa ter reduzida participação na carga tributária global, sua cobrança poderia representar um importante estímulo para a concretização de políticas progressivas, transmitindo uma mensagem para o restante da população quanto ao compromisso do Estado em reduzir as desigualdades sociais.

Em mesma linha, podemos criticar a baixa proporção da renda enquanto base impositiva, em especial a tributação da renda auferida pelas pessoas físicas, que corresponde à 1,42% da carga global, bem como o imposto retido na fonte, que alcança 11,50%<sup>1027</sup> da arrecadação. A revisão da estrutura de benefícios concedidos, bem como da tabela de alíquotas progressivas, poderia a um só tempo promover uma maior progressividade de nossa matriz tributária - inclusive com a disponibilização de recursos

---

<sup>1026</sup> BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. **Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, 2020p. 23-24.

<sup>1027</sup> BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. **Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, 2020. p. 12.



para a promoção de políticas redistributivas -, como também inculiria em nossa população uma maior consciência fiscal, em linha com o que apontado por toda literatura abordada na presente tese.

A diminuta participação de tal base econômica de incidência na matriz tributária brasileira vem denunciada pelos mais diversos estudos<sup>1028</sup>, e embora ainda assim desempenhe um efeito progressivo na distribuição final da renda, sua baixa contribuição para a redução das desigualdades sociais também chama a atenção<sup>1029</sup>. Em especial quando consideramos a carga suportada pelo 1% mais rico da população, cuja renda é proporcionalmente menos tributada inclusive em relação os estratos sociais subsequentes.

Uma vez mais, tais medidas não importam revisão do texto constitucional, bastando alteração da legislação de regência do imposto para que este passasse a contribuir de maneira mais efetiva com a função redistributiva que lhe é própria.

As medidas ora apresentadas, inclusive, poderiam ser acompanhadas de uma revisão e proporcional redução da carga tributária incidente sobre o consumo, observadas as competências impositivas e capacidades financeiras de cada esfera da federação. Ou seja, não se pretende aqui um aumento da carga tributária global, mas tão somente sua readequação para um eixo mais próximo do que delimitado pela Constituição e, inclusive, adotado pelos demais países do mundo<sup>1030</sup>.

---

<sup>1028</sup> Para uma visão geral do tema, GONDIM, Fátima; LETTIERI, Marcelo. Tributação e desigualdade *In*: BAVA, Silvio Caccia (Org.). **Thomas Piketty e o segredo dos ricos**. Le Monde Diplomatique Brasil. São Paulo: Veneta, 2014; GOBETTI, S. ORAIR, R. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 2190**, 2016; GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012; CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org.). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012; FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária**: diagnósticos e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018; e AFONSO, J.R. *et al.* (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

<sup>1029</sup> SILVEIRA, Fernando Gaiger *et al.* Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: evidências com a POF 2017-2018. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Nota Técnica n. 89**, Brasília, 2020. No mesmo sentido, conferir CARVALHO, Laura; TONETO, Rodrigo; RIBAS, Theo. Dos pobres para os paupérrimos ou dos mais ricos para os mais pobres? O impacto sobre a desigualdade de diferentes formas de expansão das transferências de renda no Brasil. Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades (MADE/USP), **Nota de Política Econômica n. 001**, 2020. p. 5.

<sup>1030</sup> "Com relação ao capítulo 1 do Estudo, que trata da tributação do consumo nos países da OCDE, é importante destacar que, na média na OCDE, a tributação sobre o consumo em 2012 representou 11% do PIB, 7 valor que no Brasil, em 2013, correspondeu a 18,43% do PIB, proporção que está em crescimento – em 2009, era de 16,35% do PIB (BRASIL. RECEITA FEDERAL, Carga Tributária 2013). Nenhum país da OCDE apresenta essa carga tributária tão alta sobre o consumo. Também é interessante notar que, dos 18,43 pontos percentuais sobre o PIB, as contribuições do PIS/COFINS representam 5 pontos. Ou seja, mesmo sem essas duas contribuições, cuja arrecadação subiu consideravelmente após a CF de 1988, a carga tributária brasileira sobre o consumo supera a média da OCDE." (GODOI, Marciano Seabra de; DERZI, Misabel Abreu Machado. Impostos sobre o Consumo e Seu Caráter Regressivo, à Luz dos Últimos Relatórios OCDE. *In*: Sérgio André Rocha e Heleno Torres (Org.). **Direito Tributário Internacional** - Homenagem ao Professor Alberto Xavier – Vol. 1. P. 539-557. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 544-545).

Teríamos em tais medida não apenas a promoção da transparência fiscal como também a concretização de uma matriz tributária progressiva, orientada segundo uma função redistributiva e próxima aos objetivos que caracterizam nosso projeto de sociedade. É possível conciliar tais premissas em um mesmo projeto reformador, sem que surja necessária qualquer mudança no texto constitucional.

Até por isso, temos certa frustração com os atuais debates em torno da reforma tributária em nosso país, tendo em vista que, em que pese guiados pela redução de complexidades e promoção da transparência, buscam fazê-lo sem alterar a participação da tributação indireta na carga tributária global.

Entretanto, alguns pontos levantados nas Propostas de Emenda Constitucional nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, e da nº 110/2019, do Senado Federal, para a reforma da tributação sobre o consumo merecem ser levados em consideração, mesmo que envolvam a alteração da Constituição, o que impõe um ônus maior para mudança, nem sempre desacompanhado de certos traumas.

Ainda que a principal medida para promoção da transparência seja a mudança do eixo de arrecadação de nossa matriz tributária no que toca às bases de incidência, a lição que fica das propostas em debate no Congresso Nacional é a de que ela não é a única. Caso entenda-se que a incidência de um tributo de bases amplas sobre o consumo seja algo inescapável à realidade brasileira, sua configuração de fato pode em muito ser aprimorada como forma de se conferir uma maior transparência à atividade financeira do Estado.

Isso porque, como também observamos no segundo capítulo, temos no cenário brasileiro uma tributação sobre o consumo que introduz considerável complexidade ao sistema, justamente por fracionar sua incidência, pulverizando a arrecadação em uma série de figuras tributárias, não apenas espalhadas entre as três esferas federativas, como também, muitas das vezes, sobrepostas. O ajuste, portanto, passa por conferirmos maior racionalidade a tal estrutura de cobrança, possivelmente por meio da unificação dos tributos sobre tal base de incidência em um tributo sobre o valor agregado de base ampla.

Outra medida salutar seria a busca pela redução das hipóteses abordadas como formas de tributação em cascata, tais como o cálculo por dentro do ICMS e a incidência de tributos na base de cálculo de outros tributos.

Superar tais estruturas, passando a adotar o cálculo por fora, tende a colaborar para uma maior transparência da incidência tributária, permitindo uma melhor estimativa da carga suportada na aquisição de cada bem ou serviço pelo consumidor final. Aproxima-se a alíquota nominal da alíquota efetiva e facilita a percepção do ônus tributário por toda a

cadeia de circulação. Ou seja, cumpre-se com maior facilidade a medida estabelecida pela Lei 12.741/2012 que cuida exatamente da divulgação da carga tributária quando da aquisição de bens e serviços pelo consumidor final.

A par de tais considerações, entendemos necessário o aprimoramento da sistemática de não cumulatividade, como forma de melhor definir os critérios para tomada de créditos referentes aos tributos recolhidos nas etapas anteriores do ciclo econômico. Enquanto técnica de apuração de tributos plurifásicos, a não cumulatividade se apresenta como uma solução moderna para melhor tributar o consumo em economias de mercado em que se observa cada vez mais um maior dinamismo.

Em que pese o alegado aumento de complexidade para o cálculo do montante devido pelo contribuinte de direito<sup>1031</sup>, entre as formas de apuração da tributação sobre o consumo, a plurifasia não cumulativa é aquela que melhor concilia os interesses do ente tributante - em função da possibilidade de antecipação do crédito que só seria devido no consumo final, bem como da vantagem de fiscalização cruzada entre os agente envolvidos na cadeia econômica - com os interesses do contribuinte - ao possibilitar uma tributação teoricamente neutra e que, justamente por isso, mesmo recolhida no curso da cadeia de produção e circulação da mercadoria. Como visto anteriormente, a adequada adoção deste modelo de tributação possibilita a repercussão - ainda que jurídica - do ônus tributário ao consumidor, contribuindo para que seja proporcionada a transparência devida no ato de aquisição de item tributado<sup>1032</sup>.

Todavia, o que se observa muitas vezes é a falta de clareza quanto aos critérios a serem utilizados para a referida tomada de crédito, criando um contencioso, administrativo e judicial, sem fim. Contribuintes de direito e o Estado tributante batalham na busca pela definição de conceitos vagos, como a já conhecida disputa em torno do conceito de insumo para creditamento das contribuições ao PIS e COFINS no regime plurifásico<sup>1033</sup>, ampliando ainda mais a insegurança e complexidade da tributação indireta.

Assim, é necessário que a tributação sobre o consumo como um todo seja contextualizada e problematizada a partir de um paradigma democrático de respeito para com o consumidor final, responsável pela demonstração da manifestação de riqueza

---

<sup>1031</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A não cumulatividade do ICMS e o conceito de insumo. **Juris Plenum**, Caxias do Sul, ano XIV, n. 80, mar./abr. 2018. p. 123-133.

<sup>1032</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não cumulatividade no ICMS - comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro *et al.* (Orgs.). **Temas de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151.

<sup>1033</sup> MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescentado e tributação**. Belo Horizonte: Forum, 2019. p.160-162.

passível de suportar o encargo da tributação. Por mascarar a carga fiscal por meio da repercussão econômica do tributo e o conseqüente repasse ao consumidor, embutido no preço do serviço ou da mercadoria enquanto custo, a adoção de medidas que potencializem a transparência de tal base de incidência é algo necessário para se concretizar um vínculo de legitimidade da atividade financeira.

Não poderemos aceitar que a tributação sobre o consumo, enquanto principal fonte de financiamento do setor público, se valha de tantas estruturas que potencializem a ilusão fiscal, impondo um ônus cognitivo ainda maior a todos aqueles chamados a contribuir diariamente.

Referidas propostas de solução, todavia, não são algo novo. A reunião e unificação dos tributos sobre o consumo em torno de uma única figura, por exemplo, vem sendo objeto de propostas de modificação desde à própria promulgação da Constituição em 1988<sup>1034</sup>, e sua defesa ganhou um novo fôlego a partir das Propostas de Emenda Constitucional nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, e da nº 110/2019, do Senado Federal - mencionadas há pouco -, bem como do Projeto de Lei nº 3.887/2020, apresentado pelo Poder Executivo. Tais projetos, em especial o de nº 45/2019, tido como principal condutor dos atuais debates em torno da reforma tributária, buscam implementar no Brasil um tributo que reúna todas as características de um bom imposto sobre o valor agregado, ou seja, que incida sobre uma ampla base de consumo, com a utilização de uma alíquota única sobre um sistema que garanta o aproveitamento do que recolhido na etapa anterior orientado pelo princípio do destino<sup>1035</sup>. Entende-se que, com uma estrutura mais simples, transparente e neutra, teríamos um estímulo ao crescimento econômico de longo prazo além de possibilitar um maior controle social quanto à carga tributária.

Reforçamos, contudo, a compreensão de que a transparência por si só não basta para que nossa matriz tributária esteja em sintonia com os objetivos constitucionais já abordados. Defendemos nesse trabalho que a transparência deve estar a serviço da formatação de uma matriz tributária progressiva, que auxilie na superação dos desafios impostos à nossa sociedade, em especial a larga desigualdade socioeconômica existente. Embora concordemos com o norte axiológico que orienta um debate em prol de maior transparência e concretização democrática, hoje realizado no âmbito do Congresso

---

<sup>1034</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo** - Estudos Em Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 533.

<sup>1035</sup> JAMES, Kathryn. **The rise of the value-added tax**. New York: Cambridge University Press, 2015. p 80

Nacional, acreditamos ser necessário que a promoção de tais valores venham acompanhados de um ideal de igualdade material, contextualizando a informação a ser fornecida a respeito da carga tributária objetiva com a desigualdade existente, como forma de possibilitar um posicionamento crítico por parte de parcelas da sociedade que historicamente estão excluídas das arenas deliberativas.

A simples transparência, sem tal cuidado, ao invés de informar pode por em risco a própria concretização de um Estado democrático de direito, ao permitir que a opinião pública seja capturada a partir de discursos hoje já existentes em prol de uma redução da carga tributária, ou da ineficiência do Estado em prover serviços públicos de qualidade. É necessário que tenhamos compreensão não apenas da carga tributária de cada um de nós, mas, principalmente, como esta se divide entre os diferentes estratos de nossa sociedade<sup>1036</sup>.

Não por outra razão, quando tratamos da concretização do princípio da transparência fiscal no capítulo anterior, alertamos para a necessidade de não limitar a realização deste ao simples ato de informar nas notas fiscais o valor do tributo suportado, nos termos do que preconizado pela Lei 12.741/2012. As disposições contidas em referido diploma legal, embora importantes, não são suficientes para que se promova um verdadeiro debate qualificado em torno da tributação em nosso país.

Para além do fato da Lei 12.741/2012 determinar que seja apresentada uma aproximação da carga tributária incidente quando da aquisição da mercadoria ou serviço, assumindo a impossibilidade de se fornecer o valor exato do ônus fiscal, referido diploma legal ainda se prende na apresentação das informações a partir de percentuais, o que dificulta ao consumidor estimar o peso relativo dos tributos no orçamento familiar. Ainda mais se considerarmos as práticas acima listadas de cálculo por dentro e tributação em cascata, que tendem a dificultar a estimativa de uma alíquota efetiva da carga suportada.

Tal dificuldade na contextualização da carga suportada individualmente faz com que o simples fornecimento de informações quanto ao peso do tributo em cada item consumido acarrete distorções tão graves quanto as causadas por ausência de qualquer informação. Como salientado por Vanessa Williamson, quando analisa as distintas percepções do contribuinte estadunidense a depender da posição social ocupada e da modalidade de incidência tributária a que submetido o indivíduo, verifica-se que tais

---

<sup>1036</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 87.

informações podem levar a juízos precipitados que creditam às classes mais ricas uma contribuição maior do que de fato ocorre<sup>1037</sup>. Atrela-se o peso do tributo ao valor total da compra, fazendo parecer com que aqueles que consomem monetariamente mais, contribuem proporcionalmente mais, quando na verdade tal cálculo deveria levar em consideração o peso relativo do consumo no orçamento de cada família.

Por tal razão, entendemos que relegar ao campo do gasto público a tarefa de redução das desigualdades, como faz as atuais propostas de reforma da tributação do consumo, pode vir a representar um verdadeiro prejuízo à própria conformação do Estado Social, justamente por trazer em sua essência um elemento que distorce o alcance da atividade financeira deste. Em um contexto de polarização política como a vivida, ao invés de se criar uma percepção de que o Estado estaria fazendo mais com menos, como defendidos por teóricos da ilusão fiscal, pode-se fortalecer percepções errôneas a respeito de quem seriam os contribuintes e quem seriam os beneficiários, reforçando estereótipos que ao final prejudicam a própria concretização do objetivo de estender uma política de bem-estar a todos, sem qualquer forma de discriminação<sup>1038</sup>.

Corre-se o risco de, ao conferir ao campo do gasto a compensação pela regressividade da arrecadação, fomentar a já hoje existente crítica ideológica de ingovernabilidade do Estado Social, colocando em risco o oferecimento no futuro de outras políticas públicas, como educação e saúde, ao argumento de que já haveria uma substancial transferência de renda<sup>1039</sup>. Isso tudo sem de fato promover uma verdadeira redistribuição de renda em nossa sociedade, visto que o aumento da regressividade prejudicaria avanços alcançados por meio de um gasto progressivo. Ao mesmo tempo que iludindo a sociedade acerca do verdadeiro alcance redistributivo de uma política que ao final não se faz suficiente para uma significativa redução da desigualdade social, bem como reforçando estigmas e negando participação, por meio da ilusão fiscal.

Compreendemos os entraves existentes em tais medidas, em especial na proposta de adoção de uma tributação mais progressiva e transparente, não ignorando que a alta

---

<sup>1037</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 49-51.

<sup>1038</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes**. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 107.

<sup>1039</sup> Nesse contexto, argumentos econômicos supostamente técnicos têm questionado sistematicamente o pacto social da redemocratização brasileira, consolidado na Constituição de 1988. A tese ideológica do “país ingovernável” passou a ditar os rumos do debate econômico com repetidas afirmações de economistas e intelectuais a serviço do mercado financeiro de que “o Estado brasileiro não cabe no PIB” ou “as demandas sociais da democracia não cabem no orçamento” (ROSSI, Pedro; DWECK, Esther; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos de (Org.) **Economia para Poucos: impactos sociais da austeridade e alternativas para o Brasil**. São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 362).

complexidade, e conseqüente opacidade, de nossa tributação é resultado de uma construção histórica submetida a diversos condicionantes estruturais. Assim, é importante termos em mente que as mudanças aqui propostas não irão surgir por si só na realidade existente, devendo ser objeto de lutas a serem travadas em um espaço deliberativo próprio, tendo na prévia conscientização da sociedade seu pressuposto. Para tanto, caso eventual reforma estrutural não seja possível de ser implementada, é necessário que o Estado busque outras formas de tornar a matriz tributária mais transparente, tais como o exercício de uma publicidade ativa.

#### **4.3. A publicidade como instrumento informador da opinião pública**

Sem a pretensão de esgotar as possibilidades, vimos até o momento em que medida a reestruturação da matriz tributária brasileira é a principal resposta para a efetivação, a um só tempo, de uma estrutura que se faça transparente para a sociedade e que distribua o ônus fiscal de maneira progressiva. Para tanto, dois caminhos de reforma são apontados: ou se busca a mudança do eixo de arrecadação das receitas públicas, abrindo mão da tributação sobre o consumo em prol de uma tributação direta, sobre renda e patrimônio, ou então nos voltamos a simplificação da tributação indireta, saneando tal base de incidência das diversas figuras que, no Brasil, ampliam o cenário de ilusão fiscal.

Ainda assim, é possível que tais caminhos encontrem obstáculos de ordem política ou econômica que impossibilitem o avanço em prol de uma maior transparência. Seja pela falta de interesse na mudança, seja pelas próprias limitações de ordem técnica, tem-se o risco de que projetos de reforma tributária não venham a sair do papel.

Em um cenário como este, o sucesso na efetivação do princípio da transparência fiscal dependerá de outras soluções, tais como uma postura ativa do Estado em prol do fornecimento das informações necessárias para controle e participação social sobre a

definição do orçamento, fomentando um debate qualificado na esfera pública<sup>1040</sup> a respeito das formas de financiamento de um aparato estatal questão a partir de bases críticas<sup>1041</sup>.

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.

Cumprir destacar, uma vez mais, que não ignoramos o quanto alertado por James Buchanan, no sentido de que embora próximos, os efeitos causados pela ilusão fiscal e a ausência de informação acerca do funcionamento da atividade financeira são diversos. Resgatando a afirmação do autor, enquanto as decisões tomadas em quadro ilusório tendem a seguir a racionalidade, ainda que partindo de pressupostos equivocados, a falta de informação levaria a escolhas imperfeitas nos termos da chamada racionalidade limitada<sup>1042</sup>. Entretanto, ainda assim, entendemos que o fornecimento de dados que esclareçam quanto ao funcionamento ilusório da matriz tributária pode ser positivo na superação desse quadro de equívocos, auxiliando à sociedade na tomada de decisões esclarecidas em relação ao custo do setor público, bem como em sintonia com seus interesses.

É importante que a Administração, além de fornecer informações relativas à arrecadação e gasto, demonstre continuamente o correto emprego dos recursos em serviços

---

<sup>1040</sup> Conforme definido por Habermas, a esfera pública atua como um filtro entre poder político e sociedade, na qual somente opiniões cuidadosamente selecionadas passam através dela. É um espaço de formação da opinião pública existente tanto no núcleo do sistema político, quanto na sua periferia, ramificado e conectado com o mundo da vida, sendo que tal formação da opinião pública, ainda que extremamente difusa, é resultado de um feixe de informações as quais uma vez consolidadas e filtradas, passam a exercer uma pressão suave no pensamento das pessoas. Conferir: HABERMAS, Jürgen. *Political Communication in Media Society: Does Democracy Still enjoy an Epistemic Dimension?* **Communication Theory**, v. 16, n. 4, p. 411-426, 2006.

<sup>1041</sup> "La política de la opinión pública es, pues, uno de los ejes de la moderna política democrática. Sin aquélla, ésta se estancará entre tópicos y frases esclerotizadas. Si no se logra hacer del individuo un elemento ágil y consciente, que comprenda y por ello, se compenetre con el complejo de las instituciones sociales de su país, no se contará con él para la defensa vital de esas instituciones y, a la postre, su resistencia, aunque sólo sea meramente pasiva, acabará por derribar un sistema político y social que no ha sabido o no se le ha enseñado comprender" (MARTÍN OVIEDO, José María. Estudio preliminar *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. XXVI).

<sup>1042</sup> BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999.-p. 125



públicos colocados à disposição da sociedade, em especial naquilo que atendendo à concretização do projeto preconizado por nosso texto constitucional<sup>1043</sup>. A publicização de destinação da receita, desde que não se desvirtue em mera propaganda de governo, tende a reforçar a predisposição dos indivíduos ao adimplemento das obrigações fiscais e está inserida enquanto dever do Estado em concretizar esse ideal de transparência administrativa.

Verificamos na transparência fiscal uma vertente de "vitrine", permitindo ao cidadão que possa enxergar como se dá a atividade financeira do Estado, sempre que este for provocado para tanto. Observa-se também a realização de sua perspectiva de "autofalante", conferindo a publicidade ativa necessária para, independente de provocação, se fazerem visíveis os atos estatais<sup>1044</sup>. Ambas as dimensões da transparência fiscal, por sua própria razão de existir, se contrapõem com a essência das estratégias ilusórias - representadas que são pela ideia de conferir uma má percepção ao contribuinte acerca da real extensão dos custos inerentes ao setor público.

O fornecimento de informações quanto à atividade financeira vem sendo destacada pela literatura como importante mecanismo de aprimoramento da opinião pública para fornecer suporte social ao ato de pagar tributos<sup>1045</sup>. Nesse sentido, Lucie Sedmihradká e Jakub Haas defendem que a transparência fiscal sob a perspectiva orçamentária está associada a menores déficits fiscais e endividamento público, reduzindo não apenas a ilusão fiscal, como diminuindo a assimetria de informação entre políticos e cidadãos e melhorando a prestação de contas, além de ampliar a concorrência política e auxiliar no controle e aplicação das regras orçamentárias<sup>1046</sup>.

---

<sup>1043</sup> "Ya señalamos oportunamente que es necesario que la Administración luche denodamente por extirpar semejante idea de la mente del contribuyente, y también dijimos que esa eliminación no será posible más que si cumple un presupuesto indispensable, a saber: que se trate de un 'prejuicio', y no de un juicio sólidamente fundado. Pero hay que añadir ahora algo más. No es suficiente que en términos objetivos el comportamiento del ente público sea correcto, tanto al obtener los ingresos como al realizar los gastos, sino que requiere, además, que el propio ente dé a conocer con toda la amplitud y precisión posibles la índole de ese comportamiento. En otras palabras: es indispensable que la Administración informe adecuadamente a los contribuyentes del desarrollo de la Hacienda pública" (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p. 132). Em sentido similar, conferir SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 141.

<sup>1044</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018p. 434.

<sup>1045</sup> SCHOLZ, Rejane Teresinha. **O princípio da informação no direito tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2005. p. 139-146.

<sup>1046</sup> SEMMIHRADSKÁ, Lucie; HAAS, Jakub. **Budget Transparency and Fiscal Performance**: Do Open Budgets Matter? ACTA VSFS, University of Finance and Administration, vol. 7(2), pp. 109-122, 2013. passim.

Já, sob a perspectiva das informações quanto à arrecadação, Henrik Hammar, Sverker Jager e Katarina Nordblom<sup>1047</sup> verificaram junto à sociedade sueca que, muito embora a atitude da população a respeito dos tributos varie conforme a espécie tributária em questão, o apoio a tributos extrafiscais e tributos sobre a renda aumentava na medida em que os entrevistados eram melhor informados. Ao passo que a falta de informação, em especial quanto ao tamanho da carga tributária, geralmente estava associada com posições contrárias aos impostos.

É bem verdade que a disponibilização de informações, por si só, não é suficiente para alterar percepções negativas que detenham forte raiz ideológica<sup>1048</sup>, e, por tal razão, a efetividade da medida deve ser contextualizada com as características sociais e culturais de cada país - a realidade sueca em muito diferem da brasileira, o que poderia implicar em reações distintas para uma dada espécie tributária, por exemplo. A título exemplificativo, a mesma pesquisa indica, para aquele país, haver uma forte rejeição à tributação sobre a propriedade, em especial a incidência sobre heranças, na qual, mesmo um trabalho informativo não é suficiente para superar, quando não amplia, a rejeição social<sup>1049</sup>.

Para fazer frente a tal problema, entendemos ser necessária a promoção de um esforço maior, com uma mudança paradigmática na forma como Estado e sociedade se relacionam acerca do fenômeno tributário, reforçando um argumento moral em prol da redistribuição por meio da tributação. Deve buscar o Estado meios alternativos de alcançar a consciência coletiva como forma de proporcionar um maior engajamento social quanto à importância do chamado dever de pagar impostos, não bastando simplesmente "despejar" as informações relativas à atividade financeira<sup>1050</sup>. Caso assim não proceda, corre-se o

<sup>1047</sup> HAMMAR, H; JAGERS, S.C; NORDBLOM K. Attitudes Towards Tax Levels: a Multi-Tax Comparison. **Fiscal Studies**, vol. 29, n. 4, p. 523-543, 2008.

<sup>1048</sup> " We can thus conclude that preferences for taxes are to some extent ideologically motivated, and one therefore likes or dislikes various taxes: if someone dislikes the public sector as such, they tend to dislike taxation in general and taxes bringing large revenues in particular; if someone is very concerned with environmental issues, they are more likely to be in favour of environmental taxes" (HAMMAR, H; JAGERS, S.C; NORDBLOM K. Attitudes Towards Tax Levels: a Multi-Tax Comparison. **Fiscal Studies**, vol. 29, n. 4, p. 523-543, 2008. p. 541).

<sup>1049</sup> "The only case where information has led to lower acceptance is the observation that regular newspaper reading decreases the support for the real estate tax. This could be a result of exceptionally strong negative Swedish media coverage of the real estate tax in recent years." (HAMMAR, H; JAGERS, S.C; NORDBLOM K. Attitudes Towards Tax Levels: a Multi-Tax Comparison. **Fiscal Studies**, vol. 29, n. 4, p. 523-543, 2008. p. 540). Conferir também: PRABHAKAR, Rajiv; LYMER, Andy; ROWLINGSON, Karen. Does information about wealth inequality and inheritance tax raise public support for the wealth taxes? Evidence from a UK survey. In: PEETERS, Bruno; GRIBNAU, Hans; BADISCO, Jo (Coord.). **Building Trust in Taxation**. Cambridge: Intersentia, 2017.

<sup>1050</sup> " Transparency and citizen education are not simple tasks and there are no universal solutions. The difficulty in reaching citizens (Downs 1957) is why many governments are going beyond just a "data dump" to innovating and experimenting with how to best relay information and engage taxpayers. Citizen academies (International City/County Management Association 2014), taxpayer receipts (Kendall and Kessler 2010;

risco de, a título de promover transparência, o fornecimento de informações descontextualizadas venha apenas a reforçar um sentimento "anti-imposto"<sup>1051</sup>, em muito decorrente de uma percepção enviesada do fenômeno tributário causado pela ilusão fiscal. O dever de informar, portanto, deve ser acompanhado de um dever de educar.

Ainda assim, o fornecimento de informações tem auxiliando no esclarecimento do papel de certos tributos e no conseqüente apoio público a tais medidas, em especial tributos de natureza extrafiscal<sup>1052</sup>. Conforme vimos no capítulo primeiro da presente tese, a ação informativa deve ser necessariamente considerada no que toca a tais tributos indutores, justamente para potencializar a concretização da finalidade pretendida, geralmente atrelados que são a mudanças de comportamento dos indivíduos. Em um quadro como o atual, que em muito se discute quanto à instituição dos chamados "tributos sobre o pecado", um maior esclarecimento por parte do Estado a respeito do objetivo de se ampliar a carga tributária sobre o consumo de certos produtos pode ser essencial para que a população venha de fato a alterar seus comportamentos, e que as medidas extrafiscais não se limitem a um simples aumento de tributos<sup>1053</sup>.

Por outro lado, é necessário, em um ambiente democrático, que a opinião da população não seja objeto de manipulações, garantindo um livre fluxo de informações no seio da esfera pública. Embora possam andar lado a lado, informação e propaganda são

Santacroce and Gibson 2012; Afonso 2014), partnerships with Code for America (codeforamerica.org), and interactive tools like Budget Hero (American Public Media 2012) are ways that governments are engaging and educating their citizens to promote actual transparency despite citizens' perceived 'aversion to fiscal issues' (Cooper 2011).

In order for public officials to achieve their objectives of engaging citizens in a productive and meaningful way, increased transparency is a critical step toward rebuilding trust. Government must take steps to inform citizens as to (1) the scope of government activities, (2) why the government provides those services and what their benefits are, and (3) how much those services cost and how they are financed. Such knowledge will allow citizens to make wellinformed decisions about their desired level of taxes and services." (AFONSO, Whitney B. Fiscal Illusion in State and Local Finances: A Hindrance to Transparency. **State and Local Government Review**, vol. 46, n.3, 219-228, 2014, p. 225).

<sup>1051</sup> PRABHAKAR, Rajiv; LYMER, Andy; ROWLINGSON, Karen. Does information about wealth inequality and inheritance tax raise public support for the wealth taxes? Evidence from a UK survey. *In*: PEETERS, Bruno; GRIBNAU, Hans; BADISCO, Jo (Coord.). **Building Trust in Taxation**. Cambridge: Intersentia, 2017. p. 350-351.

<sup>1052</sup> "[W]hen it comes to corrective taxes, the knowledge variables all have strong significant impact, which suggests that knowing more about society increases the acceptance of these taxes. The corrective nature of the taxes may be complex to understand, which implies that information could be used to increase understanding and acceptance especially of taxes such as the CO2 tax and the alcohol tax. (...) Since certain taxes may be burdened with misperceptions and, for example, some corrective taxes may be difficult to fully understand, information could remedy these misperceptions and make people more aware of the tax system. If misperceptions are mostly in terms of overstating tax burdens, increased information would also increase acceptance." (HAMMAR, H; JAGERS, S.C; NORDBLOM K. Attitudes Towards Tax Levels: a Multi-Tax Comparison. **Fiscal Studies**, vol. 29, n. 4, p. 523-543, 2008. p. 540-541).

<sup>1053</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 184-191.

práticas distintas e não se confundem<sup>1054</sup>. Enquanto requisito inerente a um processo democrático de escolha, é necessário buscar a publicidade das informações fiscais sem a deformação causada por eventual propaganda de governos de momento<sup>1055</sup>.

Para que tal fluxo seja garantido, é necessária uma atuação responsável e fidedigna por parte do Estado, possibilitando o livre acesso a informações precisas sempre que solicitado, com a concretização do princípio da transparência sob sua perspectiva passiva, bem como cumprindo o papel civilizatório de divulgar ativamente as informações relevantes para que a sociedade possa se posicionar criticamente a respeito de determinado tema.

Quanto ao primeiro requisito, é possível observar, a partir da promulgação da Lei de Acesso à Informação um avanço no cenário brasileiro ao acesso a dados de caráter público, mostrando uma gestão mais aberta da Administração e atuando como importante fonte de informações sempre que provocada. Todavia, tal fornecimento de dados pela Administração Pública, por força do disposto no artigo 13, inciso III, do Decreto 7.724/2012, vem desacompanhado de um devido tratamento, necessário para a compreensão por parte do usuário interessado, em especial quando em jogo a apreensão de como se opera a tributação em nosso país. Ao se limitar a fornecer os dados primários, seja sobre gasto, seja sobre a arrecadação, a Administração Pública descumpre um dever de transparência, restringindo o acesso a uma informação qualificada e contextualizada, que em muitas vezes só é possível a partir da análise e interpretação do conteúdo fornecido<sup>1056</sup>.

Tal crítica se estende, também, quando analisamos a transparência sob sua perspectiva ativa. Isto porque, quando cumpre informar ativamente acerca dos dados tributários, a Administração o faz de uma maneira descontextualizada, ignorando a alta desigualdade existente e a iniquidade com que a tributação trata as diversas camadas de nossa sociedade. Reforça-se ainda a ausência de uma discussão qualificada sobre a questão, com poucos estudos se debruçando quanto à distribuição da tributação, em especial a indireta, entre as parcelas da população e a ausência de um melhor debate quanto aos impactos causados em função da metodologia a ser adotada para referidos cálculos. Como observado no primeiro capítulo desta tese, a depender dos critérios metodológicos,

---

<sup>1054</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 136-138.

<sup>1055</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p.133.

<sup>1056</sup> GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. p. 329.

temos conclusões distintas a respeito da regressividade de nossa matriz tributária, o que influencia diretamente em conclusões quanto as medidas a serem adotadas para se cumprir com os objetivos fundamentais de nossa República<sup>1057</sup>.

O cenário se agrava em um contexto no qual se debate a reforma tributária, como o vivenciado atualmente. Sem um critério claro a respeito de onde partimos, e sem um debate qualificado sobre os efeitos de cada proposta, temos dificuldades em melhor decidir os ajustes a serem realizados em nossa matriz tributária, limitando o espaço de diálogo e as janelas de participações para poucos atores.

Na esteira de tal crítica, vemos ainda a necessidade de uma ampliação da atuação do Estado em fomentar o debate público a respeito da estrutura tributária, bem como a baixa participação da academia, em especial no campo do direito tributário, no que toca ao debate, e em especial, na divulgação de tais temas para a sociedade<sup>1058</sup>. Conforme observado no decorrer do trabalho, o trato e a divulgação das informações relativas à arrecadação em nosso país, ainda que tenham um grande avanço, em especial com a promulgação da Lei 12.527/2011 e da Lei 12.741/2012, deixam muito a desejar. São poucos os movimentos de comunicação pública que enderecem o debate a respeito da regressividade de nossa estrutura tributária, se limitando o Estado, quando muito, a divulgar dados absolutos da arrecadação o que, como vimos, é insuficiente para a formação de uma cidadania crítica.

Desde 2010, é verdade, temos anualmente a disponibilização do chamado orçamento cidadão, peça encaminhada pelo Poder Executivo em anexo ao Projeto de Lei Orçamentária e que busca, mediante versão simplificada, promover uma maior inteligibilidade da peça orçamentária - notadamente complexa para o grande público. Entretanto, embora possa ser considerada didática, detalhando e explicando o significado de cada gasto, entendemos que essa iniciativa ainda é insuficiente.

Seja por centrar atenção apenas na destinação das receitas, sem apontar a origem de tais recursos com a devida contextualização de eventual caráter regressivo da arrecadação, o que reforça a desconexão já abordada entre ambas as faces da atividade financeira, favorecendo a formação de uma percepção do gasto desvinculada da tributação, que nada

---

<sup>1057</sup> SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts. **Journal of Economic Perspectives**, vol. 34, n.4, pp. 3-26, 2020. p. 24-25.

<sup>1058</sup> GODOI, Marciano Seabra; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva. Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo e outros (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivum. 2019. p. 681.

auxilia na compreensão do papel de cada um no orçamento. Seja em razão da baixa divulgação pública, ante a inexistência de campanhas informativas na mídia noticiando a existência do documento para o grande público, entendemos que a medida se mostra insuficiente quanto ao cumprimento do dever estatal de informar.

Nesse sentido, outro exemplo da falta de transparência pública quanto aos usos do orçamento e sua conexão com a esfera tributária decorre do baixo controle social das receitas originadas de tributos vinculados, já abordado no capítulo segundo da presente tese. Entre as figuras impositivas existentes em nossa matriz tributária, temos aquelas cuja natureza constitucional obriga que as receitas sejam destinadas a finalidades específicas. O que se observa, entretanto, é o desvirtuamento da diretriz constitucional, com o emprego dos recursos para fins diversos, ou mesmo não impactando tais recursos na ampliação pretendida do específico serviço público que justificava a instituição daquele tributo.

A falta de clareza orçamentária quanto ao ponto acaba contribuindo para a ausência de um debate qualificado quando da criação de tais tributos, bem como dificulta o controle pela sociedade quanto ao emprego das receitas angariadas. Por essa razão entendemos que deveria haver um aprimoramento das formas de divulgação de tais informações, com demonstração do impacto orçamentário e da devida destinação das receitas no custeio dos respectivos serviços públicos.

A par deste aspecto, ressaltamos a irregularidade da realização por parte do Estado - e aqui destacamos as três esferas da federação - de pesquisas que alcancem a opinião pública quanto ao fenômeno tributário. Como é possível perceber, a realização de tais pesquisas seria necessária para fornecer informações ao Governo e à academia, possibilitando assim um aprimoramento do *design* da matriz tributária em sintonia com as aspirações da população. Bem como possibilitaria o melhor endereçamento de políticas de educação fiscal direcionadas não apenas para eventual esclarecimento quanto à atividade financeira do Estado, mas, principalmente, para a devida criação de uma cidadania fiscal no seio da sociedade.

Emblemático deste cenário é o alerta de Marciano Seabra de Godoi<sup>1059</sup> quanto à baixa repercussão que causou entre os tributaristas brasileiros a extinção em 2019 do Grupo de Trabalho de Educação Fiscal, ou mesmo da incorporação pela Escola Nacional da Administração Pública (ENAP) da Escola de Administração Fazendária (ESAF), então

---

<sup>1059</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Reforma tributária 2019: sugestões de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019. In: CUNHA, Ivan Ludovice *et al.* (Orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. 2019. p. 740.

responsável pela coordenação do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), sem que houvesse qualquer notícia quanto à continuidade das atividades relacionadas ao tema no âmbito do Executivo Federal. Para além do impacto em campanhas informativas e pedagógicas<sup>1060</sup>, tais iniciativas desempenhavam importante papel na realização de pesquisas de campo, como a utilizada no segundo capítulo da tese<sup>1061</sup>, de tal modo que eventual falta de continuidade em tal política representa um risco para o fomento da consciência fiscal. Tudo isso, uma vez mais, sem que tenha sido observada uma maior preocupação por aqueles que cuidam de pesquisar o direito tributário em nosso país.

Assim, a concretização de uma sociedade consciente a respeito da regressiva distribuição do ônus tributário passa pela atuação direta de atores compromissados com a superação do quadro de opacidade por meio da construção de uma narrativa que reverbere na esfera pública e efetiva concretização do princípio da transparência administrativa também sob o viés da transparência tributária. Como apontado por Emmanuel Saez e Gabriel Zucman<sup>1062</sup>, há a necessidade de se buscar um esclarecimento quanto aos critérios usados no debate público em torno dos efeitos das políticas redistributivas, com a participação do Estado no fornecimento de dados relevantes, representantes eleitos sensíveis ao enfrentamento de tal questão, discussão sincera nos meios de comunicação e nos partidos políticos e ajustes metodológicos em sintonia com a experiência global, para um melhor controle dos resultados.

Todavia, para além da publicidade, a concretização de um ideal democrático na formatação da matriz tributária demanda a formação de um cidadão consciente de seu papel enquanto financiador do Estado e interessado em participar politicamente da definição do destino daquela sociedade. Isso porque, conforme alertado por Anthony Downs, enquanto resultado da estruturação da vida política em uma democracia de larga escala, haveria um alto custo envolvido para que o eleitor obtenha informações relevantes acerca da atuação governamental, o que não apenas dificulta o acesso do cidadão comum, como também diminui seu interesse acerca dos resultados da Administração<sup>1063</sup>.

---

<sup>1060</sup> Para uma síntese das diversas iniciativas, recomenda-se a leitura de GODOI, Marciano Seabra; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva. Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo e outros (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivum. 2019. p. 698-707.

<sup>1061</sup> ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - ESAF. Observatório da Política Fiscal. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. Jun. 2010.

<sup>1062</sup> SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts. **Journal of Economic Perspectives**, vol. 34, n.4, pp. 3-26, 2020. p. 25.

<sup>1063</sup> Para Anthony Downs, "A informação política é valiosa porque ajuda os cidadãos a tomarem as melhores decisões possíveis. Portanto, a principal medida de seu valor é a margem de renda de benefícios pela qual o

Ou seja, é necessário inculcar na população uma cultura tributária que instigue nos indivíduos o espírito necessário para que se provoque o Estado a fornecer as informações necessárias, possibilitando à sociedade atuar como agente fiscalizador da atividade financeira, bem como instância propositiva quanto às escolhas a serem implementadas<sup>1064</sup>. Mostra-se necessário, portanto, proceder com uma formação educativa que amplie o grau de participação, em especial com a incorporação daqueles historicamente excluídos do debate democrático.

#### 4.4. O papel da educação fiscal na formação de uma consciência fiscal

Como visto a transparência, enquanto signo de simplificação da matriz tributária, não basta. A busca pela simplicidade e maior informação deve também ser acompanhada por um processo de aprimoramento dos canais de comunicação e responsividade em relação à vontade popular. A transparência, por si só, não faz nascer a consciência fiscal, sendo necessário que se implemente medidas em paralelo para que se busque a superação de uma interpretação enviesada da realidade<sup>1065</sup>. Conforme observado acima, o ser

---

resultado da melhor decisão excede o da pior. Entretanto, todo cidadão racional desconta essa margem quando decide que dados adquirir porque sua voz é apenas uma entre as muitas que tomam a decisão.

Para propósitos de voto, o retorno básico que um cidadão tem da informação é seu diferencial partidário. A partir dele, calcula as compensações previstas de diversos conjuntos de informações. Antes de ser comparado com o custo dos dados, esses retornos devem se reduzir drasticamente para se adequarem ao papel infinitesimal que o voto de cada cidadão desempenha ao decidir a eleição. Como resultado, os retornos são tão baixos que muitos eleitores racionais deixam de comprar qualquer informação política *per se*. Ao invés disso, contam com dados gratuitos adquiridos acidentalmente.

A fim de influenciar a formulação de políticas governamentais em qualquer área de decisão, um cidadão deve estar continuamente bem-informado sobre os acontecimentos dentro dela. Diferentemente do eleitor, ele não pode lidar simplesmente com diferenciais *post facto*. O custo desse conhecimento é tão grande que nenhum cidadão pode arcar com ele em todas as áreas de políticas, mesmo que ao fazê-lo, ele conseguisse descobrir lugares onde sua intervenção colheria grandes lucros. Se ele vai exercer qualquer influência, deve limitar seus conhecimentos a áreas de sua especialização de produção, já que sua renda vem delas e ele já sabe muito sobre elas.

Como cada cidadão racional pode lidar com informação suficiente para ser influente em apenas algumas - se é que em alguma - áreas políticas, há relativamente poucos influenciadores operando em cada área. Desse modo, descontar para permitir a existência de outros cidadãos é muito menos dramático para os influenciadores do que para os eleitores, embora possa ser significativo.

Em geral, é irracional ser politicamente bem-informado porque os baixos retornos provenientes dos dados simplesmente não justificam seu custo em tempo e em outros recursos escassos. Portanto, muitos eleitores não se dão ao trabalho de descobrir seus verdadeiros pontos de vista antes de votar, e a maioria dos cidadãos não está suficientemente bem-informada para influenciar diretamente a formulação daquelas políticas que a afeta." (DOWNS, Anthony. **Uma Teoria Econômica da Democracia**. Trad. Sandra Guardini Teixeira Vasconcelos. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2013. p. 276-277.)

<sup>1064</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 135.

<sup>1065</sup> PSCHIEDT, K. R. **Sistema Tributário Nacional: Justiça Fiscal e a Economia Comportamental**. 1.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 266.



humano, em uma perspectiva concreta, tende a apresentar naturalmente diversos desvios no processo cognitivo que dificultam que este se posicione de uma maneira racional - campo de estudo próprio da chamada economia comportamental<sup>1066</sup> -, quadro este aprofundado por situações de escassez como as tipicamente observadas na pobreza. No caso brasileiro, tal cenário tende ainda a ser reforçado ante as sucessivas estratégias ilusórias que dificultam a compreensão dos indivíduos de como se estrutura nossa matriz tributária.

Assim, acreditar que a simples disponibilização de informações, como a praticada a partir da Lei 12.741/12, é concretizante do princípio da transparência, é ignorar a própria realidade que se impõe a nossa sociedade, a qual, como vimos, é altamente desigual, não apenas numa perspectiva econômica, como também social e política. É desconsiderar essa série de vieses existentes nos processos de tomada de decisão, bem como desconsiderar todas as demais estruturas ilusórias que contribuem para a formação de uma má-percepção do cidadão quanto ao fenômeno tributário.

É também ignorar, que uma das formas de iludir o contribuinte reside na utilização pelo sistema fiscal de fatos sociais que diluem a eventual repulsa do pagamento de tributo. Assim, quando nos voltamos ao campo de disciplina da Lei 12.741/12 e tratamos da tributação sobre o consumo, tem-se na vontade do consumidor de adquirir determinado bem um estímulo para que este arque economicamente com o tributo embutido no preço, uma vez que a carga será relativizada pela sensação prazerosa de aquisição daquele item, independente de ser a informação transparente ou não<sup>1067</sup>.

É não levar em conta, por fim, que a distribuição regressiva da carga tributária não se mostra presente na nota fiscal, o que pode levar o contribuinte de fato a não perceber a extensa desigualdade existente em nosso país e que não passa desapercibida por nossa matriz tributária.

É acreditar que as pessoas, por conta própria, irão se atentar para as informações contidas em referidos documentos e que a simples publicização desobrigaria o Estado de adotar uma postura mais ativa em termos de formação da cidadania fiscal. Como visto nas pesquisas de opinião apresentadas no capítulo segundo, tal percepção não se concretiza de livre vontade por parte dos indivíduos, surgindo necessária, portanto, a adoção de medidas

---

<sup>1066</sup> KAHNEMAN, D.; TVERSKY A. Julgamento sob incerteza: heurísticas e vieses. In: KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar**: duas formas de pensar. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012. *passim*.

<sup>1067</sup> WILLIAMSON, Vanessa S. **Read My Lips**: Why Americans Are Proud to Pay Taxes. Princeton: Princeton University Press, 2017. p. 61

que, ao passo de contribuir para a transparência, venham a formar na população a devida conscientização fiscal.

Isso porque, ainda que a informação seja importante, tanto sua simples disponibilização pode não cumprir o dever de informar, como o excesso dela pode prejudicar a tomada de decisão<sup>1068</sup>. É necessário que as informações sejam qualificadas e que o contribuinte "comum" seja incluído no espaço de cidadania como indivíduo consciente acerca do fenômeno tributário e interessado no debate público, livrando-o de equívocos que possam surgir quanto à extensão da atividade financeira.

É fundamental, portanto, criar uma cultura tributária na qual o cidadão se mostre genuinamente interessado com o destino da comunidade política e exerça ativamente seu papel no trato da coisa pública, superando eventuais cálculos de oportunidade que venham a induzir-lhe um desinteresse político em buscar se informar sobre como se dá a distribuição dos custos de manutenção de um sistema de direitos.

Nesse sentido, como alertado por Marciano Seabra Godói, talvez um dos pontos que merecesse maior atenção por parte daqueles responsáveis pela formulação das políticas públicas, em especial no âmbito de debates da reforma tributária, residisse justamente na elevação da educação tributária e fiscal ao patamar de política de Estado, prioritária e ativa, em todas as esferas da federação<sup>1069</sup>. Isso visto que, se a persecução de um ideal de justiça social passa necessariamente pela construção de uma cidadania fiscal ampla e irrestrita, tal tarefa não se divorcia de um plano de educação fiscal<sup>1070</sup>.

Assim, devemos nos deter neste momento naquilo que preconizado por Sainz de Bujanda como sendo uma teoria da educação fiscal, enquanto busca pelo aperfeiçoamento de personalidade do cidadão contribuinte através de um conjunto de ações que exerçam influência externa na forma como as pessoas encaram o fenômeno tributário<sup>1071</sup>.

---

<sup>1068</sup> Nesse sentido, bem ilustram Gilmar Mendes e Celso de Barros Correia Neto ao afirmar que "não é apenas o segredo ou a falta de dados que prejudicam a transparência. A maneira como são divulgados, o excesso de informação, a opacidade, em certos casos, também confundem e desinformam" (MENDES, Gilmar Ferreira; Correia NETO, Celso de Barros. *Transparência Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (Orgs.). **Tratado de Direito Financeiro** – Vol. 1. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 179).

<sup>1069</sup>GODOI, Marciano Seabra de. *Reforma tributária 2019: sugestões de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019*. In: CUNHA, Ivan Ludovice *et al.*(Orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. 2019. p. 739.

<sup>1070</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. , . Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p.82.

<sup>1071</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. P.97-101

Inserido em um contexto mais amplo de pedagogia<sup>1072</sup>, a teoria da educação fiscal se volta para o estudo de superação das resistências da sociedade em relação ao tributo, reconhecendo a importância da percepção social quanto à atividade financeira do Estado e atuando em linha para criar um novo sentido para tal agir por meio de um processo formativo dos indivíduos. Sob tal perspectiva, a educação tributária deve ser orientada no sentido de aprimoramento do contribuinte como membro daquela comunidade política<sup>1073</sup>, possibilitando a formação de uma consciência fiscal para que possamos atuar ativamente enquanto atores relevantes na formação da vontade política nacional<sup>1074</sup>.

Ainda que seus teóricos discorram quanto aos métodos a serem adotados, verifica-se na teoria da educação fiscal muito mais uma mudança de postura em relação à forma de lidar com a formação da mentalidade tributária no seio da sociedade. Seu campo de preocupações reside tanto no reconhecimento de uma espécie de resistência ao pagamento de tributos, quanto na busca pela elevação do patamar cultural dos indivíduos.

Assim, embora entre os métodos encontre-se, por exemplo, o ensino a respeito dos aspectos gerais da tributação, quando abordamos o tema da educação fiscal, não nos voltamos a um plano específico de atuação, mas sim à mudança de mentalidade que devemos ter, seja enquanto Estado, seja enquanto formador de opinião pública quanto à maneira de lidar com a aversão social ao imposto. Até porque seria reducionista pensarmos que a solução para as regressividades de nossa matriz tributária - tanto econômica quanto cognitiva - residiria tão somente na distribuição de cartilhas para a sociedade.

O paradigma da educação fiscal representa, portanto, uma visão ampla acerca da aceitação social da matriz tributária e de como devemos lidar com ela para que a mesma represente, de fato, a cristalização das escolhas da sociedade no campo do agir fiscal, não podendo ser reduzida ao ato de ensinar, muito embora dele não possa prescindir<sup>1075</sup>.

Supera-se, assim, o paradigma típico do psicologismo fiscal, que buscava no estudo do comportamento do contribuinte a resposta para o problema da resistência deste à

---

<sup>1072</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p.101; GODOI, Marciano Seabra; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva. Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo e outros (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivum. 2019. p. 683.

<sup>1073</sup> MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 256-257

<sup>1074</sup> SCHOLZ, Rejane Teresinha. *O princípio da informação no direito tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2005. p. 73.

<sup>1075</sup> MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 260.

imposição tributária. Como observado por Magin Pont Mestres<sup>1076</sup>, o comportamento do indivíduo perante o fenômeno tributário é reflexo de um conjunto de fatores e atitudes que não necessariamente levam ao caminho da resistência ao pagamento de impostos. A tese de que haveria um instinto primário egoístico é fruto de uma percepção equivocada de como se desenvolve a resistência social ao ato de pagar tributos. Muito mais do que resultado de um instinto primário, a resistência seria consequência de um contexto, da observação do mundo circundante e das ações reiteradas dos demais membros da sociedade. Desta forma, ao mesmo tempo que cumpre lançarmos um olhar sobre como a estruturação da matriz tributária contribui para a construção da percepção do indivíduo, temos que nos voltar para mecanismos que busquem reforçar uma moral tributária no seio da sociedade<sup>1077</sup>, conferindo a transparência e a contextualização necessárias para construirmos uma atividade fiscal realmente democrática, que reflita o agir coletivo direcionado ao cumprimento de nossos objetivos constitucionais.

A educação fiscal passa a ser instrumento fundamental para que a atividade financeira do Estado atinja seus objetivos<sup>1078</sup>. O processo de educação fiscal, inserido no contexto educacional em sentido amplo, mira a formação de um cidadão que reflita os ideais que orientam determinada comunidade política. O conteúdo educativo deve ser focado não apenas na formação do comportamento desejável por parte da Administração, em busca pelo voluntário adimplemento da obrigação tributária, mas que reflita os princípios gerais de cultura e ordenação geral da vida jurídica de nossa comunidade, de modo a tornar cada indivíduo um membro pleno<sup>1079</sup>.

É necessário realizar um esforço maior de compreensão acerca de como o contribuinte deve se portar e buscar superar eventuais resistências mediante um processo de formação social do indivíduo. Projeto este que passa, necessariamente, por meio de um Estado coerente com um ideal de justiça, o que, como vimos, não é compatível com a prática de estratégias ilusórias.

---

<sup>1076</sup> MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 272-273.

<sup>1077</sup> ALM, J; TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. **Journal of Business Ethics**, vol. 101, n.4, pp. 635-651, 2011. *passim*.

<sup>1078</sup> GODOI, Marciano Seabra; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva. Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo e outros (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivum. 2019. p. 683.

<sup>1079</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p.102-105.

O aprimoramento do ideário do contribuinte por meio da educação perpassa também o aperfeiçoamento da matriz tributária de modo que esta esteja alinhada aos objetivos que norteiam nosso compromisso constitucional<sup>1080</sup>. Não por outra razão, iniciamos este capítulo demonstrando a importância de colocarmos como meta a concretização de uma matriz tributária que seja transparente e progressiva, não bastando que se atenda ou um ou outro objetivo.

Assim, a busca pelo fomento da mentalidade fiscal da sociedade se dá tanto por meio de um modelo de educação fiscal voltado para superação da deformação perceptiva e dos estereótipos existentes em torno da atividade financeira quanto também a partir da efetivação de um ordenamento jurídico financeiro que esteja de acordo com os objetivos fundamentais daquela sociedade<sup>1081</sup>.

Vimos no capítulo anterior quais são esses objetivos e em que medida o recurso a estruturas ilusórias existente em nossa matriz tributária tende a contrariá-los. O foco, portanto, passa a ser como a educação fiscal deve ser utilizada como ferramenta de superação de tal quadro de regressividades, econômica e cognitiva, auxiliando na promoção de uma maior inclusão social e efetivação de um Estado verdadeiramente democrático<sup>1082</sup>. Um paradigma voltado a tal enfoque deve atuar em linha para concretizar tanto a transparência quanto à progressividade<sup>1083</sup>.

---

<sup>1080</sup> MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 251.

<sup>1081</sup> MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 275. Na mesma linha, SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p.113.

<sup>1082</sup> "Desde esta perspectiva, la Educación Fiscal se puede entender como una nueva práctica que tiene como objetivo el desarrollo de valores, actitudes y habilidades destinados a estimular en los ciudadanos un juicio crítico que orienta su relación con el Estado y con otros ciudadanos en materia fiscal en el contexto de la convivencia democrática. Este nuevo enfoque se inicia a partir de una mejor comprensión de la vida en sociedad, la estructura y el funcionamiento de la Administración Pública, la función socio-económica de los impuestos, el uso de los recursos públicos, las estrategias y los medios para el ejercicio del control social. La Educación fiscal es, por tanto, un proceso democrático fundamental. Tiene como objetivo, por una parte, desarrollar la conciencia de las personas en relación a sus derechos y deberes en cuanto a la función social y económica de los tributos y, por otra, pretende fomentar el control social del Estado, estimulando el ejercicio efectivo de la ciudadanía. Bajo este punto de vista, la participación de la sociedad en la esfera pública, utilizando el lenguaje de Boaventura de Souza Santos, es concebida como una forma de democratizar la democracia" (DÍAZ, B; LINDEMBERG, A. Educación fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. **Revista de Administración Tributaria**, vol. 38, pp. 49-74, 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-edeveres/educacao-fiscal/publicacoes/revista-de-administracion-tributariaciat-aea-tief-no-38-2015.pdf/view>. Acesso em: 29/11/ 2020. p. 330-331).

<sup>1083</sup> "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 portulan. Los principios de solidaridad y de responsabilidad moral, sobre los que se cimenta la educación tributaria, son, pues, los mejores aliados de una justa distribución impositiva" (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p. 138).

Assim, não basta que o cidadão seja educado em uma perspectiva de facilitar a atividade financeira ou reduzir a evasão fiscal. É fundamental que o processo de educação possibilite que a sociedade alcance um patamar de compreensão que contribua para a construção democrática de nossa matriz tributária. É nesse sentir que se busca no processo educativo alcançar um ideal de contribuinte, que reúna a um só tempo todos os comportamentos esperados de um membro integrado à comunidade, o que implica não apenas o reconhecimento de liberdades, mas a compreensão de necessária solidariedade<sup>1084</sup>. Pressupõe-se, assim, um agir informado e orientado ao cumprimento com clareza das regras democraticamente estabelecidas, inclusive contando com a oposição a eventuais arbitrariedades por parte do Estado tributante<sup>1085</sup>. Não por outra razão, Puviani já nos alertava que o avanço civilizatório de uma sociedade guarda íntima relação com a superação da ilusão fiscal, seja por meio de uma maior educação de seus indivíduos, seja por meio do acesso à informação de qualidade, seja, por fim, através da formação de um pensamento crítico. Todos esses fatores, segundo ele, são associados para a dissolução do quadro ilusório<sup>1086</sup>.

A educação fiscal, assim, cumpre um ideal libertador, não podendo se confundir com uma domesticação do contribuinte, que aceitaria passivamente a atuação da Administração<sup>1087</sup>. Seu único método de implementação é o fortalecimento desse senso de responsabilidade cívica, incutindo no contribuinte a compreensão de seu papel enquanto

---

<sup>1084</sup> SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 141.

<sup>1085</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p. 111. Em linha similar, Pont Mestres expõe que "la educación tributaria, no significa, pues, por sí misma, - ¡cuidado con el equívoco! -, cumplimiento de las obligaciones fiscales, tal como en un determinado momento y lugar la legalidad las establece. significa, exclusivamente, mayor conciencia de un deber moral, es decir, fortalecimiento del sentido de responsabilidad, el cual, ante un ordenamiento tributario inspirado en la idea de Justicia, identificará la obligación legal con el deber de conciencia, pero ante un ordenamiento arbitrativo, elevará con más fuerza, si cabe, su voz de repulsa. La invariable actitud de sinceridad y autenticidad culminará, pues, en comportamientos opuestos, en uno y otro caso. Pensamos que en esto radica, precisamente, la grandeza del sentido de responsabilidad que tanto puede fortalecerse con la formación de la personalidad, a través de la educación fiscal." (MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 258).

<sup>1086</sup> PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972. p. 235-242.

<sup>1087</sup> "Un pueblo tiene recta educación tributaria - según vimos oportunamente - no sólo cuando cumple fielmente sus obligaciones de pago y sus deberes de colaboración con el Fisco, sino cuando también impide que los cobros se efectúen por vías o caminos que pueden conducir a un descenso en el nivel ético de la sociedad, a una falta de fe en la autoridad pública, a un apartamiento de las normas jurídicas." (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. p. 135).

fiscalizador da correta ação estatal no âmbito tributário<sup>1088</sup>. E eventual resistência ao pagamento do tributo passa a ser encarado sob um outro ângulo, não mais como algo negativo cuja superação envolva a utilização de práticas ilusórias<sup>1089</sup>, mas sim como reflexo de uma educação fiscal responsável pela formação de um contribuinte consciente e crítico<sup>1090</sup>.

E é aqui que residem as críticas às correntes estritamente psicológicas ou comportamentais da atividade financeira, que segundo Sainz de Bujanda buscariam no estudo da reação do contribuinte ao fenômeno tributário tão somente conhecer a realidade hoje posta para que se forneçam ferramentas ao Estado em vistas a superar eventuais embaraços à ação arrecadatória deste, pouco se importando com um aprimoramento da consciência fiscal<sup>1091</sup>.

Isso não significa desconsiderar todos os avanços alcançados por tais áreas do conhecimento. Os aportes fornecidos pela psicologia fiscal e pela economia comportamental constituem um importante instrumento de investigação quanto ao comportamento social ante o fenômeno tributário, fornecendo ferramentas de aferição da mentalidade fiscal da coletividade e, até mesmo de combate a evasão fiscal. Cumpre ao gestor público, todavia, diante do caráter descritivo de tais disciplinas e dos resultados alcançados por tais pesquisas, endereçar as políticas que melhor lidem com eventuais resistências, medidas estas, como vimos no curso de toda a tese, que devem ser condizentes com os ditames constitucionais. Sob tal perspectiva, as ferramentas da

---

<sup>1088</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p.106.

<sup>1089</sup> MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 256.

<sup>1090</sup> GODOI, Marciano Seabra; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva. Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo e outros (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivum. 2019. p. 684; MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 253-254.

<sup>1091</sup> "Sin embargo, a poco que se reflexione, se caerá en la cuenta de que vigorizar el sentido de responsabilidad del contribuyente es un método educativo que pocas veces se emplea con la intensidad necesaria y que, incluso, se encuentra en abierta oposición con otras prácticas a las que la actuación administrativa, con el apoyo de algunas corrientes doctrinales recientes, propende a adscribirse en nuestros días. Lo que se busca es que el contribuyente no se resista al pago, que no obstaculice la acción perceptora, e incluso, siempre que sea posible, que ni siquiera se aperciba del eventual incremento de las cantidades que el Fisco le sustrae de sus renas o patrimonios o de las modificaciones producidas en la estructura de las figuras impositivas. Es claro que para obtener tales resultados el mayor esfuerzo no tiene por qué dirigirse a mejorar a los contribuyentes, es decir, a cambiar su actual modo de ser por otro que se reputa más perfecto e deseable, sino simplemente a saber con certeza cómo son los contribuyentes, ya que eso es lo que permite operar sobre una realidad conocida y eliminar en ella las reacciones que eventualmente puedan perturbar los designios del Fisco." (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p. 113-114).

psicologia fiscal e da economia comportamental tendem a prestar relevante auxílio à tarefa da educação fiscal<sup>1092</sup>.

A partir de tal contexto, Sainz de Bujanda defende que uma das tarefas de um modelo de educação fiscal reside na superação de visões estereotipadas e conflituosa entre Fisco e sociedade<sup>1093</sup>. Para tanto, o autor espanhol defende que abandonemos tanto uma visão de ineficiência por parte do Estado-tributante, que ao cobrar tributos procederia com verdadeira expropriação do particular, como também a comum perspectiva por parte da Administração de presumir que o contribuinte necessariamente se valha de uma postura evasiva, fraudando o erário.

Tais visões apenas estimulariam um ciclo vicioso no qual o contribuinte se valeria de todos os meios para contornar a incidência tributária, enquanto o Estado buscaria a todo custo o adimplemento tributário, com a formatação de todo um sistema legal sancionador que, partindo deste pressuposto equivocado, apenas agravaria a relação entre as partes, danificando a ética tributária.

Ao lado do combate destas premissas equivocadas, e dos reflexos delas decorrentes, Sainz de Bujanda destaca como método da educação fiscal a já mencionada ampliação da divulgação de informações relativas à atividade financeira do Estado, de uma maneira inteligível. E, quando possível, comentada e problematizada pela comunidade de especialistas no assunto, como forma de atrair uma perspectiva crítica e contextualizada para que a sociedade possa melhor formar seu juízo de valor relativo aos dados apresentados<sup>1094</sup>.

Ou seja, não basta ao Estado ser transparente quanto ao fornecimento de dados. Tal publicidade deverá ser escrutinada perante o espaço público para que a sociedade possa formar a respectiva opinião a respeito da atividade financeira, reduzindo os riscos de que as informações sejam inconsistentes, ou mesmo reflexo de manipulação propagandística próximas de um viés ilusório.

Isso não impede o desenvolvimento de uma narrativa por parte da Administração pública que venha a auxiliar na formação de um maior suporte social a matriz tributária<sup>1095</sup>.

---

<sup>1092</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p.122.

<sup>1093</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p.125-131.

<sup>1094</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p.134.

<sup>1095</sup> DE LA FERIA, Rita and WALPOLE, Michael, The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes (December 4, 2020). (2020) British Tax Review 67/5, 637-669, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3723750> p. 662-665



Como vimos no curso desta tese, é possível que os contribuintes apresentem uma opinião estereotipada quanto à estruturação das escolhas no campo da tributação, enviesando seus comportamentos. Nesse sentido, para que o agir fiscal esteja em sintonia com os objetivos constitucionais, é necessário que se lance uma melhor luz acerca da tributação e gastos públicos, inclusive defendendo seu papel perante a sociedade e combatendo eventuais equívocos, ainda que de cunho ideológico. Essa construção de narrativas, como podemos perceber, encontra-se inserida dentro de um paradigma educacional.

É importante ainda que a comunidade acadêmica desempenhe um papel ativo, pluralizando e ampliando o alcance do debate em torno do fenômeno tributário. Como é de se esperar da produção científica, esta deve estar atenta aos subsídios fornecidos por parte do Poder Público, filtrando e contextualizando os dados de maneira a potencializar o acesso dos demais membros da sociedade a informações de qualidade<sup>1096</sup>.

Por tal razão, é pressuposto do processo educativo a liberdade de cátedra, para que a academia possa atuar criticamente quanto à atividade financeira, tendo independência para denunciar arbitrariedades, ou mesmo colocar em perspectiva eventuais descompassos da matriz tributária com o ideal de justiça que deveria orientá-la<sup>1097</sup>. Nesse sentido, ao discorrer sobre o papel do poder ideológico como fonte de mascaramento da dominação, Bobbio destacou a grande vantagem do regime democrático em relação às formas de governo autocráticas: apenas no primeiro, por meio de uma crítica livre e da pluralidade de pontos de vistas seria possível a promoção de desocultamento<sup>1098</sup>.

Em uma perspectiva pedagógica, espera-se de um Estado voltado ao paradigma da educação fiscal uma preocupação maior na formação cultural de sua população ainda na idade escolar<sup>1099</sup>. Quanto ao tema, Magin Pont Mestres bem ressalta que tal política se faz necessária para, desde cedo, combater eventuais estereótipos que possam surgir em torno

---

<sup>1096</sup> Quanto ao ponto, bem coloca Fernando Sainz de Bujanda que " basta con que a la sociedad se la informe 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 públicas. Esa información sobre hechos fundamentales puede ir acompañada de reflexiones críticas, de diverso matiz, formuladas por personas de filiación científica e ideológica muy variada y que tengan, a su vez, aptitudes pedagógicas suficientes para que sus comentarios sean inteligibles para una masa considerable de ciudadanos." (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p. 133- 134).

<sup>1097</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Insituto de Estudios Políticos, 1975. p.135.

<sup>1098</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015. p. 161-162.

<sup>1099</sup> LAURÉ, Maurice. **Tratado de política fiscal**. Tradução: Manuel Garcia Margallo Riaza. Madrid: Editora de Derecho Financiero, 1960. p. 440-441.

do setor público enquanto responsável por espoliar a propriedade alheia<sup>1100</sup>. Devemos buscar a formação de uma compreensão cívica por parte dos cidadãos, não apenas esclarecendo quanto à importância do recolhimento de tributos - o que pode render uma melhoria da arrecadação - como também dissolvendo eventuais vieses que possam existir no âmbito privado<sup>1101</sup>.

Nesse sentido, inclusive, cumpre destacar que parte da literatura relativa à ilusão fiscal destaca que maiores níveis educacionais contribuem para uma melhor compreensão de como se desenvolve a atividade financeira do Estado e os custos sociais a ela envolvidos, estando os indivíduos menos suscetíveis aos efeitos ilusórios desta<sup>1102</sup>.

Voltando-se à realidade brasileira, embora a educação fiscal venha normativamente estabelecida por meio de um programa nacional, temos observado certo dismantelamento desta política que, após drásticos contingenciamentos orçamentários<sup>1103</sup>, observou em 2019 um severo contraponto para sua continuidade. Se antes já não observávamos uma política sólida no âmbito das universidades, ou mesmo voltada para criação de um espírito crítico dos direitos dos cidadãos enquanto contribuintes, hoje não há sequer uma clareza quanto à continuidade desta política, que se encontra relegada ao âmbito estadual<sup>1104</sup>.

Destacando o problema, Seabra Godoi ressalta o pouco prestígio dado à educação fiscal também pela academia e pelos formuladores de políticas públicas em nosso país<sup>1105</sup>. De fato, como alertado pelo autor, não se observa uma maior preocupação com o tema

<sup>1100</sup> MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 259.

<sup>1101</sup> "Pienso que esta misión de la política de la opinión pública tiene un valor altamente significativo por cuanto se refiere a la actividad fiscal. Si una adecuada política de información, que comience en la adolescencia misma, no logra romper ese malentendido del "Estado-ladrón" y ese supuesto enfrentamiento entre el contribuyente y la Hacienda, será inútil cuanto se haga en pro de la mayor justicia y flexibilidad del sistema tributario" (MARTÍN OVIEDO, José María. Estudio preliminar *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. XXVI).

<sup>1102</sup> MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27/12/2020. p. 19; BLAUFUS, K. *et al.* Perception of income tax rates: evidence from Germany. **European Journal of Law and Economics**, vol. 40, pp.457-478, 2015. p. 474

<sup>1103</sup> GODOI, Marciano Seabra; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva. Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo e outros (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivum. 2019. p. 704.

<sup>1104</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Ato COTEPE/ICMS 37/19**, de 29 de julho de 2019. Institui Grupo de Trabalho no âmbito da COTEPE/ICMS. Publicado no DOU de 30.07.2019, 2019a; e CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Protocolo ICMS 44/19** de 29 de julho de 2019. Dispõe sobre a manutenção e fortalecimento do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF no âmbito Estadual. Publicado no DOU de 30.07.2019, 2019b.

<sup>1105</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Reforma tributária 2019: sugestões de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019. *In*: CUNHA, Ivan Luduvic *et al.* (Orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. 2019.p. 740.

entre os tributaristas, mesmo em um contexto no qual estamos debatendo projetos de reforma tributária que apresentam como eixo justamente a concretização de um ideal de transparência fiscal e simplificação.

Assim, como medida de superação da ilusão fiscal por meio de um paradigma educacional, antes de mais nada, é necessário que compreendamos a importância de uma política nacional de conscientização, resgatando não apenas as bases do programa ora abandonado, mas conferindo a ele verdadeiro *status* de política de Estado. Apenas com uma Administração comprometida com tal finalidade será possível alterar a percepção geral da sociedade quanto à atividade financeira do Estado e fomentar a formação de uma cultura fiscal própria aos objetivos fundamentais de nossa República.

Ainda assim, a partir das provocações apresentadas, entendemos não ser suficiente que a educação fiscal foque tão somente na importância social do recolhimento dos tributos como forma de reduzir eventuais resistências ao adimplemento voluntário. Entendemos que, para além do modelo de livre acatamento da ordem jurídica, é necessário que a cultura fiscal a ser implementada em nosso país auxilie na formação de uma cidadania crítica<sup>1106</sup>, que coloque em perspectiva a regressividade do financiamento do sistema de direitos e atue em linha para alterar a matriz tributária. É necessário libertar nossa sociedade das amarras do subdesenvolvimento, de modo que a atividade financeira do Estado passe a atuar em sintonia ao projeto de sociedade enunciado pelo artigo 3º de nossa Constituição.

Para cumprir o ideal emancipatório, é necessário que os programas de educação fiscal também se detenham em análises de como se dá a distribuição dos ônus e bônus da nossa matriz tributária. Ou seja, entendemos ser necessário que haja um esclarecimento que contextualize em que medida as escolhas feitas no campo da tributação refletem de fato um ideal direcionado à progressividade - enquanto princípio constitucionalmente contemplado - e conseqüente que demonstre um alinhamento com a redução das desigualdades sociais existentes em nosso país e formação de uma sociedade mais justa e equânime - enquanto objetivos constitucionalmente assumidos. Devemos desenvolver uma política que construa uma narrativa favorável a uma política redistributiva, por meio da

---

<sup>1106</sup> "Su consecuencia es el autodomínio reflexivo de la persona que veda el acceso pático a la acción, de los impulsos de la yoidad. Es claro que la propia educación acrecentará la resistencia fiscal, en base al sentido de responsabilidad que fortalece, cuando el ordenamiento jurídico-financiero se manifieste huérfano de toda protección respecto a los valores humanos de libertad, justicia y seguridad. Pero esto, lejos de ser un inconveniente es una ventaja, en vez de defecto, virtud, ya que será, precisamente, la propia educación fiscal la que con más ahinco postulará y promoverá un ordenamiento acorde con el Derecho". (MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p. 257).

superação de eventuais equívocos perceptivos ou visões enviesadas que a sociedade possa ter em torno da atividade financeira do Estado, causados em muito pelo fenômeno da ilusão fiscal<sup>1107</sup>.

Diante da profunda desigualdade presente em nossa sociedade, observada sob as mais variadas dimensões, a percepção da regressividade da tributação sobre o consumo deve ser clara e acessível a todos. A questão deve ser efetivamente enfrentada em nossa esfera pública. É necessário que se esclareça ao cidadão em que medida a matriz tributária está, ou não, em sintonia de um ideal de equidade extensível a todos e a qualquer um, sob seus mais diversos ângulos e aspectos<sup>1108</sup>.

Como acima apontado, a ausência deste cuidado, com medidas voltadas tão somente à simplificação, tende a desvirtuar o debate público em torno da tributação em nosso país, estimulando que o sentimento de resistência fiscal se espraie pela sociedade. Nesse sentido, bandeiras como a redução da dimensão do setor público passam a ser defendidas inclusive entre aqueles que em nada se beneficiam, uma vez que a experiência tem nos mostrado que políticas como as de austeridade e de redução da carga tributária têm sido as responsáveis pela estagnação econômica e aumento das desigualdades socioeconômicas.

O cenário faz com que seja necessário não apenas ressignificar o papel do Estado como principal responsável pelo desenvolvimento social e econômico, mas, principalmente, inculcar na cultura fiscal que não somos todos iguais, e que nossa matriz tributária, atenta a tal desigualdade, não vem cumprindo seu papel de auxiliar na concretização de nossos objetivos constitucionais. É importante que o processo de educação fiscal esteja conectado a tal realidade e problematize o quadro, em especial

---

<sup>1107</sup> PRABHAKAR, Rajiv; LYMER, Andy; ROWLINGSON, Karen. Does information about wealth inequality and inheritance tax raise public support for the wealth taxes? Evidence from a UK survey. *In: PEETERS, Bruno; GRIBNAU, Hans; BADISCO, Jo (Coord.). Building Trust in Taxation*. Cambridge: Intersentia, 2017. p. 350-351.

<sup>1108</sup> Ao se debruçar sobre a questão, Günter Schmolders alerta que "el sentimiento de la carga fiscal del contribuyente depende no sólo de la mentalidad fiscal, a que antes aludíamos, sino también de la posición personal del sujeto frente a su deber fiscal y del grado de información que éste posea acerca del verdadero valor de esa carga. Pero juega aquí, muy especialmente, otro factor, que surge al compararse el sujeto con otros contribuyentes: se trata de la idea de justicia fiscal. amon ha demostrado que la expresión 'justicia fiscal', que tan a menudo aparece en la ciencia de la Hacienda, es más un sentimiento que una idea y que las consideraciones sobre aquélla son más bien consideraciones sobre ese sentimiento de justicia: 'el deseo de no ser tratado desigualmente' ha de ser observado por el impuesto, si éste no quiere encontrar fuertes resistencias." (SCHMÖLDERS, Günter. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. Problemas de Psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 87).

perante as classes mais vulneráveis da sociedade, as quais, como vimos, estão mais sujeitas a estruturas fiscais ilusórias<sup>1109</sup>.

É bem verdade que poderíamos defender institucionalmente a implementação de medidas que promovessem uma maior progressividade em nossa arrecadação e gasto públicos, sem que fosse necessário estimular a formação de uma consciência fiscal no seio da população. Ocorre que tal caminho, além de bloqueado na arena pública<sup>1110</sup>, com a captura de projetos de reforma tributária que não se aproximam de uma sincera preocupação com a promoção de equidade, desconsidera a participação popular enquanto elemento essencial em um processo democrático que se pretenda legítimo e duradouro.

A transformação de nossa sociedade envolve necessariamente um processo civilizatório no qual a população historicamente excluída deve passar a ser sujeito responsável por guiar o projeto de desenvolvimento<sup>1111</sup>. Devemos conferir voz e participação ativa a tais grupos marginalizados, para que a ideia de povo deixe de ser uma instância de legitimação vazia de sentido, e passe a representar materialmente a instância

---

<sup>1109</sup> Exemplificando a importância do esforço educacional na busca por esclarecer as balizas do debate público, Plotkin e Scheuerman analisam o contexto de disputas em torno do orçamento público da cidade de Nova York no início da década de 1990. De acordo com os autores, "The Fiscal Policy Institute launched a statewide educational program to take on the logic of New York's taxes. The tactics used to realize this strategy varied, but the message was essentially the same: the state's fiscal problems stem from ill-conceived tax cuts beneficial to the wealthy, not from overspending, as the Business Council would have the populace believe. The Institute made this point at a number of mass political rallies across the state. (...) The backbone of the FPI campaign, however, was its educational efforts. Founded to respond to the business Council's stronghold on information that blamed 'big spending' for the state's fiscal woes, the FPI sought to demonstrate that revenue losses brought by the 1987 tax cuts were responsible for the state's problems. To do this it released a number of studies illustrating the damaging effects of the tax cuts on most of the state's population, including a document showing that state spending as part of the General Fund as a percentage of personal income had decreased annually since 1988." (PLOTKIN, Sidney; SCHEUERMAN, William E. **Public Spending. Balanced-Budget Conservatism and the Fiscal Crisis**. Boston: South End Press, 1994. p. 206).

<sup>1110</sup> "[n]o caso da tributação no Brasil, nos parece que um consenso em torno do tema não é suficiente. Para que as decisões sejam aprovadas, é necessário obter o consentimento dos atores ligados ao mundo dos negócios, ou seja, dos que fazem parte da coalizão econômica. Estes atores dominam o debate sobre a tributação. Mobilizam mais recursos para influenciar a agenda governamental de acordo com os seus interesses. Os seus modos de ação revelam que mantêm relações mais estreitas com o poder político. Além disso, o governo presta mais atenção ao que pensam do que às reivindicações da coalizão social. Este quadro traz consequências para o paradigma da tributação. O paradigma instituído pelo CF/88 onde a solidariedade e a justiça social eram as palavras de ordem, está se transformando estes últimos anos, principalmente por duas razões. A primeira é a utilização da tributação como um instrumento de regulação da economia e dos ajustes fiscais para realizar os acordos com os organismos internacionais. A segunda razão é a dominação do debate pelos atores econômicos. Em outros termos, as últimas decisões (ou a rejeição das decisões) sobre a tributação, revelaram que o paradigma da tributação está caminhando para a direção, não de uma justiça social, mas exclusivamente do ajuste das contas públicas paralelamente à desoneração e o aumento dos privilégios do setor empresarial. (LUKIC, Melina de Souza Rocha. A tributação no Brasil analisada a partir da abordagem cognitiva de políticas públicas. **Revista Ética e Filosofia Política**, vol. 1, n. 15, maio 2012. p. 33-34.)

<sup>1111</sup> BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006. *passim*.

deliberativa, auxiliando na conexão entre a constituição financeira e a econômica de modo a concretizar o programa social contemplado em nosso texto fundamental<sup>1112</sup>.

Nesse sentido, é possível verificar uma melhor aderência da população à atividade financeira quando se espalha a crença de que os valores arrecadados estão sendo adequadamente utilizados, bem como os indivíduos sentem que suas demandas estão contempladas por meio de uma participação democrática direta, seja na elaboração dos orçamentos participativos<sup>1113</sup>, votação em plebiscitos ou participação em audiências públicas<sup>1114</sup>.

Ou seja, em linha com o que defendemos na presente tese, estruturas que garantem maior transparência, participação social e controle público tendem a gerar maior legitimidade à atividade financeira, garantindo, por consequência, uma maior adesão da sociedade ao papel a ser desempenhado pelo Estado para alcançar os objetivos

---

<sup>1112</sup> PLOTKIN, Sidney; SCHEUERMAN, William E. **Public Spending. Balanced-Budget Conservatism and the Fiscal Crisis**. Boston: South End Press, 1994. p. 243-251.

<sup>1113</sup> "The results of our statistical analysis indicate that Brazilian municipalities that voluntarily adopt participatory institutions collect significantly higher levels of taxes than other, similar municipalities without these institutions. For example, we find that municipalities that adopt Participatory Budgeting programs collect 39% more locally generated taxes (property, sales, + fees) than similar municipalities without these programs. This corresponds to over 3% of municipalities' budgets and is equivalent to roughly 40% of their capital investment spending." (TOUCHTON, M; WAMPLER, B; PEIXOTO, T. Of Governance and Revenue Participatory Institutions and Tax Compliance in Brazil. World Bank Group – **Governance Global Practice, Policy Research Working Paper n. 8797**, mar. 2019. p. 3).

<sup>1114</sup> "Há vários estudos que mostram que, em regimes com processos de democracia direta, os cidadãos sonham menos impostos. Qual é o argumento teórico para esse comportamento? Processos de democracia direta permitem aos cidadãos influenciar os gastos públicos. Dessa forma, eles sabem melhor como os recursos estão sendo utilizados e podem direcionar os gastos conforme as suas preferências. Isso aumenta a probabilidade de eles entenderem para que serve o orçamento estatal e sentem-se mais à vontade para contribuir. Pommerehne e Weck-Hannemann (1996) foram os primeiros que mostraram que cantões suíços com processos de democracia direta são menos confrontados com a sonegação de impostos. Feld e Frey (2006) replicaram este achado. Torgler (2005) confirmou a mesma observação no nível municipal, também na Suíça. Blume, Müller e Voigt (2009), em uma análise mundial, confirmam que o uso do referendo diminui a evasão de impostos, porém, eles não observaram nenhum impacto significativo resultando do uso das iniciativas populares.

Em paralelo com os estudos sobre a sonegação de impostos, há um outro viés de pesquisa que aborda a relação entre processos de democracia direta e a formação de capital social. Nesse contexto, Freitag (2006) mostra, em uma comparação entre os cantões suíços, que de fato a disponibilidade de processos de democracia direta favorece a formação de capital social. Ainda um passo mais longe vão Frey e Stutzer (2000) que mostram, a partir de entrevistas com cidadãos suíços, que eles se consideram mais felizes na medida em que o cantão onde moram oferece processos de democracia direta.

Em suma, podemos concluir que os efeitos dos processos de democracia direta vão bem além da produção de decisões altamente legítimas. Embora existam numerosas pesquisas sobre os impactos positivos de processos de democracia direta na atividade econômica, na máquina pública e na sonegação de impostos, ainda faltam estudos que esclareçam devidamente a causalidade e comprovem estes estudos em análises comparativas. Ao mesmo tempo, é importante lembrar, como Gurza-Lavalle (2011, p. 42) afirma a respeito da participação em geral, que todas as coisas boas nunca vêm juntas. Sempre existem *trade-offs* com ganhos e perdas ao mesmo tempo." (RAUSCHENBACH, Rolf. Processos de democracia direta: sim ou não? Os argumentos clássicos à luz da teoria e da prática. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 22, n. 49, p. 205-230, mar. 2014. p. 223-224).

constitucionalmente traçados<sup>1115</sup>. Faz-se necessária uma abertura democrática que garanta a efetiva concretização da vontade popular nas escolhas empreendidas que conformam nossa matriz tributária. Ao passo que a ilusão fiscal atua em sentido contrário, de desestabilizar tal processo de formação de uma moral tributária.

O que demonstra que, para que esta voz não seja manipulada ou distorcida e o processo participatório seja de fato informado, é necessário um processo educacional que atente não apenas para a formação do indivíduo, mas também para as particularidades de nossa sociedade, fornecendo à população um retrato por inteiro da matriz tributária em nosso país, em especial quanto a quem paga e quem se beneficia da atividade financeira do Estado.

Assim, para além do necessário resgate de um plano efetivamente nacional de educação fiscal, acreditamos ser importante, também, buscar seu aprimoramento, não apenas centralizando atenção na formação de bons contribuintes, mas sim cuidando de cidadãos que compreendam sua posição no que toca à distribuição do ônus econômico do tributo. Entendemos que o foco deve ser direcionado às classes sociais historicamente excluídas, como forma de melhor instigar um perfil crítico quanto à regressividade e à anestesia inerentes à nossa matriz tributária, emancipando-as para que possam pressionar o Estado politicamente a cumprir com os objetivos constitucionalmente estabelecidos.

#### **4.5. Síntese conclusiva: por uma agenda propositiva e democrática**

Como forma de sintetizar os caminhos apontados no presente capítulo para superação de um quadro ilusório, e já encaminhando a presente pesquisa para sua conclusão, cumpre nesse momento apresentarmos uma agenda propositiva, sugerindo o endereçamento do debate em torno da reformulação das escolhas que moldam a atividade financeira, com o objetivo não apenas de torná-la mais transparente e democrática, mas também tendo por horizonte a concretização dos objetivos fundamentais de nossa República. Embora não seja a intenção limitar a análise ao momento em que elaborada a pesquisa, não podemos ignorar o contexto de reforma tributária ora vivido, bem como a

---

<sup>1115</sup> "[W]e must work for clearer legislative packages at national levels that will promote the reconciliation of public finance reports around the world and stimulate more assertive taxpayers. Better public administration practices have to be implemented, for example, a move to increase the transparency level of public reports and initiatives to bring about an improvement in the participation level of citizens in public decisions to allow them to be the best guardians of the budgetary process." (DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012.p. 292).

profusão de trabalhos acadêmicos e publicações científicas voltados para a temática, razão pela qual pretendemos apresentar singelas considerações a título de contribuição para os debates postos.

Para tanto, é necessário ter como pano de fundo a tese, ora defendida, de que a ilusão fiscal se contrapõe ao projeto de sociedade delimitado pelo artigo 3º da Constituição Federal. Ao atuar em linha de redução das resistências sociais ao pagamento de tributos, tal fenômeno tende a contribuir para um processo de exclusão social justamente por mascarar a excessiva regressividade de nossa matriz tributária, estruturada que é em torno de uma tributação sobre o consumo. As opções adotadas tendem a alienar parcelas significativas de nossa sociedade do debate tributário, elemento central para delimitação de um sistema de direitos e garantias mínimo, voltado para atender as demandas e aspirações sociais. A ilusão fiscal assim, contraria um projeto de democracia material, desarticulando os esforços direcionados ao desenvolvimento social e econômico do Brasil.

Para superarmos os efeitos de tal fenômeno, acreditamos ser importante lançarmos um novo olhar para forma como se estrutura a matriz tributária brasileira e em que medida ela deve auxiliar na formação de uma consciência fiscal típica de um Estado Democrático de Direito. É com essa perspectiva em mente que acreditamos ser necessário endereçar a concretização do princípio da transparência fiscal, como forma não apenas de possibilitar um maior controle social - pela sociedade civil - em torno da atividade financeira, mas, principalmente, fornecer os meios necessários para que a população como um todo, em especial as parcelas mais pobres, tradicionalmente excluídas de um processo deliberativo, possam se posicionar enquanto sujeitos ativos na definição de um sistema de direitos coletivamente financiado.

Conforme defendemos no presente capítulo, a concretização do princípio da transparência pode ser alcançada, em um primeiro momento, pela modificação material das próprias escolhas que moldam nossa matriz tributária. Seja atendendo à mudança de eixo entre as bases econômicas de incidência, deixando de adotar como principal fonte de financiamento público uma incidência indireta para buscar outras formas de tributação, como sobre a renda e patrimônio. Seja pelo saneamento da tributação sobre o consumo de figuras que tendem a contribuir para um cenário ilusório.

Nesse sentido, sugere-se a busca por maior simplicidade - com a redução da fragmentação tributária -, a implementação do chamado "cálculo por fora" e da incidência de tributos sobre outros tributos - como forma de aproximar a alíquota nominal da alíquota efetiva - e uma maior clareza da tributação sobre o valor agregado no que toca à



sistemática de creditamentos dos tributos que se valem de tal estrutura de incidência - como forma de facilitar a aferição final do ônus tributário suportado pelo consumidor.

De outro lado, a transparência pode ser obtida também a partir de uma atitude proativa por parte do Estado no que toca ao fornecimento das informações relativas à sua atividade financeira. Como vimos, a publicidade em matéria fiscal é elemento basilar de uma democracia material, possibilitando não apenas o controle por parte da sociedade quanto a destinação de recursos públicos e uma participação ativa devidamente informada, mas também atribuindo maior legitimidade a matriz tributária, com conseqüente aderência do contribuinte ao pagamento de tributos e redução dos custos de fiscalização e recuperação do crédito tributário.

Tal publicidade deve ser pautada tanto a partir de um viés passivo, com o fornecimento dos dados orçamentários específicos sempre que a Administração for provocada para tanto, como também por um viés ativo, divulgando periodicamente os dados gerais acerca da atividade financeira, de maneira clara e inteligível.

Nessa tarefa, o Estado deve contar com a colaboração dos diversos atores sociais envolvidos, tais como a mídia especializada e a academia. Não apenas no sentido de potencializar a divulgação de referidas informações, mas, principalmente, para que tais dados possam ser contextualizados e criticados dentro de uma pluralidade de opiniões, de modo que a sociedade possa formar sua própria convicção e se posicionar na definição da plataforma de governo que melhor atenda seus interesses.

Sob este ângulo, não basta, portanto, que as informações orçamentárias estejam disponíveis, ou mesmo que se proceda com a transparência relativa a cargas tributárias individuais. Considerada a grande desigualdade social existente em nosso país, entendemos que os dados tributários devam ser problematizados a partir de um pano de fundo que leve em consideração a regressividade inerente a nossa matriz tributária. A premissa de que a tributação em nosso país deva ser transparente não pode desconsiderar esses dois elementos - desigualdade social e regressividade tributária.

Apenas com a compreensão de como se dá a real distribuição do custo social do sistema de direitos hoje existente, é que podemos esperar uma atuação informada por parte da população no sentido de concretizar uma sociedade livre, justa e solidária. A mera divulgação de dados que não leve tal realidade em conta, focando apenas na carga individual, como a hoje existente divulgação em nota fiscal do custo tributário inerente à aquisição de mercadorias e serviços, tem o potencial de desinformar a população, em

especial as parcelas mais vulneráveis, contribuindo para um processo de alienação tão grave quanto o decorrente da ilusão fiscal.

Em mesma linha, discursos que levam em consideração a carga tributária absoluta também deixam a desejar em termos de esclarecer como a matriz tributária de nosso país se distribui de maneira desigual e regressiva. Em uma sociedade democrática, é importante que o combate à regressividade tributária leve em consideração as diversas faces da desigualdade hoje existente, tanto em uma perspectiva econômica, quanto sob um viés cognitivo.

Por essa razão, o presente capítulo buscou demonstrar a importância de promovermos um aprimoramento do paradigma da educação fiscal, enquanto caminho de mudança de mentalidade do contribuinte e do Estado acerca de como deve se travar a relação tributária.

Defendemos, nesse ponto, que a busca por uma maior educação fiscal passa pelo aperfeiçoamento da comunidade política como um todo, de modo a encarar o tributo sob um novo ângulo, condizente com os objetivos que orientam nossa sociedade. E nesse sentido, programas voltados para tal meta não apenas devem focar na formação de um contribuinte consciente de seus direitos e deveres para com o Estado, mas, principalmente, de seus direitos e deveres perante a coletividade.

Não por outra razão, a transparência aqui pretendida deve necessariamente levar em consideração o contexto sobre o qual se dão as relações sociais no campo da tributação. Ou seja, a educação fiscal deve se atentar para como se distribuem os ônus e resultados da atividade financeira do Estado, para que se coloque em perspectiva se esta está condizente com a capacidade contributiva e receptiva de cada um de nós.

Para tanto, um paradigma educativo deve não apenas buscar dissipar visões estereotipadas atinentes à tributação, como também buscar concretizar em nossa matriz um ideal de legitimação democrática, para que as escolhas realizadas no campo da ação social, no que toca ao fenômeno tributário, de fato reflitam os anseios e aspirações de todos os integrantes da nossa comunidade política, sem qualquer forma de exceção ou ilusão.

Parte importante das sugestões já se encontra contemplada nos debates relativos à reforma tributária - em especial as decorrentes da reforma do modelo de tributação sobre o consumo no que toca a conferir maior simplicidade à incidência sobre tal base econômica. Ainda assim, sentimos a ausência de um questionamento aprofundado quanto à concretização de uma maior progressividade da matriz tributária de nosso país. Como pudemos verificar no presente capítulo, talvez o maior problema de legitimidade de nossa

atividade financeira reside justamente na falta de uma maior sintonia das escolhas fiscais realizadas com um ideal de justiça social materialmente significada. Esta preocupação, todavia, não parece orientar o melhor debate sobre a reforma tributária, que historicamente centra sua atenção na busca por uma maior eficiência, em detrimento de se alcançar à equidade.

Como apontado no curso desta pesquisa, entendemos que transparência e progressividade são objetivos que caminham lado a lado na busca por alinhar a atividade financeira ao projeto de sociedade esculpido em nossa Constituição. Para concretizarmos uma democracia material e avançarmos culturalmente enquanto sociedade, ambas as metas têm que ser cumpridas, não podendo a matriz tributária se valer quer de estruturas regressivas, quer de estratégias ilusórias, como ocorre atualmente.

Assim, a tarefa de enfrentar os efeitos da ilusão fiscal, o que envolve o enfrentamento da regressividade tributária, deve necessariamente considerar a desigualdade socioeconômica em nosso país e como ela representa um especial entrave para o desenvolvimento, justamente por implicar que parcelas significativas do povo sejam excluídas do processo democrático. Políticas de transparência fiscal, assim como o debate em torno da reforma tributária como um todo, devem ter esse cenário em mente, sob risco de, pensada de uma maneira descontextualizada, apenas aumentar níveis de resistência da sociedade em torno do tributo, ou mesmo facilitar a captura do discurso desenvolvido ao redor da reforma tributária pelos interesses dos grupos sobreincluídos<sup>1116</sup>, sem que se rediscuta o importante papel que a atividade financeira do Estado pode vir a desempenhar

---

<sup>1116</sup> Ao escrever o prefácio à Primeira Edição da obra "Quem é o povo?" de Friedrich Müller, Fábio Konder Comparato bem analisa a questão ao afirmar os riscos envolvidos em se conferir uma maior participação popular na medida em que ela possa ser ao final capturada justamente pelos grupos detentores do poder político. Nesse ponto, expõe o autor que "Tudo isso me permite observar que, nos países de grande desigualdade social - dos quais o Brasil é, por assim dizer, o modelo perverso - o aperfeiçoamento democrático não passa necessariamente, tal como sucede em países igualitários (rectius, de forte classe média), pela atribuição de maiores poderes decisórios ao povo, através da ampliação do uso obrigatório de referendos e consultas populares. É que, justamente, esses poderes acrescidos não serão de fato exercidos pelo povo, enquanto corpo coletivo unitário, mas sim pelos detentores do verdadeiro *kyrion* ou poder supremo efetivo, no seio do povo. Em suma, pelos oligarcas de sempre. São eles - e unicamente eles - que constituem na realidade o *Aktivvolk*, segundo terminologia adotada pelo Professor Müller.

Aristóteles, de resto, já havia observado, agudamente, que a ideia de se atribuir a soberania à lei (nomos), e não a homens determinados, não muda substancialmente os termos do problema, pois as leis participam da natureza do regime político no qual são adotadas. Uma oligarquia só pode produzir leis oligárquicas e não democráticas.

A democratização substancial das sociedades inigualitárias não decorre, pois, mecanicamente, da simples ampliação do sufrágio popular. É mister, antes de mais nada, atacar as fontes do poder oligárquico, as quais se encontram na própria estrutura das relações econômicas e sociais, notadamente as restrições práticas à instrução popular e o monopólio dos meios de comunicação de massa em mãos da minoria dominante." (COMPARATO, Fábio Konder. Prefácio. In: MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 19).

na concretização de nosso projeto de construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária.

## CONCLUSÃO

Diante do que foi abordado ao longo do presente estudo, e em resposta às questões formuladas, cumpre colacionar as seguintes conclusões:

1. Ao se valer de um expediente ilusório, a matriz tributária brasileira impõe um ônus cognitivo que interfere na percepção dos indivíduos quanto aos custos envolvidos na atividade financeira do Estado, contribuindo para a formação de juízos equivocados quanto à incidência fiscal e sua distribuição regressiva entre os diferentes estratos da população.

2. Estruturas tais como a majoritária participação da tributação indireta na arrecadação, o aumento da complexidade por meio da fragmentação da cobrança em diversas espécies tributárias, ou mesmo a incidência de tributos em cascata, comuns em nossa matriz tributária, são classificadas pela literatura como estratégias típicas do fenômeno da ilusão fiscal, justamente por atuarem em linha de obscurecer a percepção do contribuinte quanto à incidência tributária e o tamanho da carga tributária suportada, reduzindo eventuais resistências à ação arrecadatória.

3. Por tais razões, defende-se como tese que a ilusão fiscal presente na matriz tributária brasileira contraria os objetivos fundamentais de nossa República, mais especificamente os constantes no artigo 3º da Constituição Federal.

4. Enquanto revelador de um programa constitucionalmente contemplado de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, voltada para a realização do desenvolvimento, com a eliminação da pobreza e marginalidade e redução das desigualdades, com a promoção do bem de todos sem qualquer forma de discriminação, referido dispositivo nos compromete a perseguir um modelo de convivência ainda não concretizado, impondo ao Estado e à sociedade um dever de busca constante por tal realização. A distorção perceptiva causada pela ilusão fiscal impede que verifiquemos em que medida nos aproximamos, ou não, dos mencionados objetivos fundamentais, inviabilizando a concretização do projeto de sociedade ali estabelecido, que passa a deter um mero papel simbólico.

5. É por negar transparência à atividade financeira do Estado, necessária para qualquer modelo que se pretenda democrático e seja comprometido com a concretização de uma sociedade mais justa, que afirmamos ter a ilusão fiscal um papel relevante para a manutenção de nossa sociedade em um quadro geral de subdesenvolvimento no que considerada uma perspectiva ampla, caracterizado não apenas pela desigualdade do ponto

de vista econômico, mas também social e cultural, mascarando como se distribui o financiamento do Estado e, possivelmente, deturpando o financiamento de políticas públicas e o alcance de um ideal redistributivo da tributação.

6. A concretização dos objetivos fundamentais leva a formação de uma cidadania plena. A ilusão fiscal atua em sentido contrário, desarticulando os esforços e auxiliando na permanência de um quadro de subcidadania. Prejudica a formação de um autorreconhecimento de parcelas importantes de nossa sociedade enquanto aptas a demandar prestações sociais por parte do Estado, interferir nos debates quanto à estruturação e distribuição dos custos de financiamento de um sistema de direitos, ou mesmo fiscalizar a destinação das receitas públicas.

7. Por estar intimamente conectada à tributação sobre o consumo, argumentou-se que a estruturação de nossa matriz tributária por meio de exacerbado recurso à ilusão fiscal, aliada à extensa desigualdade social e econômica existente, possibilita a caracterização de nosso modelo fiscal como regressivo, não apenas em uma perspectiva econômica, mas também sob um viés cognitivo.

8. Neste contexto, a presente pesquisa traz o conceito de regressividade cognitiva, enquanto representação do caráter regressivo relativo ao aumento de custo cognitivo causado pelas estratégias ilusórias, que tendem a estar atreladas a tributos que incidem de maneira mais gravosa entre as classes mais pobres da população, justamente aquelas mais sujeitas à ocorrência de vieses cognitivos que dificultam a apreensão da incidência tributária e já submetidas a um quadro de exclusões.

9. O presente trabalho não se volta para a comprovação empírica da regressividade cognitiva, sugerindo um campo de estudo para futuras pesquisas. Igualmente, esta tese também não recorre ao conceito enquanto metáfora, buscando, antes, apontar, a partir de dados secundários e dos aportes teóricos fornecidos, os fortes indícios quanto a sua existência.

10. Tem-se, por fim, enquanto caminhos para superação do quadro ilusório, a concretização dos princípios da progressividade tributária e transparência fiscal, bem como o aprimoramento dos mecanismos de educação fiscal objetivando ressignificar a percepção do tributo pela sociedade dentro de um contexto democrático, voltado para o desenvolvimento econômico e social.

11. Neste cenário, parece-nos particularmente merecedora de atenção a reflexão que o princípio da transparência impõe em sociedades tão desiguais como a brasileira. A mera simplificação, ou mesmo a simples disponibilização de informações relativas à carga

tributária individual, descontextualizadas da desigualdade de nossa sociedade e da regressividade tributária em geral, ao invés de informar, poderá contribuir para a formação de um debate enviesado quanto ao papel do Estado na concretização dos objetivos constitucionais.

12. Conforme se verifica da exposição, a tese ora defendida confere um foco distinto aos temas da opacidade e da transparência fiscal, desenvolvendo a análise a partir da teoria da ilusão fiscal para alcançar a percepção social acerca do fenômeno tributário e o respectivo descompasso causado em relação aos objetivos fundamentais da República previstos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

## BIBLIOGRAFIA

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. *in* **Fundamentos do Direito Tributário**. Humberto Ávila (org). São Paulo: Marcial Pons. 2012.

\_\_\_\_\_. Origens teóricas da extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n.39, p.367-376, 2018.

AFONSO, J.R. *et al.* (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

AFONSO, J. R.; ARAUJO, E. A.; NÓBREGA, M. A. R. da. O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil. Um diagnóstico sobre o grau de aproveitamento do imposto como fonte de financiamento local. **Working Paper**, Cambridge, Lincoln Institute of Land Policy, 2013.

AFONSO, J. R.; ARDEO, Vagner; BIASOTO, Geraldo. Críticas à (única) nota sobre impactos da PEC 45. **Blog do Ibre**, FGV, 24 set. 2020. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/criticas-unica-nota-sobre-impactos-da-pec-45>. Acesso em: 02/01/2021.

AFONSO, Whitney B. Fiscal Illusion in State and Local Finances: A Hindrance to Transparency. **State and Local Government Review**, vol. 46, n.3, 219-228, 2014.

ALM, J; TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. **Journal of Business Ethics**, vol. 101, n.4, pp. 635-651, 2011

ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida**. Menos imposto, mais consumo. Rio de Janeiro: Record, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. **Conjur** (Revista Eletrônica Consultor Jurídico), 30 ago. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>. Acesso: 27/12/2020.

\_\_\_\_\_. **Economicização do Direito Concorrencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

\_\_\_\_\_. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 249-268, mar./ago. 2012.



\_\_\_\_\_. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. A figura dos artigos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Tributação Indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros /ICET, 2013.

ANDRADE, José Maria Arruda de; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. Os desafios que a pandemia da Covid-19 impõe ao Estado. **Conjur** (Revista Eletrônica Consultor Jurídico), 29 de mar. de 2020. <https://www.conjur.com.br/2020-mar-29/estado-economia-desafios-covid-19/> 26/ 04/2020.

ANDRADE, José Maria Arruda de; PINTO, Alexandre Evaristo. Da Livre iniciativa na Constituição Federal de 1988. *In*: NUSDEO, Fábio (Coord.); PINTO, Alexandre Evaristo (Org.). **A Ordem Econômica Constitucional**. Estudos em celebração ao 1º Centenário da Constituição de Weimar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

ARAÚJO, J. M.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gastos públicos locais: evidências dos efeitos de ilusão fiscal no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, vol.46, n.1, p. 189-219, jan./mar. 2016.

ARRETCHE, M. (Org.). **Trajetórias das desigualdades**: como o Brasil mudou nos últimos cinquenta anos. 1.ed. São Paulo: Editora UNESP, 2015.

ARRETCHE, M.; ARAÚJO, V. O Brasil tornou-se mais conservador? Apoio à redistribuição e à taxação no Brasil. **Novos Estudos CEBRAP**, número especial, p. 15-22, 2017.

ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris. 2009.

ATALIBA, Geraldo. Como fazer transparente a administração pública: mecanismos de controle popular. *In*: GRINOVER, Ada Pellegrini *et al.*(Org.). **Problemas e reformas**: subsídios para o debate constituinte. São Paulo: OAB, 1988.

AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **Tax Law Review**, vol. 60, n. 1, 2006.

BACHA, Edmar Lisboa. **Belíndia 2.0**: fábulas e ensaios sobre o país dos contrastes. Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**, 12. ed. rev. atual. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010

BANERJEE, Abhijit; DUFLO, Esther. **Repensar la pobreza**: Un giro radical en la lucha contra la desigualdad global. Madrid: Penguin Random House Grupo Editorial España, 2019.

BARBOSA, Rogério J.; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira; SOARES, Sergei S. D. Distribuição De Renda Nos Anos 2010: Uma Década Perdida Para Desigualdade E Pobreza. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 2610**, nov. 2020.

BARROS, R. P. de; HENRIQUES, R.; MENDONÇA, R. Desigualdade e pobreza no Brasil: retrato de uma estabilidade inaceitável. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 15, n. 42, p. 123-142, 2000.

BARTELS, Larry M. Homer Gets a Tax Cut: Inequality and Public policy in the American Mind. **Perspectives on Politics**, vol. 3, n.1, pp. 15-32, 2005.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006.

BASTOS, Pedro Paulo Zahluth; BELLUZO, Luiz Gonzaga. Capitalismo, Neoliberalismo e Democracia: propostas para uma agenda de pesquisa. *In*: ALMADA, Jhonatan; JABBOUR, Elias; PAULA, Luiz Fernando de (*Orgs.*). **Repensar o Brasil**. Rio de Janeiro: AMFG, 2020.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado democrático de direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, Universidade Federal de Minas Gerais, n. 98, pp.119-158, 2009.

BELLUZZO, Luis Gonzaga de Mello et. al. A carga tributária sobre produtos selecionados em sua relação com a política de exportação. *In*: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO JR., Geraldo (*Org.*). **Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil**. Campinas: Editora da Unicamp, 2006.

BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e Constituição**: para uma crítica do constitucionalismo. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003.

BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica. **Separata de Boletim de Ciências Económicas**, Coimbra, v. 49, p. 55-77, 2006. Disponível em: [https://digitalis-dsp.uc.pt/jspui/bitstream/10316.2/24845/1/BoletimXLIX\\_Artigo2.pdf](https://digitalis-dsp.uc.pt/jspui/bitstream/10316.2/24845/1/BoletimXLIX_Artigo2.pdf). Acesso em: 15/10/2020.

BEREJO, Alvaro Rodrigues. Estudo preliminar. In: PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión Financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972.

BERLIN, Isaiah. Two Concepts of Liberty. In: BERLIN, Isaiah. **Four Essays on Liberty**. New York: Oxford University Press, 1969.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais às exportações** – Desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora e concorrência fiscal internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

BIRD, Richard Miller. Policy Forum: Visibility and Accountability – Is Tax-Inclusive Pricing a Good Thing? **Canadian Tax Journal**, vol. 58, n.1, 63-76, 2010.

Bird, R. M. (1971), ‘Wagner’s Law of expanding state activity’, **Public Finance** 26 (1), 1–26.

BLAUFUS, K. *et al.* Perception of income tax rates: evidence from Germany. **European Journal of Law and Economics**, vol. 40, pp.457-478, 2015.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. 13.ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 13. ed. Brasília: Editora UnB, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. **Formação tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre, 2006.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013.

\_\_\_\_\_. **A reforma do sistema tributário nacional** – Emenda Constitucional n. 18. Recife: Imprensa Universitária, 1967.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm).

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019**. Relator Deputado Baleia Rossi (MDB/SP). Apresentada em 03/04/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 01.dez.2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>. Acesso em: 15/08/2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Grandes Números IRPF** – Ano-Calendário 2018, Exercício 2019. Jun. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf> > acesso em: 15/08/2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Secretaria De Avaliação, Planejamento, Energia E Loteria (SECAP). **3º Orçamento de Subsídios da União**. Brasília, 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gastos Tributários** – Bases efetivas. Evolução dos gastos tributários. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/gastos-tributarios-bases-efetivas>. Acesso em: 19/07/2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gasto Tributário** – Conceito e Critérios de Classificação. 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em: 15/08/2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil – 2018** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Mar. 2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE). **Efeito Redistributivo da Política Fiscal do Brasil**, Brasília, dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação n.2. Brasília, 2011.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. **Carga Tributária no Brasil 2018**: Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2020.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos Econômicos, Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. **Carga Tributária no Brasil 2006**. Brasília, 2007.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos Econômicos, Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. **Carga Tributária no Brasil 1999**. Brasília, 2000.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **A Progressividade no Consumo Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado, 2002**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 2361**. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Acórdão Eletrônico DJe-209. Julgado em 24/09/2014. Publicado em: 23/10/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 2198**. Relator: Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Acórdão Eletrônico DJe-161. Julgado em 11/04/2013. Publicado em: 19/08/2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (STF). **MS 28178**. Relator: Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito Dje-085. Publicado em: 08/05/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 576967**. Relator: Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito Dje-254. Publicado em: 21/10/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 878313**. Relator: Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Julgado em 18/08/2020. Publicado em: 04/09/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 673707**. Relator: Luiz Fux, Tribunal Pleno. Acórdão Eletrônico. Repercussão Geral - Mérito DJe-195. julgado em 17/06/2015. Publicado em: 30/09/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 582525**. Relator: *Min:* Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Julgado em 09/05/2013. Publicado em: 07/02/2014; RE 559937. Relator(a): *Min:* Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: *Min:* Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 20/03/2013. Publicado em: 17/10/2013; RE 582461, Relator: *Min:* Gilmar Mendes. Tribunal Pleno Julgado em 18/05/2011. Publicado em: 18/08/2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n. 1.112/2020**. Processo n. 006.625/2019-3. Rel. *Min:* Raimundo Carreiro. Plenário, sessão 06/05/2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n. 953/2018**. Processo TC n. 004.293/2018-5.. Rel. Min. Vital do Rêgo. Plenário, sessão 2/5/2018

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n. 749/2017**. Processo TC n. 033.793/2015-8. Rel. *Min:* Bruno Dantas. Plenário, sessão 12/04/2017.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 4. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999.

BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The calculus of consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**. The Collected Works of James M. Buchanan. Vol. 3. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1999.

BUCHANAN, James M.; WAGNER, Richard E. **Democracy in Deficit: the political legacy of Lord Keynes**. Carmel: Liberty Fund, 2000.

BUIJZE, Anoeska. The Six Faces of Transparency. **Utrecht Law Review**, vol.9, n.3, 2013.

CABRAL, Mário André Machado. **Subdesenvolvimento e Estado de Exceção – O Papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

CAMARGO, José Marangoni. Do "milagre econômico" à "marcha forçada". *In:* PIRES, Marcos Cordeiro. **Economia brasileira: da colônia ao governo Lula**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAMPELLO, Tereza; NERI Marcelo Côrtes. **Programa Bolsa Família: uma década de inclusão e cidadania**. Brasília: Ipea, 2013. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_bolsafamilia\\_10anos.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_bolsafamilia_10anos.pdf) Acesso em: 10/01/2021.

CARDOSO, Alessandro Mendes. Transparência fiscal, consentimento ao tributo e reforma tributária. *In*: CUNHA, Ivan Luduvica *et al.* (Orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Placido, 2019.

CARMONA, Magdalena Sepúlveda. **Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights**. Organização das Nações Unidas - ONU . Human Rights Council, 22 mai. 2014.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 16. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

CARVALHO, Laura. **Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico**. 1.ed. São Paulo: Todavia, 2018.

CARVALHO, Laura; TONETO, Rodrigo; RIBAS, Theo. Dos pobres para os paupérrimos ou dos mais ricos para os mais pobres? O impacto sobre a desigualdade de diferentes formas de expansão das transferências de renda no Brasil. Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades (MADE/USP), **Nota de Política Econômica n. 001**, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15.ed. São Paulo: Saraiva 2003.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno. Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para Discussão n. 2419**, 2018.

\_\_\_\_\_. A progressividade dos tributos diretos nas pesquisas de orçamentos familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , abril de 2021.

CAVALIERI, Claudia Helena; PAZELLO, Elaine Toldo. Efeito distributivo das políticas sociais *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CASTRO, H. C. de O. de *et al.* Percepções sobre o Programa Bolsa Família na sociedade brasileira. **Opinião Pública**, v. 15, n. 2, p. 333-355, 2009.

CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012.

CEPAL. División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe. **El Panorama Fiscal de America Latina y Caribe: dilemas y espacios de políticas**. Santiago, 2015.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. A Cidadania Fiscal. *In*: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CHETTY, R.; LOONEY, A.; KROFT, K. Salience and taxation: Theory and evidence. **American Economic Review**, vol. 99, n.4, pp.1145–1177, 2009.

CHRISTENSEN, Ralph. Introdução. *In*: MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

COMPARATO, Fábio Konder. Prefácio. *In*: MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Ato COTEPE/ICMS 37/19**, de 29 de julho de 2019. Institui Grupo de Trabalho no âmbito da COTEPE/ICMS. Publicado no DOU de 30.07.2019, 2019a.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Protocolo ICMS 44/19** de 29 de julho de 2019. Dispõe sobre a manutenção e fortalecimento do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF no âmbito Estadual. Publicado no DOU de 30.07.2019, 2019b.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CRAIG, Jon; KOPITS, George. Transparency in government operations. International Monetary Fund, **Occasional Paper n. 158**, jan. 1998.

CYPHER, James M; DIETZ, James L. **The Process of Economic Development**. London: Routledge, 2009.

D'AGUIAR, Rosa Freire (Org.) **Essencial Celso Furtado**. 1. ed. São Paulo: Penguin/Companhia das Letras, 2013.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

DAHL, Robert. **Sobre a democracia**. Tradução: Beatriz Sidou. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 2016.

DALLERA, Giuseppe. **Amilcare Puviani**. Benucci Editore. Perugia. 1987.



DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas**. 2.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

DE LA FERIA, Rita and WALPOLE, Michael, The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes (December 4, 2020). (2020) *British Tax Review* 67/5, 637-669, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3723750>

DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Fiscal illusion around the world: an analysis using the structural equation approach. **Public Finance Review**, vol. 40, n. 2, 2012.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – DIEESE. O Mercado de Trabalho Formal Brasileiro: Resultados da RAIS 2013. **Nota Técnica n. 140**, set. 2014. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/notatecnica/2014/notaTec140Rais2013.pdf>. Acesso em: 01/02/2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, vol. 16, n. 108, fev./mai. 2014.

\_\_\_\_\_. Distorções do princípio da não cumulatividade no ICMS - comparação com o IVA europeu. *In: COELHO, Sacha Calmon Navarro et al. (Orgs.). Temas de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. *In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). Direito Tributário Contemporâneo - Estudos Em Homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

(DIAZ, B; LINDEMBERG, A. Educación fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. **Revista de Administración Tributaria**, vol. 38, pp. 49-74, 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/revista-de-administracion-tributariaciat-aea-tief-no-38-2015.pdf/view>. Acesso em: 29/11/2020.

DILORENZO, Thomas .J. The subjectivist roots of James Buchanan's economics. **Rev Austrian Econ** 4, p.180–195 1990.

DOLLERY, Brian; WORTHINGTON, Andrew. Fiscal Illusion at the Local Level: An Empirical Test Using Australian Municipal Data. **The Economic Record**, vol. 75, n. 228, pp. 37-48, 1999.

\_\_\_\_\_. The empirical analysis of fiscal illusion. **Journal of Economic Surveys**, vol. 10, n. 3, 1996.

\_\_\_\_\_. State expenditure and Fiscal Illusion in Australia: a test of the revenue complexity, revenue elasticity and flypaper hypotheses. **Economic Analysis & Policy**, vol. 25, n.2, pp. 125–140, 1995a.

\_\_\_\_\_. The impact of Fiscal Illusion on housing values: an Australian test of the debt illusion hypothesis. **Public Budgeting & Finance**, vol. 15, n.3, pp. 63–73, 1995b.

DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Perspectiva, 1970.

DZIEMIANOWICZ, Ryta *et al.* Tax expenditures as an example of fiscal illusion. **Optimum**. Studia economiczne, vol. 89, n.5, pp.85-98, 2017.

DOWNS, Anthony. **Uma Teoria Econômica da Democracia**. Trad. Sandra Guardini Teixeira Vasconcelos. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2013.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - ESAF. Observatório da Política Fiscal. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. Jun. 2010.

ESTADÃO. O Estado de São Paulo. **Governo corrige pedalada no repasse ao Fundo de Garantia**. Agosto.2016. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,governo-corrige-pedalada-no-repasse-ao-fundo-de-garantia,10000067310>. Acesso em: 20/09/2020.

FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. *In*: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**, 2018.

FARIAS, Fátima Gondim; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Bases Tributáveis Brasileiras: penalizando os pobres e beneficiando os rentistas. *In*: CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012.

FASIANI, Mauro. **Princípios de Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Aguilar, 1962.

FAUSTO, Boris. **Revolução de 1930**. Historiografia e história. São Paulo: Brasiliense, 1987.

FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte – a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 21-24; BORGES, José Souto Maior. Um

ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Estudos de filosofia do Direito** – Reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o Direito. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Benedito. **Legislação tributária**: a história da tributação no Brasil. Brasília: Senado Federal, 1986.

FIORI, José Luis. **O poder global e a nova geopolítica das nações**. São Paulo: Boitempo Editorial, 2007.

FOCHMANN, Martin *et al.* Tax Perception – an Empirical Survey. **Arqus Discussion Paper No. 99**, 01 mar. 2010. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1707443>. Acesso em: 27/12/2020.

FREDMAN, Sandra. Taxation as a human right issue. *In*: ALSTON, Philip G.; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019a.

\_\_\_\_\_. The Relevance of Human Rights to Tax Law, Policy, and Practice. *In*: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019b.

\_\_\_\_\_. **Discrimination Law**. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2011.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL - FMI. Fiscal Monitor: Tackling Inequality. *In*: **World economic and financial surveys**. Washington: International Monetary Fund, 2017.

FURTADO, Celso. **Desenvolvimento e subdesenvolvimento**. Rio de Janeiro: Contraponto, 2009.

\_\_\_\_\_. **Brasil**: uma construção interrompida. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

\_\_\_\_\_. **Cultura e desenvolvimento em época de crise**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984.

G1. **Governo aumenta impostos e corta gastos para compensar a CPMF**. Notícia, economia, 02 jan. 2008. Disponível em: [http://g1.globo.com/Noticias/Economia\\_Negocios/0,,MUL245270-9356,00-GOVERNO+AUMENTA+IMPOSTOS+E+CORTA+GASTOS+PARA+COMPENSAR+A+CPMF.html](http://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,MUL245270-9356,00-GOVERNO+AUMENTA+IMPOSTOS+E+CORTA+GASTOS+PARA+COMPENSAR+A+CPMF.html). Acesso em: 19/09/2020.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco. Reforma Tributária: o esforço em manter a matriz tributária brasileira em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.*(Orgs.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras**: por que, para que, para quem e como? – Vol. 1. 1.ed. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil** – estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020.

GEORGES, Rafael; MAIA, Katia (Org.). **A Distância que nos une**. Um retrato das desigualdades Brasileiras. Oxfam Brasil, 25 set. 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/a-distancia-que-nos-une>.

GERACY, Igor Vinícius de Souza; CORSEUIL, Carlos Henrique Leite; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Desonerações do imposto sobre produtos industrializados e seus impactos sobre o mercado de trabalho. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 2515**, out. 2019.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011.

GIDDENS, Anthony; SUTTON, Philip W. **Conceitos Essenciais de Sociologia**. 2.ed. Epub. São Paulo: Editora UNESP, 2017.

GOBETTI, S. ORAIR, R. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 2190**, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. Reforma tributária 2019: sugestões de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019. In: CUNHA, Ivan Ludovice *et al.*(Orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. 2019.

\_\_\_\_\_. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 5, n. 5, 2017a.

\_\_\_\_\_. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade *versus* alíquotas

uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. *In*: AFONSO, José Roberto; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. FGV Direito Rio. 2017b.

\_\_\_\_\_. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Org.). **O dever fundamental de pagar impostos** – O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017c.

\_\_\_\_\_. Seletividade e ICMS: Para Onde A Constituição de 1988 apontou e para onde a Política Fiscal dos Estados realmente nos conduziu. *In*: COÊLHO, Sacha Calmon (Coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos** – Estudos em Homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

\_\_\_\_\_. Tributo e solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de; DERZI, Misabel Abreu Machado. Impostos sobre o Consumo e Seu Caráter Regressivo, à Luz dos Últimos Relatórios OCDE. *In*: Sérgio André Rocha e Heleno Torres (Org.). **Direito Tributário Internacional** - Homenagem ao Professor Alberto Xavier – Vol. 1. P. 539-557. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

GODOI, Marciano Seabra; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva. Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo e outros (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivum. 2019.

GODOY, Miguel Gualgano. **Constitucionalismo e democracia**. Uma leitura a partir de Carlos Santiago Nino e Roberto Gargarella. São Paulo: Saraiva, 2012.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015.

GONDIM, Fátima; LETTIERI, Marcelo. Tributação e desigualdade *In*: BAVA, Silvio Caccia (Org.). **Thomas Piketty e o segredo dos ricos**. Le Monde Diplomatique Brasil. São Paulo: Veneta, 2014.

GRAETZ, Michael J. A Fair and Balanced Tax System. *In*: AUERBACH, Alan J.; HASSETT, Kevin A. **Toward Fundamental Tax Reform**. Washington: The AEI Press. 2005.

GRAU. Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 18.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. *In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação***. São Paulo: Dialética, 2005.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, out. 2006.

HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & Sigilo Tributário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2018.

HABERMAS, Jürgen. Political Communication in Media Society: Does Democracy Still enjoy an Epistemic Dimension? **Communication Theory**, v. 16, n. 4, p. 411-426, 2006.

\_\_\_\_\_. **Direito e Democracia: entre faticidade e validade**. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. 4. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HACKER, J. S.; PIERSON, P. Abandoning the Middle: The Bush Tax Cuts and the Limits of Democratic Control. **Perspectives on Politics**, vol. 3, n.1, 2005.

HAMMAR, H; JAGERS, S.C; NORDBLOM K. Attitudes Towards Tax Levels: a Multi-Tax Comparison. **Fiscal Studies**, vol. 29, n. 4, p. 523-543, 2008.

HAUG, Peter. Shadow Budgets, Fiscal Illusion and Municipal Spending: The Case of Germany. Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung Halle (IWH), **Discussion Paper. n. 9**, 2009.

HAUSHOFER, J.; FEHR, E. On the psychology of poverty. **Science**, v. 344, n. 6186, p.862-867, 22 maio 2014.

HEYNELS. B.; SMOLDERS, C. Tax complexity and fiscal illusion. **Public choice**, v. 85, 1995.

HIGGINS, Sean.; PEREIRA, Claudiney. **The effects of Brazil's high taxation and social spending on the distribution of household income**. Tulane University, 2013.

HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos direitos – por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

HORVATH, Estevão. Ética, Tributação e Gasto Público: o que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? *In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto***. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

JAMES, Kathryn. **The rise of the value-added tax**. New York: Cambridge University Press, 2015.

JOHNSON, Allan G. **Dicionário de Sociologia**. Epub. Rio de Janeiro: Ed. Zahar, 1997.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. Rio de Janeiro, 2020a.

\_\_\_\_\_. Coordenação de Trabalho e Rendimento. **Pesquisa de Orçamentos Familiares 2017-2018: Análise do consumo alimentar Pessoal no Brasil**. Rio de Janeiro, 2020 b.

\_\_\_\_\_. **Censo agropecuário: resultados definitivos**. Rio de Janeiro, 2019a.

\_\_\_\_\_. Coordenação de Trabalho e Rendimento. **Pesquisa de orçamentos familiares (2017-2018): primeiros resultados**. Rio de Janeiro: IBGE, 2019 b.

\_\_\_\_\_. **Índice de gini**.

Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/indice\\_de\\_gini.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/indice_de_gini.shtm).

Acesso em: 11/01/2020.

\_\_\_\_\_. **Busca: Produto Interno Bruto variação em volume. Sistema de contas nacionais, período: 1948-2014**. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN53&t=produto-interno-brutobrvariacao-volume>. Acesso em: 14/03/2019.

\_\_\_\_\_. **Busca: Carga Tributária Bruta. Sistema de contas nacionais, período: 1947-2011**. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta>. Acesso em: 14 /05/2020.

\_\_\_\_\_. **Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2014**. Estudos e Pesquisas Informação Demográfica e Socioeconômica número 34. IBGE, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: [ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores\\_Sociais/Sintese\\_de\\_Indicadores\\_Sociais\\_2014/SIS\\_2014.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores_Sociais/Sintese_de_Indicadores_Sociais_2014/SIS_2014.pdf).

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Comunicados do IPEA n. 92: Equidade fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Rio de Janeiro, 2011a.

\_\_\_\_\_. **Comunicado n. 112:** O uso dos instrumentos de financiamento para a política urbana no Brasil. 20 set. 2011b.

\_\_\_\_\_. **Perspectivas da política social no Brasil.** Brasília: Ipea, 2010.

\_\_\_\_\_. **Comunicado da Presidência n. 22** – Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. Rio de Janeiro, 2009a.

\_\_\_\_\_. Impactos da redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de automóveis. **Nota Técnica n. 15**, 2009b. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5800/1/NT\\_n15\\_Impactos-reducao-imposto\\_Dimac\\_2009-ago.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5800/1/NT_n15_Impactos-reducao-imposto_Dimac_2009-ago.pdf). Acesso em: 27/12/2020.

\_\_\_\_\_. Fiscal monitor. Policies for the Recovery. **World economic and financial surveys**, out. 2020.

IPSOS. Notícias e Enquetes. **Perigos da Percepção 2017**. 7 Dez. 2017. Disponível em: <https://www.ipsos.com/pt-br/perigos-da-percepcao-2017>. Acesso em: 14/06/2019.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma aproximação Ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, n.30, Curitiba, 1998.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar:** duas formas de pensar. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KAHNEMAN, D.; TVERSKY A. Julgamento sob incerteza: heurísticas e vieses. *In*: KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar:** duas formas de pensar. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KIRCHHOF, Paul. La influencia de la Constitucion alemana en su legislacion tributaria. Tradução de Cesar Garcia Novoa. KIRCHHOF, Paul *et al.* (Org). **Garantias constitucionales del contribuinte**. 2.ed. Valencia: Tirant lo Blanche, 1998.

KRISHNA, A.; SLEMROD. J. Behavioral Public Finance: Tax Design as Price Presentation. **International Tax and Public Finance**, vol. 10, pp. 189–203, 2003.

KRUGMAN, Paul. **A consciência de um liberal**. São Paulo: Record, 2010.

LAFER, Celso. **Hannah Arendt:** pensamento, persuasão e poder. 3.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2018.

LAHEY, Kathleen A. Taxing for Growth vs. Taxing for Equality – using human rights to combat gender inequality, poverty and income inequalities in fiscal laws. *In* ALSTON, Philip G.; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019.



LAURÉ, Maurice. **Tratado de política fiscal**. Tradução: Manuel Garcia Margallo Riaza. Madrid: Editora de Derecho Financiero, 1960.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

\_\_\_\_\_. Extrafiscalidade: entre Finalidade e Controle. In LOBATO, Valter de Souza. **Extrafiscalidade. Conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

LIMBERGER, Têmis. Transparência administrativa e as novas tecnologias: o dever de publicidade, o direito de ser informado e o princípio democrático. **Interesse Público**, n. 39, 2006.

LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidarità: uma perspectiva norte-americana. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

LOWI, T. American Business, Public Policy Case-Studies, and Political Theory. **World Politics**, Baltimore, v. 16, n. 4, pp. 677-715, jul. 1964.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. A tributação no Brasil analisada a partir da abordagem cognitiva de políticas públicas. **Revista Ética e Filosofia Política**, vol. 1, n. 15, maio 2012.

LUSTIG, Nora. Inequality and Fiscal Redistribution *In*: Middle Income Countries: Brazil, Chile, Colombia, Indonesia, Mexico, Peru and South Africa. **Journal of Globalization and Development**, v. 7, n. 1, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. A não cumulatividade do ICMS e o conceito de insumo. **Juris Plenum**, Caxias do Sul, ano XIV, n. 80, mar./abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 32.ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2011.

MACHADO NETO, Marcello Lavenère. **Em busca de uma matriz tributária mais justa**: mensurando a capacidade contributiva do brasileiro no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). 130 f., il. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Brasília, Brasília, 2019

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Tributação indireta no Direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2013.

MACIEL, Everardo. Breves reflexões sobre reformas tributárias. *In*: REZENDE, Fernando (Coord.). **Caminhos para a Reforma Tributária**: onde estamos, o que queremos e qual é

o caminho para avançar na direção desejada. Observatório da Reforma Tributária, 16 set. 2020.

MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. **Revista de Sociologia e Política**, vol.21, n.45, pp.107-121, 2013.

MANI, A. *et al.* Poverty impedes cognitive function. **Science**, v. 341, n. 6149, pp. 976-980, 29 ago. 2013.

MARTÍN OVIEDO, José María. Estudio preliminar *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. 2.ed. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Org.). **Direito tributário e Direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

\_\_\_\_\_. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**: sob elementos de direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. Princípio da Transparência. *In*: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). **Tratado de Direito Administrativo** – Vol. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MASSARRAT-MASHHADI, Nima; SIELAFF, Christian. Testing Taxpayers' Cognitive Abilities - Survey-Based Evidence. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, vol. 5, n.1, pp. 7-22, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2038924>. Acesso em: 27 /12/ 2020.

MAZZUCATO, Mariana. From Crisis Ideology to the Division of Innovative Labour. *In*: MAZZUCATO, Mariana. **The Entrepreneurial State**: Debunking Public vs. Private Sector Myths. London: Demos, 2011.

MCCAFFERY, Edward J.; BARON, Jonathan. **Heuristics and biases in thinking about tax**: Proceedings. *In*: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, vol. 96, 2003.

\_\_\_\_\_. Masking Redistribution (or its absence). *In*: MCCAFFERY, Edward J.; SLEMROD, Joel (ed.). **Behavioral Public Finance**. New York: The Russell Sage Foundation, 2006.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fabio Avila. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, p. 971-986, 2015a.

---

\_\_\_\_\_. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006-2012). **Dados**, v. 58, n. 1, p. 7-36, 2015b.

MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship. **Indiana Legal Studies Research Paper n. 308**, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2547599>. Acesso em: 27/12/2020.

MENDEL, Toby. **El Derecho a la Información en América Latina**: comparación jurídica. UNESCO, 2009. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0018/001832/183273s.pdf>. Acesso em: 27/12/2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; Correia NETO, Celso de Barros. Transparência Fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (Orgs.). **Tratado de Direito Financeiro – Vol. 1**. São Paulo: Saraiva. 2013.

MENDES, M. Capture of fiscal transfers: a study of Brazilian local governments. **Economia Aplicada**, vol. 9, n.3, p.427–444, 2005.

MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal**. Sus causas a luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Bosch. 1972. p

MILL, John Stuart. **Principles of Political Economy**. Oxford: Oxford University Press, 1994.

MIRANDA, Rowan; PICUR, Ronald. Fooling the People: Fiscal Illusion in Public Finance. *In*: **Government Finance Review**. Apr., 2003.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Forum, 2019.

---

\_\_\_\_\_. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MORGAN, Marc. Desigualdade de renda e crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. *In*: AFONSO, José Roberto de *et al.* (Org.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017a.

\_\_\_\_\_. **Falling Inequality beneath Extreme and Persistent**. Concentration: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal Data, 2001-2015. WID. world working paper series n° 2017/12. World wealth and income database. Ago. 2017b. Disponível em: <http://wid.world/news-article/new-paper-series-brazil>.

MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2008.

\_\_\_\_\_. The economics of illusion: a discussion based in fiscal illusion. **Journal of public finance and public choice**, v. 25, pp.67-86, 2007.

MULLAINATHAN, S.; SHAFIR, E. **Escassez: uma nova forma de pensar a falta de recursos na vida das pessoas e nas organizações**. Rio de Janeiro: Best Business, 2016.

MÜLLER, Friedrich. **Quem é o Povo?** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

\_\_\_\_\_. **Que grau de exclusão social ainda pode ser tolerado por um sistema democrático?** Tradução: Peter Naumann. Porto Alegre: Unidade Editorial da Secretaria Municipal da Cultura, 2000.

MOURÃO, Paulo Jorge Reis; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; ARAUJO, Ana;. The quiet Portuguese: Are Portuguese taxpayers victims of fiscal illusion?. **Revista Galega de Economía**, v. 29, p. 1-20, 2020.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard. Problems of the value-added tax. **National Tax Journal**, vol. XXV, n. 3, 1972.

MUSGRAVE, Richard.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal - Por um Estado Fiscal Suportável**. Coimbra: Almedina, 2005a.

\_\_\_\_\_. Fundamentos do Estado Fiscal. *In*: NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável**. Coimbra: Almedina, 2005b.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005c.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NATALINO, Marco. Pobreza, Redistribuição e o Programa Bolsa Família na percepção dos brasileiros. IPEA. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n.23, jun. 2020.

NERI, Marcelo. **A escalada da desigualdade** – Qual foi o impacto da crise sobre a distribuição de renda e pobreza? FGV Social. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2019.

\_\_\_\_\_. **De volta ao País do Futuro**: crise europeia, projeções e a nova classe média. Rio de Janeiro: FGV/CPS, 2012.

NERI, Marcelo Côrtes; OSÓRIO, Manuel Camillo. **Tempo para a Escola na Pandemia** (Sumário Executivo). Rio de Janeiro, RJ – Outubro/2020 – FGV Social – 24 páginas.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 1, n. 3, p. 207-214, 2005.

\_\_\_\_\_. Entre subintegração e sobreintegração: a cidadania inexistente. **DADOS** – Revista de Ciências Sociais, vol. 37, n.2, 1994.

NEWMAN, Katherine; O'BRIAN, Rourke L. **Taxing the Poor**: Doing Damage to the Truly Disadvantaged. 1.ed. Berkeley: University of California Press, 2011.

NOGUEIRA, J. R., SIQUEIRA, R. B. e LUNA, C. F. Taxation, inequality and the illusion of the social contract. **Pesquisa & Debate**, vol. 26, n.2, 2015.

NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019.

OATES, Wallace. On the nature and measurement of fiscal illusion: a survey. *In*: BRENNAN, G.; GREWEL, B; GROENWEGEN, S.; (ed.). **Taxation and fiscal federalism**: essays in honour of Russell Mathews. Sydney: Australia University Press, 1988.

O'DRISCOLL, Gerald. The Ricardian Non-Equivalence Theorem. **Economic Staff Paper Series**, vol.147, 1976.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891 - 2017). *In*: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária**: diagnósticos e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

\_\_\_\_\_. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. *In*: CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos;

RIBEIRO, José Aparecido Carlos. **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010.

\_\_\_\_\_. **Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura**. São Paulo: Hucitec, 2009.

\_\_\_\_\_. **Reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Oficina de livros, 1991.

\_\_\_\_\_. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil (1964-1984)**. São Paulo: Hucitec, 1995.

\_\_\_\_\_. **Crise, reforma, e desordem do sistema tributário nacional**. Tese (Livre-Docência em Economia Brasileira) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1992.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR., Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (IE/Unicamp), **Texto para discussão n. 260**, set. 2015.

OLIVEIRA, Francisco. **A Economia da Dependência Imperfeita**. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1989.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 8. ed. São Paulo: Malheiros. 2019.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS - ONU. **Human Development Report 2019**. Beyond income, beyond averages, beyond today: Inequalities in human development in the 21st century. New York: United Nations Development Programme, 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. **A Broken Social Elevator? How To Promote Social Mobility – Overview and Main Findings**. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/social/soc/Social-mobility-2018-Overview-MainFindings.pdf>. Acesso em: 07/01/2020.

OSTRY, Jonathan D. *et al.* **Confronting Inequality**: How Societies Can Choose Inclusive Growth. New York: Columbia University Press, 2019.

OXFAM BRASIL. **País Estagnado**: Um Retrato das Desigualdades Brasileiras. OXFAM, 2018.

OXFAM BRASIL; INSTITUTO DATAFOLHA. **Pesquisa Nós e as Desigualdades**: percepções sobre desigualdades no Brasil. São Paulo: Oxfam Brasil, 2019. Disponível em: [https://www.oxfam.Org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_nos\\_e\\_as\\_desigualdades\\_datafolha\\_2019.pdf](https://www.oxfam.Org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_nos_e_as_desigualdades_datafolha_2019.pdf). Acesso em: 14/06/2019.

- PASSOS, Luana; SILVEIRA, Fernando Gaiger; WALTENBERG, Fábio. A Política Social e o Conservadorismo Econômico: o que revela o período recente. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Texto para Discussão n. 2586**, 2020.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário** – completo. 4.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO JR., Geraldo (Org.). **Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil**. Campinas: Editora da Unicamp, 2006.
- PIOVESAN, Flávia. Igualdade, Diferença e Direitos Humanos: Perspectivas Global e Regional. *In*: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudinei de (Orgs.). **Direitos Humanos, Democracia e República** – Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2001.
- PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018.
- \_\_\_\_\_. O fim da seletividade na proposta de reforma tributária. **Valor Econômico**, Fio da Meada, 4/7/2019. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6331169/o-fim-da-seletividade-na-proposta-de-reforma-tributaria>. Acesso em: 04/07/2019.
- PLOTKIN, Sidney; SCHEUERMAN, William E. **Public Spending. Balanced-Budget Conservatism and the Fiscal Crisis**. Boston: South End Press, 1994.
- PRABHAKAR, Rajiv; LYMER, Andy; ROWLINGSON, Karen. Does information about wealth inequality and inheritance tax raise public support for the wealth taxes? Evidence from a UK survey. *In*: PEETERS, Bruno; GRIBNAU, Hans; BADISCO, Jo (Coord.). **Building Trust in Taxation**. Cambridge: Intersentia, 2017.
- PRADO, P. H.; SILVA, C. Lei de Wagner, Ilusão Fiscal e Causalidade entre Receitas e Despesas: Uma Análise das Finanças Públicas Brasileiras. **Economia Aplicada**, vol. 22, n.2, pp.115-140, 2018.
- PREBISCH, Raúl. O desenvolvimento econômico da América Latina e alguns de seus problemas. *In*: BIELSCHOWSKY, Ricardo (Org.). **Cinquenta anos de pensamento da CEPAL**. Vol. 1. Tradução: Vera Ribeiro. São Paulo: Record, 2000.
- PRZEWORSKY, Adam. **Estado e Economia no Capitalismo**. Tradução Argelina Cheibub Figueiredo e Paulo Zahluth Bastos. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1995.
- PSCHEIDT, K. R. **Sistema Tributário Nacional: Justiça Fiscal e a Economia Comportamental**. 1.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financiera**. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Trad. Alvaro Rodrigues Bereijo. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1972.

RAUSCHENBACH, Rolf. Processos de democracia direta: sim ou não? Os argumentos clássicos à luz da teoria e da prática. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 22, n. 49, p. 205-230, mar. 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da austeridade de seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROBERTO, Barroso Luís. O Caminho Longo e Sinuoso. *In*: ROBERTO, Barroso Luís. **A Vida, o Direito e Algumas Ideias para o Brasil**. Ribeirão Preto: Ed. Migalhas, 2016.

ROSEN, Harvey S; GAYER, Ted. **Finanças públicas**. Tradução de Rodrigo Dubal. 10.ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

ROSSI, Pedro. A democracia não cabe no orçamento. As demandas sociais não cabem no orçamento? (Parte III). **Revista Política Social e Desenvolvimento**, ano 3, n. 29, dez. 2015.

ROSSI, Pedro; DWECK, Esther; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos de (Org.) **Economia para Poucos: impactos sociais da austeridade e alternativas para o Brasil**. São Paulo: Autonomia Literária, 2018.

REZENDE, Fernando (Coord.). Caminhos para a reforma tributária onde estamos, o que queremos e qual é o caminho para avançar na direção desejada. **Observatório da reforma tributária**, 16 set. 2020. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/caminhos-para-a-reforma-tributaria-rezende-et-al>. Acesso em: 30/09/2020.

\_\_\_\_\_. Transparência ou ilusão fiscal. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.*(Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

RUBINSTEIN, Flávio. Notas sobre a Transparência fiscal no direito financeiro. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamento público e direito financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.

SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. A moralidade e as obrigações tributárias. *In*: SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade: outros olhares**. Porto: Vida Econômica, 2013.

SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts. **Journal of Economic Perspectives**, vol. 34, n.4, pp. 3-26, 2020.



SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol. 5. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

SALVADOR, Evilásio. A injustiça fiscal no financiamento das políticas sociais. *In*: CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial. 2012.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Uma perspectiva jurídica neo-estruturalista para a análise do poder econômico. **Direito & Práxis**, Rio de Janeiro, vol. 7, n. 4, p. 447-482, 2016.

\_\_\_\_\_. **Monopolies and Underdevelopment**. Cheltenham: Edward Elgar, 2015.

SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa L. M; RIBEIRO, Ivan C. **Concentração, estruturas e desigualdade**: as origens coloniais da pobreza e da má distribuição de renda. São Paulo: Idicid, 2008.

SANANDAJI, Tino; WALLACE, Bjorn. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation Tax Perception in Sweden. **IFN Working Paper n. 837**, jun. 2, 2010. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1619268>. Acesso em: 27 /12/ 2020.

SANTI, E. M. D.; PISCITELLI, T. S.; MASCITTO, A. Análise da destinação dos recursos da CIDE-Combustíveis no período de 2002 a 2006. **Cadernos Direito GV**, v. 05, p. 33-61, 2008.

SANTOS, Boaventura de Souza. Introdução: para ampliar o cânone do reconhecimento, da diferença e da igualdade. *In*: SANTOS, Boaventura de Souza. **Reconhecer para libertar**: os caminhos do cosmopolitanismo multicultural. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

SARMENTO, Daniel. Por uma república inclusiva: usos e abusos do princípio republicano nos 30 anos da Constituição Federal. *In*: BOLONHA, Carlos *et al.*(Coord.). **30 anos da Constituição de 1988** – uma jornada inacabada. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SAUSGRUBER, R.; TYRAN, J. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public choice**, v. 122, n. 1, p. 39-68, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2018.

\_\_\_\_\_. Direitos fundamentais e orçamento: despesas sigilosas e o direito à verdade. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamento público e direito financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.

\_\_\_\_\_. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. *In*: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

\_\_\_\_\_. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112, 2005.

SCAFF, Fernando Facury; FALEK, Thales. Reforma tributária e administrativa: onde está a análise de impacto orçamentário? **Conjur** (Revista Eletrônica Consultor Jurídico), 7 set. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-07/reforma-tributaria-administrativa-analise-impacto-orcamentario>. Acesso: 08/01/2021.

SCHAUER, Frederick. Transparency in three dimensions. **University of Illinois Law Review**, n. 4, 2011.

SCHENK, Deborah. Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes. **NYU Law and Economics Research Paper n.10-37**, ago. 2010.

SCHMÖLDERS, Günter. La investigación del comportamiento humano en la hacienda pública. **Instituto de Estudios Fiscales**. n. 34. 1975.

\_\_\_\_\_. Lo Irracional en la Hacienda Pública. *In*: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. **Problemas de Psicología financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.

SCHMÖLDERS, Günter. Fiscal psychology: a new branch of public finance. **National Tax Journal**, vol. 12, n. 4, dez. 1959.

SCHOLZ, Rejane Teresinha. **O princípio da informação no direito tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2019.

\_\_\_\_\_. **Normas Tributárias Indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHUTTER, Oliver de. Taxing for the realization of Economic, Social, and Cultural Rights. *In*: ALSTON, Philip G.; REISCH, Nikki (Org.). **Tax, Inequality, and Human Rights**. New York: Oxford University Press, 2019.

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. Análise da pesquisa, 2016, p. 2. Disponível em: [http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise\\_Impostos\\_Escola\\_Fazendaria\\_Produto3.pdf](http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/pages/Noticias/Registro/An%C3%A1lise_Impostos_Escola_Fazendaria_Produto3.pdf). Acesso em: 27/12/2020.

- SEDMIHRADSKÁ, Lucie; HAAS, Jakub. **Budget Transparency and Fiscal Performance: Do Open Budgets Matter?** ACTA VSFS, University of Finance and Administration, vol. 7(2), pp. 109-122, 2013.
- SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.
- SILVA, A. M. A.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gasto público no Brasil no período pós-redemocratização: Testes da lei de Wagner e da hipótese de Mill de ilusão fiscal. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, n. 43, 2014.
- SILVA, Leandro Novais *et al.* Reduzindo a tributação cognitiva: lições comportamentais para a diminuição dos efeitos psicológicos adversos da pobreza. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n.2, p.287-325, 2018.
- SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. XVII Prêmio Tesouro Nacional, ESAF, 2012.
- SILVEIRA, Fernando Gaiger *et al.* Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: evidências com a POF 2017-2018. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Nota Técnica n. 89**, Brasília, 2020.
- SILVEIRA, Fernando Gaiger *et al.* Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda. *In*: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro.; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (Org.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão**. Brasília: Ipea: SINDIFISCO: DIEESE, 2011.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- SIMON, Herbert. **Bounded Rationality in Social Science: Today and Tomorrow**. In *Mind & Society*. Vol. 1, pp. 25-39, 2000.
- SIMON, Herbert. **Models of Bounded Rationality**. MIT Press, Cambridge, EUA, 1990.
- SIQUEIRA, Rozane Bezerra *et al.* **O sistema tributário brasileiro é regressivo?** *In*: AFONSO, José Roberto de *et al.* (Org.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017.
- SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de. A incidência final dos impostos Indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. **Revista Brasileira de Economia**, vol. 55, n. 4, 2001.

SLEMROD, Joel. The Role of Misconceptions in Support for Regressive Tax Reform. **National Tax Journal**, vol. 59, n. 1, pp. 57–75, 2006. Disponível em: [www.jstor.org/stable/41790312](http://www.jstor.org/stable/41790312). Acesso em: 02/11/2020.

\_\_\_\_\_. My beautiful tax reform. *In*: AUERBACH, Alan J; HASSETT, Kevin A (eds.). **Toward Fundamental Tax Reform**. Washington: The AEI Press, 2005.

\_\_\_\_\_. Trust in Public Finance. *In*: CNOSSSEN, Sijbren; SINN, Hans-Werner (ed.). **Public Finance and Public Policy in the New Century**. Cambridge: MIT Press, 2003.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Maldita carga tributária. Escola de Administração Fazendária (ESAF), **Texto de Discussão n. 11**, Brasília, maio/2010.

SOUZA, Jessé. **Subcidadania Brasileira**. Para entender o país além do jeitinho brasileiro. Rio de Janeiro: Leya, 2018.

SOUZA NETO, Claudio Pereira. **Teoria da Constituição, Democracia e Igualdade**. *In*: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; *et al.* Teoria da constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SOUZA NETO, Claudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional** – teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019.

SOUZA, P. H. G. F. de; VAZ, F. M.; PAIVA, L. H. Efeitos redistributivos da Reforma da Previdência. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Texto para Discussão, n. 2.424**, Brasília, 2018.

SPC BRASIL. Pesquisas . Índice Econômico. **74% dos consumidores não sabem o quanto pagam de imposto embutido nas compras, mostra levantamento da CNDL/SPC Brasil**. 28/05/2019. Disponível em: <https://www.spcbrasil.Org.br/pesquisas/pesquisa/6343> Acesso em: 12/06/2019.

STIGLITZ, Joseph. **Pessoas, Poder e Lucro** – Capitalismo progressista para uma era de descontentamento. 1.ed. Tradução de Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertand Editora, 2019.

\_\_\_\_\_. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

\_\_\_\_\_. Sobre a Liberdade, o Direito de Conhecer o Discurso público: o papel da transparência na via pública. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.*(Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

\_\_\_\_\_. Transparency in Government. *In*: BANCO MUNDIAL. **The Right to Tell** – the role of mass media in economic development. Washington, D.C.: World Bank Institute, 2002.

\_\_\_\_\_. **Economics of the public sector**. 3.ed. New York: Norton Company, 1999.

STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. **La Economía del Sector Público**. 4.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016.

SUNKEL, Osvaldo; PAZ, Pedro. **El subdesarrollo latinoamericano y la teoría del desarrollo**. 2.ed. México D. F: SigloVeintuno Editores, 1971.

SUNSTEIN, Cass R; JOLLS, Christine. **Debiasing through Law**. University of Chicago Law School - Chicago Unbound, John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper No. 225, 2004. Disponível em: [https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1157&context=law\\_and\\_economics](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1157&context=law_and_economics). Acesso em: 13/01/2020.

TAMANHAHA, Rodolfo T. A percepção de que direitos têm custos e a jurisprudência do STF. *In*: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: origem e consequências. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.*(Coord.). **Transparência fiscal e Desenvolvimento: homenagem ao professor Isaías Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

\_\_\_\_\_. **Government versus markets: the changing economic role of the state**. New York: Cambridge University Press, 2011.

THOMAS, Alastair. Reassessing the regressivity of the VAT. **OECD Taxation Working Papers n. 49**. OECD Publishing, 2020.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário** – Vol. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES JUNIOR, Clóvis; BARBOSA, Bruno Sartori de Carvalho. O Pacto Federativo e a complexidade do sistema tributário nacional à luz da(s) iminentes(s) reforma(s) Tributária(s). *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.*(Org.). **Reformas ou deformas tributárias: por que, para que, para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE,

Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Volume IV: Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

\_\_\_\_\_. O IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.18, p. 94-102, mar.1997.

TOUCHTON, M; WAMPLER, B; PEIXOTO, T. Of Governance and Revenue Participatory Institutions and Tax Compliance in Brazil. World Bank Group – **Governance Global Practice, Policy Research Working Paper n. 8797**, mar. 2019.

VALODIA, Imraan. Conclusion and policy recommendations. *In*: GROWN, Caren; VALODIA, Imraan (ed.). **Taxation and gender equity**: a comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries. London: Routledge, 2010.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 405**, 1996.

\_\_\_\_\_. Os incentivos fiscais do imposto de renda das empresas. **Revista Brasileira de Economia**, vol. 36, n.2, p.107-128, abr./jun. 1982.

VARSANO, Ricardo; FERREIRA, Sergio Guimarães; AFONSO, José Roberto. Fiscal Competition: a bird's eye view. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, **Texto para Discussão n. 887**. Rio de Janeiro: Ipea, 2015.

VARSANO, Ricardo *et al.* Uma análise da carga tributária do Brasil. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), **Texto para discussão n. 583**, 1998.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 02/08/2020.

WAGNER, Adolph. Finanzwissenschaft – Theorie d. Besteuerung, Gebührenlehre u. allgemeine Steuerlehre. 2. ed. Leipzig: Winter, 1890. v. II

WAGNER, Richard. From the politics of illusion to the high cost of regulation. **Of Public Interest**, vol. 3, n.8, 2001. Disponível em: <http://mason.gmu.edu/~rwagner/illusion.pdf>. Acesso em: 27 /12/ 2020.

\_\_\_\_\_. Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice. **Public Choice**, vol. 25, 1976.

WARAT, Luis Alberto. **Introdução geral ao Direito** – Vol I: interpretação da lei temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994.

WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis v. 11, n. 1, p. 43-52, jan./jun. 2008.

WILDOWICZ-GIEGIEL, Anna; KARGOL-WASILUK, Aneta. The Phenomenon of Fiscal Illusion from Theoretical and Empirical Perspective: The Case of Euro Area Countries *In European Research Studies Journal* Volume XXIII, Issue 2, 2020.

WILKISON, Richard G; PICKETT, Kate E. **O Nível**: por que uma sociedade mais igualitária é melhor para todos. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015

WILLIAMSON, Vanessa S. Who are “The Taxpayers”? **The Forum**, vol.16, n.3, pp. 399–418, 2018.

\_\_\_\_\_. **Read My Lips**: Why Americans Are Proud to Pay Taxes. Princeton: Princeton University Press, 2017.

WINTER, Søren; MOURITZEN, Poul Erik. Why people want something for nothing: The role of asymmetrical illusions. **European Journal of Political Research**, vol. 39, pp.109-143, 2001.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business**: Medindo a regulamentação do ambiente de negócios. Disponível em: [https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB\\_tax](https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax). Acesso em: 27 /12/2020.

WORLD ECONOMIC FORUM. The Global Risks Report 2020. **Insight Report** – Edição 15. Cologny: 2020.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

ZELENAK, Lawrence. Mitt Romney, the 47% Percent, and the Future of the Mass Income Tax. **Tax Law Review**, vol. 67, 2014.

\_\_\_\_\_. **Learning to Love Form 1040**: Two Cheers for the Return-Based Mass Income Tax. Chicago: The University of Chicago Press, 2013.

ZAMIR, Eyal; TEICHMAN, Doron. **Behavioral law and economics**. New York : Oxford University Press, 2018.

ZOCKUN, M. H. Equidade na tributação. *In: AFONSO, J. R. et al.(orgs). Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017.