XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA: OS EFEITOS ANESTESIANTES DOS TRIBUTOS INVISÍVEIS

INDIRECT TAXATION AND CITIZENSHIP: THE ANESTHETIZING EFFECTS OF INVISIBLE TAXES

Jorge Bernardo Oliveira da Silva [1]

Resumo

O presente trabalho pesquisa a relação entre tributos indiretos e cidadania, com o objetivo de verificar se é possível o exercício da cidadania tributária no Brasil. Nesse contexto, analisamos a matriz tributária brasileira e seu caráter simbólico em sua relação com a cidadania tributária, tendo como principais referências teóricas Valcir Gassen, Paulo Bonavides e Marcelo Neves – os quais contribuíram para a análise da. Verificou-se, como conclusão, que a cidadania tributária não é efetiva no Brasil e que a opção política pela forma atual de tributação, focada no consumo, prejudica o desenvolvimento econômico e democrático do país.

Palavras-chave: Cidadania tributária, Lei de transparência fiscal, Tributação indireta, Impostos sobre consumo, Regressividade

Abstract/Resumen/Résumé

This study researches the relationship between indirect taxes and citizenship, in order to verify if is it possible the exercise of tax citizenship in Brazil. In this context, the taxation phenomenon and the symbolic aspect in the relation between indirect taxes and citizenship were analyzed from the main theoretical references Valcir Gassen, Paulo Bonavides and Marcelo Neves. In conclusion, we verified that tax citizenship is not effective in Brazil, also we noticed that the political choice on the current form of taxation, focused on consumption, harms the economic and democratic development in the country.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax citizenship, Fiscal transparency law, Indirect taxes, Consumption taxes, Regressive tax

---

[1] Especialista em Direito Administrativo

1. INTRODUÇÃO

A crise política e econômica que aflige o Brasil, com a retração da economia (baixa produtividade, inflação e desemprego) e a desconfiança nas instituições e nos representantes eleitos, cria um cenário complexo para a premente reforma tributária.

Se por um lado há a necessidade de aumento dos tributos e a redução dos gastos públicos, por outro lado o ambiente político não permite a realização de grandes mudanças pelo governo. Foi o caso, por exemplo, da proposta do Poder Executivo de recriação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, que esbarrou com a resistência do Congresso Nacional.

Associado a isso, pode-se notar que a carga tributária no Brasil, comparada com outros países da América Latina ou com países associados à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, onera de forma significativa o contribuinte, especialmente os que têm menor poder aquisitivo.

Essa característica de tributar proporcionalmente mais as pessoas que possuem menor renda denomina-se regressividade tributária[1]. Entretanto, à primeira vista, pode parecer que a matriz tributária[2] brasileira seria progressiva, considerando as diferenças de alíquotas sobre o imposto de renda, conforme define o art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal.

Ocorre que, das três bases de incidência tributária (renda, patrimônio e consumo), a de maior expressividade é o consumo[3], que representou 51,02% da arrecadação em 2014 e 51,20% no ano anterior, conferindo ao Brasil o destaque de maior tributação sobre consumo dentre os países da OCDE. (BRASIL, 2015. p. 09)

Concomitantemente, apesar de o Brasil possuir extrema concentração de renda[4], a tributação sobre a renda no Brasil é uma das menores entre os países da OCDE. Além de tributar menos a renda, o Brasil é um dos únicos países a isentar a tributação sobre os lucros e

---

[1] Eugênio Lagemann distingue três comportamentos da alíquota: proporcional, "quando a alíquota média permanece constante em caso de variação da base de cálculo"; progressivo, "quando a alíquota média aumenta (diminui) com o aumento (a diminuição) da base de cálculo; e regressivo "quando a alíquota média aumenta (diminui) com a diminuição (o aumento) da base de cálculo". (LANGEMANN, 2012, p. 66)

[2] Por matriz tributária nos referimos ao que Valcir Gassen define como "as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário" (GASSEN, 2012, p. 32)..

[3] Terminologia que consideramos mais adequada, em substituição ao termo "bens e serviços" comumente utilizada na legislação brasileira e utilizada pela Receita Federal na pesquisa em referência..

[4] A concentração de renda no Brasil é a 14ª maior do mundo. Considerando o estudo do Banco Mundial em aferição do índice GINI (medida que reflete a desigualdade de renda: quando mais próximo de 100 mais desigual), o Brasil obteve o índice 52,9.

dividendos, criando no país um ambiente de "paraíso tributário para os super-ricos". (GOBETTI, 2015)

A tributação sobre o consumo no Brasil, como veremos no decorrer desta pesquisa, tem natureza regressiva. Na atual matriz tributária, os alimentos, entre outros produtos básicos, não são isentos de tributação. Nesse sentido, as pessoas de baixa renda que estão isentas de pagamento do imposto de renda, acabam consumindo toda a sua renda e suportam indiretamente maior carga tributária do que as pessoas de renda mais elevada.

Insta salientar que, diversamente dos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio, que são diretos, ou seja, percebidos de forma objetiva e clara pelo contribuinte, os impostos sobre o consumo são indiretos, ou seja, estão embutidos nos preços dos produtos e dos serviços. Assim, a tributação sobre o consumo tem uma natureza invisível para o consumidor, produzindo um efeito "anestesiante" sobre o contribuinte. (GASSEN, 2013, p. 104)

Essa característica própria da tributação sobre o consumo dificulta o conhecimento do valor pago em tributos pelo contribuinte. Como forma de minimizar essa deficiência, o constituinte dispôs no art. 150, § 5º, da Constituição Federal, que "A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". A referida lei foi publicada em 10/12/2012 e popularmente ficou conhecida como Lei de Transparência Fiscal.

Entretanto, como veremos, a Lei 12.741/2012, que se tornou mandatória[5] em janeiro de 2015, determina que devem constar valores aproximados dos tributos incidentes sobre o consumo. Mas por que não disponibilizar valores exatos? Ou ainda, por que se admite que o cidadão não saiba exatamente quanto paga em tributos?

Essa discussão precisa se ramificar, ampliando o debate democrático para além das instituições públicas, pois todo o povo brasileiro, quem efetivamente suporta o ônus tributário e que detém a legitimidade originária do poder político, capaz de criar, modificar ou revogar as normas instituídas, deve ser considerado nesse debate.

> "(...) a legitimidade ocorre pelo modo, mediante o qual todos, o 'povo inteiro', a população, a totalidade dos atingidos são tratados por tais decisões (enquanto co-participação 'do povo'), e a implementação (enquanto efeitos produzidos 'sobre o povo'), devem ser questionadas democraticamente". (MÜLLER, 2003, p. 77)

Nesse sentido, a participação popular nas discussões públicas remete aos requisitos essenciais da transparência e do acesso à informação, previstos na Constituição Federal, os

[5] Foi previsto no art. 6º da Lei 12.741/2012 prazo de 6 meses após sua publicação para vigência e no art. 5º foi fixado o prazo de 12 meses a contar da vigência para sujeitar o infrator às sanções dispostas na lei. Esse prazo foi dilatado pela Medida Provisória nº 649/2014.

quais reforçam a normatividade do princípio fundamental da cidadania (art. 1º, II, da Constituição Federal) e se fundamentam na disposição constitucional "todo poder emana do povo" (art. 1º, parágrafo único).

É nesse contexto que se insere a presente pesquisa. Com o objetivo de analisar a matriz tributária brasileira e os efeitos dos referidos tributos sobre a transparência fiscal e sobre a democracia, visamos responder à pergunta: é possível a cidadania tributária no Brasil?

Partimos da hipótese de que há um déficit democrático no país em relação às opções políticas que caracterizam a atual matriz tributária como regressiva e obscura, impossibilitando o efetivo exercício democrático sobre a tributação.

Com o intuito de esclarecer essa questão, a pesquisa é dividida em três capítulos: Matriz tributária brasileira; A Democracia e o fenômeno tributário; e Cidadania e tributação indireta: os efeitos da tributação invisível.

No primeiro capítulo estudaremos a matriz tributária brasileira, abordando seu conceito, história e relacionamento com desenvolvimento econômico, essencialmente a partir dos trabalhos de Valcir Gassen, Cristiano Kinchescki, Ives Gandra da Silva Martins e Ubaldo Cesar Balthazar.

No segundo capítulo examinaremos as teorias da democracia e da cidadania aplicadas ao Direito Tributário, abordando o conceito de povo, aspectos sobre a legitimação do poder, a transparência fiscal e a participação popular, apoiados principalmente nos estudos de Friedrich Müller e Paulo Bonavides.

No terceiro capítulo partiremos dos pressupostos teóricos desenvolvidos nos dois primeiros capítulos e discutiremos o caráter simbólico da tributação indireta e seu efeito anestesiante sobre a cidadania tributária, com auxílio de pesquisas de outros autores como Pedro Júlio Sales d'Araújo e Marcelo Neves.

2. MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O fenômeno tributário, na forma como ele ocorre nos Estados contemporâneos, diverge em diversos aspectos da cobrança de tributos em períodos históricos precedentes. Uma característica fundamental da modernidade que diferencia a tributação atual das anteriores é a cisão entre o Estado e a propriedade.

As revoluções francesa e inglesa conduziram o mundo ocidental a grandes mudanças políticas, sociais e econômicas que impulsionaram a Idade Moderna. O rompimento com o feudalismo e suas relações de vassalagem, permitiu a concepção da terra como mercadoria e a construção jurídica da relação de propriedade como entendemos hoje.

Mas não se tratava apenas de liberdade, igualdade, fraternidade e propriedade. Também havia uma restrição para os Estados essencial ao pacto tributário: a "dependência econômica do Estado em relação ao patrimônio individualizado na sociedade" (GASSEN, 2012, p. 38).

Nesse sentido, nota-se a relação imanente entre direitos e tributos, consistindo no que Holmes e Sunstein denominaram de "custo dos direitos". Na medida em que o Estado de Direito necessita de recursos, mediante a instituição de tributos, para financiar sua atividade precípua de garantir os meios para o desenvolvimento da sociedade e da economia.

> "*The financing of basic rights through tax revenues help us to see clearly that rights are public goods: taxpayer-funded and government-managed social services designed to improve collective and individual well-being.*[6]" (HOLMES & SUNSTEIN, 1999, p.48)

No Brasil, o momento de surgimento do Direito Tributário é envolto de alguma divergência na doutrina. Para alguns o marco da história tributária seria a descoberta do Brasil, para outros seria a independência brasileira. Mas é a partir da Constituição de 1824 que temos um marco documental que formaliza o pacto tributário no Estado brasileiro. (KINCHESCKI, 2012, p. 131)

Inicialmente, durante o período imperial brasileiro, não havia muitas normas constitucionais sobre Direito Tributário e, mesmo com a separação entre Brasil e Portugal, o Estado brasileiro manteve a mesma estrutura patrimonialista e os mesmos vícios, como o clientelismo e o nepotismo. Nesse período a tributação era essencialmente fiscal, focada em arrecadar recursos para a manutenção do Estado. (BALTHAZAR, 2005, p. 79)

A partir do federalismo, instituído na primeira Constituição republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, a competência tributária foi atribuída à União e aos Estados, aproveitando muitos dos impostos do Império. Entretanto, essa sistematização provocou duas repercussões negativas: a superposição de tributos e o "alijamento dos Municípios da discriminação de rendas tributárias". (BALTHAZAR, 2005, p. 106)

Apenas na Constituição de 1934 foi conferida competência tributária aos Municípios, dotados de autonomia política, administrativa e financeira, com previsão de impostos privativos, como o Imposto sobre Diversões Públicas e o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU. (KINCHESCKI, 2012, p. 134)

---

[6] Tradução livre: O financiamento dos direitos básicos através de receitas fiscais nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: financiados pelo contribuinte e administrados pelo governo os serviços sociais destinam-se a melhorar o bem-estar individual e coletivo.

A Constituição de 1946, além de ampliar a competência tributária dos Municípios, alterou sensivelmente a discriminação de rendas, prevendo o princípio de participação comum de Estados e Municípios em vários impostos. Entretanto, os princípios tributários constitucionais foram veiculados de forma esparsa e inconsistente, sem a consolidação em um sistema.

Cabe ressaltar que o constituinte de 1946 atentou para a extrafiscalidade do tributo, desonerando o consumo das classes menos favorecidas. "Eram imunes ao imposto de consumo os artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica" (BALTHAZAR, 2005, p. 126).

Após o golpe de Estado de 1964, procedeu-se à reforma tributária no país, a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que alterou sensivelmente a matriz tributária. Suprimiu-se o dispositivo que desonerava o consumo de bens básicos e foi criado o ICM (Imposto de Circulação de Mercadorias), precursor do atual ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços), e substituto do IVA (Imposto sobre Valor Agregado).

A EC nº 18/65 também trouxe mudanças na repartição de competências entre os entes federativos e serviu de base[7] para o Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Essa reforma, promovida pela EC nº 18 e CTN constitui um marco para a autonomia do Direito Tributário, do ponto de vista de sistematização didática (BALTHAZAR, 2005, p. 158). "É, portanto, o Código elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de 'colchão legislativo aparador' entre a Constituição e a legislação ordinária" (MARTINS, 2008, p. 19)

As Constituições seguintes do período militar, 1967 e 1969, praticamente confirmaram a EC nº 18 e o CTN, realizando algumas modificações e definindo novos princípios. Por exemplo, abandonou-se a forma sistêmica que havia ordenado os impostos conforme seus perfis econômicos. O princípio da anterioridade[8] foi esvaziado, diante da desnecessidade de previsão na lei orçamentária. (BALTHAZAR, 2005, p. 159-177)

No período militar, o país viveu o chamado "milagre econômico" que consistiu no investimento maciço em infraestrutura e na isenção de setores produtivos, como a zona franca

[7] A EC nº 18/65 fez referência a lei complementar. Entretanto, originalmente, o CTN foi aprovado como lei ordinária, adquirindo, posteriormente, *status* de lei complementar.

[8] Apenas com a EC nº 42/03, por meio do princípio da anualidade tributária, foi afastada a possibilidade de criação e majoração de tributos no último dia do exercício financeiro, para já cobrá-lo no primeiro dia do exercício seguinte.

de Manaus, favorecendo a industrialização nacional e fortalecendo as empresas estatais. Ao mesmo tempo, houve a concentração de renda, aumentando as desigualdades sociais.

O financiamento desse "milagre" se deu à custa de empréstimos no exterior, principalmente com o Fundo Monetário Internacional – FMI. O que aumentou déficit na balança comercial, acumulado com os governos anteriores[9]. Associado a isso, os "choques do petróleo", de 1973 e de 1979, a suspensão de financiamento externo em 1982 e a redução no investimento interno colocaram o Brasil em uma séria crise financeira, provocando a hiperinflação que marcou o fim da década de 80. (PEREIRA & NAKANO, 1991, p. 90)

Esse cenário econômico e a mudança política decorrente da queda da ditadura militar, contextualizam a constituinte que passou a se reunir em fevereiro de 1987. A reforma tributária e fiscal era vista como essencial para superar a situação de déficits e inflação descontrolada. "Entendia-se que o Código Tributário Nacional de 1965 precisaria ser adaptado à nova realidade econômica do país e à nova ordem democrática". (BALTHAZAR, 2005, p. 180)

O novo sistema tributário, estabelecido na Constituição de 1988, promoveu mudanças na discriminação de rendas tributárias e na distribuição de competências tributárias entre os entes federativos, ampliou a seção correspondente às limitações ao poder de tributar e acrescentou princípios, que constavam implícitos nas constituições anteriores, por exemplo os princípios da igualdade tributária, da irretroatividade da lei tributária e o da proibição do uso do tributo com efeito de confisco. (BALTHAZAR, 2005, p. 176-181)

As principais críticas ao novo sistema tributário apontaram para o caráter injusto, decorrente do grande número de impostos indiretos e do efeito cumulativo de impostos e contribuições sociais; complexo, de difícil compreensão pela maioria das pessoas; e conflitante, pois embora seja descentralizador, contribuiu para a guerra fiscal entre os Estados membros. (BALTHAZAR, 2005, p. 182-184)

Nota-se que ao longo de 164 anos e 7 Constituições a matriz tributária brasileira, apesar das modificações promovidas, apresenta uma unidade histórica de inequidade e regressividade. Nesse sentido, Lagemann ressalta que a substituição de um sistema tributário é difícil de se realizar, tendo em vista que "as estruturas existentes podem estar bem assimiladas pelo fisco e pelos contribuintes. Daí se origina a assertiva de que 'imposto bom é imposto velho', a qual se fundamenta na certeza da tributação e na estabilidade das regras". (LAGEMANN, 2012, p. 56)

---

[9] Por exemplo, o governo do presidente Juscelino Kubitschek, que também tomou empréstimos vultuosos para a construção de Brasília.

Contudo, deve-se ter a vista que a tributação é instrumento do poder público que pode ser orientado a diversas finalidades, influenciando o bem-estar econômico e social. Por meio das funções alocativa, distributiva e estabilizadora, o Estado pode contribuir para a eficiência do mercado (alocativa e produtiva), para a equidade e para a estabilização econômica. Assim, fica claro que a extrafiscalidade é intrínseca à tributação, visto que a arrecadação por si só não constitui finalidade, mas apenas o meio para atingir determinados fins.

Considerando que o fenômeno tributário persegue finalidades pré-definidas politicamente e que essas escolhas, realizadas em um sistema democrático, afetam a economia e a sociedade, compete-nos analisar como se dá a relação entre democracia e capitalismo de mercado na concepção de políticas públicas e na elaboração das leis. Busca-se, assim, a compreensão da maneira como se forma o interesse público que define os tributos e como esse processo se relaciona com o cidadão em um Estado Democrático de Direito.

3. A DEMOCRACIA E O FENÔMENO TRIBUTÁRIO

Vimos no capítulo anterior que o Estado, por meio da tributação, intervém na economia, para a consecução de fins politicamente definidos. Entretanto, seria o inverso igualmente verdadeiro? Ou seja, o poder econômico também intervém no Estado, produzindo efeitos na tributação? Dessa forma, haveria igualdade política entre os cidadãos para decidir "quem paga a conta"?

Para analisar essa questão, inicialmente, observamos que "a democracia e o capitalismo de mercado estão encerrados num conflito permanente em que cada um modifica e limita o outro" (DAHL, 2001, p.191). Pois, se de um lado o capitalismo de mercado é favorável à democracia e a seus efeitos sociais e políticos, que garantem a propriedade, a liberdade e a participação no governo, por outro lado, a regulamentação do mercado e a intervenção estatal são essenciais para a equidade e a concorrência, limitando a própria existência do capitalismo de mercado. (DAHL, 2001, p. 185-193).

Apesar de o capitalismo de mercado contribuir para a desmobilização de regimes autoritários, transformando a sociedade de senhores e camponeses em uma sociedade de empregadores e empregados, a desigualdade econômica do capitalismo de mercado conduz à desigualdade política entre os cidadãos. (DAHL, 2001, 194)

> "Devido às desigualdades nos recursos políticos[10], alguns cidadãos, significativamente, adquirem mais influência do que outros nas políticas, nas decisões e nas ações do governo. Essas violações não são nada incomuns! Consequentemente, os cidadãos não são iguais políticos - longe disso -, e assim a igualdade política entre os cidadãos, fundamento moral da democracia, é seriamente violada". (DAHL, 2001, p.196)

A democracia, modernamente, tem por bases principais a soberania popular, como fonte do poder legítimo; o sufrágio universal, com pluralidade de candidatos e partidos; a separação dos poderes; a igualdade de todos perante a lei; a adesão ao princípio da fraternidade social; a representatividade por meio das instituições políticas; a limitação do poder dos representantes; e o Estado de Direito. (BONAVIDES, 2012, p. 295)

Os estados democráticos, tidos como "governos do povo", justificam-se afirmando que "em última instância o povo estaria governando" (MÜLLER, 2003, p. 47). Contudo, considerando a inviabilidade da democracia direta, as democracias modernas utilizam de técnicas de representação, de instituições e procedimentos. Assim, "o poder é do povo, mas o governo é dos representantes, em nome do povo: eis aí toda a verdade e essência da democracia representativa". (BONAVIDES, 2012, p. 296)

Do ponto de vista do Direito Tributário, o conceito de cidadania é erigido a partir do fundamento da tributação, em seu aspecto de legitimação na soberania popular e de finalidade de efetivação dos direitos fundamentais. Nesse contexto, de exercício da cidadania tributária, destacam-se a fiscalização e o controle social da criação de tributos, de sua arrecadação e de sua aplicação na consecução do bem comum. (MACHADO SEGUNDO & MAIA, 2016, p. 3)

> "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. " (BRASIL, 2011, p.34)

A cidadania tributária sugere um círculo virtuoso entre o cidadão-contribuinte e o Estado. Apoiado em ações de cooperação, de transparência e de eficiência, o Estado promove a *accountability*[11] necessária ao exercício da cidadania. Assim, é estabelecido o ambiente para a colaboração do cidadão, que cumpre com seus compromissos tributários e exerce o controle social. (CISNE, 2002, p.148)

---

[10] "Embora não seja a causa única, o capitalismo de mercado é importante para causar uma distribuição desigual de muitos recursos essenciais: riqueza, rendimentos, *status*, prestígio, informação, organização, educação, conhecimento..." (DAHL, 2001, p. 195)

[11] *Accountability*, conceito originário do sistema anglo-saxão, refere-se à responsabilidade e prestação de contas dos gestores perante a sociedade, de modo a possibilitar o controle social. (EVANGELISTA, 2010, p.12)

Para o exercício da cidadania tributária, antes de tudo, é essencial o conhecimento da carga tributária suportada pelo contribuinte. Somente com informação de quanto custa manter o Estado e quais os serviços[12] que este oferece em troca do pagamento de tributos, poderá o cidadão participar da vida política na discussão acerca da tributação. (MACHADO SEGUNDO & MAIA, 2016, p. 3)

Segundo a Escola de Administração Fazendária (ESAF), três requisitos são indispensáveis à efetividade da cidadania fiscal: educação de qualidade acessível; tributação segundo a capacidade econômica de cada cidadão; e participação popular no processo orçamentário, democratizando as informações sobre as finanças públicas e assegurando que os gastos públicos sejam realizados conforme as prioridades da população. (BRASIL, 2014, p. 38)

Dessa forma, cidadania tributária apresenta-se como um conceito multidisciplinar. Abarca o âmbito jurídico-político de participação popular na elaboração dos orçamentos públicos e no controle social dos gastos públicos, bem como no debate sobre a criação de impostos. A cidadania tributária abrange a esfera social, pois a atuação cidadã ou sua inércia são determinantes para a mudança na realidade individual e coletiva, na medida em que é exigido ou não o maior retorno de bem-estar em troca dos tributos pagos ao Estado. Nesse sentido, a cidadania tributária também é decisiva para a situação econômica, pois o controle social e a participação do destinatário dos serviços públicos na gestão pública influencia a eficiência alocativa e distributiva na administração dos recursos públicos.

Entretanto, há um conflito na relação entre o cidadão-contribuinte e o Estado, permeado por uma desconfiança mútua. Se por um lado os governantes são receosos quanto à atitude sonegadora da população, por outro lado, o povo suspeita da desonestidade dos políticos e pressente que estes não administram os recursos públicos visando o bem comum. (CISNE, 2002, p. 147)

Essa relação conflituosa agrava-se com a falta de transparência dos tributos indiretos. Tendo em vista que a desinformação e o desconhecimento acerca dos tributos que o cidadão-contribuinte paga em seu dia-a-dia mitiga a democracia, anestesiando o potencial participativo da maior parte da população.

A transparência é premissa essencial à democracia. Constitui garantia para o povo, viabilizando o controle social, e instrumento de *accountability* para os agentes públicos,

[12] Nesse sentido, cabe destacar que o Brasil apresenta um baixo índice de retorno de bem-estar à sociedade (IRBES), mantendo-se na última posição entre os 30 países de maior tributação nos últimos 5 anos..

permitindo demonstrar a qualidade e a conformidade da gestão pública. Assim, transparência refere-se essencialmente à disponibilidade da informação.

A transparência é elemento central do Estado de Direito para o exercício da cidadania, pois "um sistema jurídico que pretende possibilitar à sociedade corrigir a si mesma precisa necessariamente permitir a essa sociedade conhecer a si própria" (SALOMÃO FILHO, 2001, p. 125).

O constituinte de 1988, atento à importância desse princípio, incluiu no art. 5º, XIV e XXXIII, o direito fundamental à informação e no art. 37 a publicidade como princípio da administração pública, vinculando todos os entes estatais à obrigatoriedade de divulgar seus atos, com exceção daqueles classificados como sigilosos, por motivo de segurança do Estado ou para a preservação do direito à intimidade.

Ao analisar a arrecadação notamos que, conforme dados fornecidos pela Receita Federal, mais da metade do montante arrecadado em tributos no Brasil corresponde a tributos indiretos. Observamos no capítulo anterior que, na tributação indireta, o recolhimento do tributo é realizado pelo empresário, mas quem paga o tributo é o consumidor. Dessa forma, o valor pago em tributos pelo contribuinte de fato está incluído no preço dos produtos ou serviços, o que provoca um efeito anestesiante sobre a cidadania (GASSEN, 2013, p. 104).

Com o ímpeto de acordar o cidadão dessa anestesia, a Constituição Federal de 1988 determinou, no § 5º do art. 150, a edição de lei para esclarecer o contribuinte sobre os valores pagos em impostos sobre o consumo. O projeto dessa lei foi iniciado no Senado Federal pelo senador Renan Calheiros, no ano de 2006, e incluiu na justificação do projeto de lei que o propósito do projeto apresentado era de "converter o contribuinte que paga em cidadão capaz de exigir a correta aplicação de seus recursos"[13].

Contudo, no parágrafo subsequente da justificativa, o autor do projeto julga "prudente deixar expresso que os valores a serem demonstrados serão 'aproximados', (...) o que importa, na verdade, é que o consumidor contribuinte tenha uma visão aproximada". Ao nosso ver há um aparente paradoxo nessa justificativa, tendo em vista que "correta aplicação" remete a uma ideia de precisão que não se coaduna com "visão aproximada".

A informação aproximada dos impostos sobre o consumo teve como justificação expressa no projeto de lei a "complexidade" do sistema tributário federativo adotado no país, em que existem tributos indiretos de competência da União, dos Estados e dos Municípios.

[13] Projeto de lei e justificação disponível em < http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/8308.pdf>. Acesso em 24 de abril de 2016.

Assim, o imposto incidente sobre um mesmo produto é diferente em cada Estado e em cada Município.

O fato é que, em tese, os empresários e comerciantes têm os valores calculados e detalhados de todos os tributos indiretos, haja vista que são eles quem efetuam o recolhimento desses tributos. Entretanto, há uma resistência para a divulgação dos valores dos tributos indiretos. Nesse sentido, a Federação do Comércio de São Paulo pleiteou e conseguiu[14] a edição da Medida Provisória nº 649/2014 que adiou para janeiro de 2015 a aplicabilidade de sanções pelo descumprimento da lei.

Esse é um exemplo do que verificamos no tópico anterior: política e economia se relacionando em uma via de duas mãos, em que o poder econômico desiguala a distribuição dos recursos políticos. Nesse contexto, cabe-nos questionar se a "complexidade do sistema tributário" impede a mensuração precisa dos impostos incidentes sobre cada produto ou se a indeterminação do valor dos tributos sobre o consumo não seria uma opção política.

A Lei de Transparência Fiscal foi regulamentada pelo Decreto 8.264/14. Dentre os dispositivos regulamentadores destacam-se dois: um que definiu a segregação dos impostos aproximados em três valores, correspondentes às esferas de competência federal, estadual e municipal; e outro que facultou ao empresário informar a carga tributária apenas da última etapa da cadeia produtiva, no caso de venda ao consumidor final.

Dessa forma, nota-se que, apesar da boa intenção do legislador de "converter o contribuinte que paga em cidadão", o termo "aproximado" adquiriu uma larga amplitude. O consumidor final ao adquirir um produto e observar os valores dos tributos na nota fiscal não saberá se: aquele valor se refere à última etapa da cadeia produtiva ou se refere à toda a cadeia produtiva[15]; o tributo ali discriminado é uma média estimativa dos diversos tributos ou o valor apurado em cada operação[16]; o imposto informado se refere ao Simples Nacional somado ao IPI ou se refere à média estimativa de grupo de mercadorias[17].

---

[14] Segundo a própria Fecomercio, a edição da Medida Provisória 649/2014 foi resultado da pressão política das associações do comércio. Disponível em < http://www.fecomercio.com.br/noticia/fecomerciosp-alerta-para-punicoes-a-quem-nao-informar-impostos-na-nota-fiscal>. Acesso em 25 de abril de 2016.

[15] O empresário poderá optar por informar um ou outro (art. 3º, §7º, do Decreto 8.264/14).

[16] Fica a critério da empresa realizar o cálculo ou utilizar tabelas de instituições nacionais (art. 5º, do Decreto 8.264/14).

[17] Microempresas e Empresas de Pequeno Porte podem optar por informar a alíquota que pagam em tributos pelo Simples Nacional ou disponibilizar os valores de tabela utilizados pelos estabelecimentos que não se submetem à tributação do Simples Nacional (art. 2º, da Portaria Interministerial nº 85, de 3 de outubro de 2014).

A verificação dessas formas de aproximação dos valores dos tributos conduz ao questionamento sobre a constitucionalidade da Lei de Transparência Fiscal. Seria a referida lei realmente esclarecedora ao consumidor de forma a atender à Constituição Federal?

De fato, a partir da Lei de Transparência Fiscal algum avanço na divulgação dos impostos indiretos foi promovido. Agora, os consumidores mais atentos às linhas finais das notas fiscais podem ter pelo menos uma ideia de quanto pagam em tributos. Entretanto, a nosso ver, a lei não atende à exigência constitucional de esclarecer o consumidor, mas apenas criou a ilusão de fazê-lo.

A transparência fiscal aproximada que adotamos no Brasil não informa o consumidor com precisão, mas garante aos empresários relativa flexibilidade no ônus de informar o consumidor sobre os tributos indiretos. Atualmente, boa parte dos estabelecimentos utilizam as planilhas do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)[18]. As quais apresentam uma média de todos os regimes tributários incidentes sobre os grupos de produtos.

Assim, verificamos que a transparência fiscal, do ponto de vista do pagamento dos tributos indiretos, tem desafios de ordem político-jurídica, perpassando por questões de legitimidade, representatividade e equidade.

4. TRIBUTAÇÃO INDIRETA E CIDADANIA: OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO INVISÍVEL

A ausência de informação, ou mesmo a informação de baixa qualidade, sobre os impostos indiretos retira o poder de ação do contribuinte, anestesiando o pleno exercício da cidadania. Principalmente o contribuinte de baixa renda, que, em geral, não paga impostos diretos, e que suporta proporcionalmente maior carga tributária, é prejudicado nesse cenário. Pois a falta de transparência induz esse contribuinte a pensar que os impostos sobre o consumo são pagos pelos empresários e comerciantes, que de fato recolhem os tributos, mas repassam os valores ao consumidor no preço do produto.

O principal efeito da regressividade cognitiva é o de locupletar-se da cidadania. Ao criar essa ilusão sobre o pagamento dos impostos indiretos, também é ocultado quem realmente financia as políticas públicas: a população de baixa renda. Dessa forma, a regressividade da matriz tributária brasileira dificilmente é compreendida. Os contribuintes "não possuem as condições mínimas de compreender as formas de financiamento das

[18] Para saber mais sobre a metodologia de cálculo do IBPT indicamos o site: <https://deolhonoimposto.ibpt.org.br/Site/Faq> acessado em 25 de abril de 2016.

políticas estatais e reivindicar uma reordenação dos elementos que formam nossa matriz tributária". (D'ARAÚJO, 2015, p. 145)

Esse duplo efeito da regressividade da matriz tributária brasileira, de mitigar a equidade econômica e a cidadania, provoca um ciclo vicioso que contribui para a manutenção dessa situação. Exemplo disso está no fato de que "no Brasil nenhuma reforma de fôlego com o objetivo de ampliar a progressividade do sistema tributário foi realizada nos últimos 30 anos de democracia". (GOBETTI, 2015)

A alienação sobre a realidade fiscal brasileira nesse contexto de regressividade faz com que grande parte da população, a principal responsável pelo financiamento estatal, não compreenda a si mesmo como contribuinte. Essa estrutura ilusória nega a consciência tributária ao povo e dessa forma prejudica a cidadania da parcela mais carente da população.

A escolha política de financiar o Estado principalmente por meio de tributos indiretos degenera a cidadania, provocando a regressividade cognitiva. A arrecadação sub-reptícia dos tributos indiretos "deturpa a percepção que o cidadão comum possui da realidade, criando verdadeiras estruturas ilusórias que retiram qualquer capacidade de que os verdadeiros responsáveis por custear o Estado possam cobrar a correta destinação de tais recursos". (D'ARAÚJO, 2015, p. 151)

Nesse contexto, o papel dos juristas é fundamental para a discussão e aperfeiçoamento dos instrumentos normativos. Pois a interpretação equivocada da matriz tributária, incluindo as "ilusões fiscais", como o pagamento dos impostos indiretos, a regressividade tributária e o "cálculo por dentro"[19] do ICMS, realiza-se na experiência tributária dos juristas. Em geral, o jurista dispensa a visão matricial do fenômeno tributário, desconsiderando os aspectos políticos, econômicos e sociais da tributação, atendo-se apenas ao aspecto legal dos tributos. (D'ARAÚJO, 2015, p. 146)

A reprodução do senso comum teórico dos juristas sem uma reflexão crítica sobre os efeitos da lei e sua finalidade conduz à propagação da injustiça e da inequidade. Pois a interpretação do Direito descolada dos conflitos sociais produz uma realidade simbólica que não condiz com a realidade histórica. "O 'simulacro' contemporâneo é, em suma, a localização derradeira do crer no ver, é o visto identificado com aquilo que se deve crer" (CERTEAU, 2014, p. 262). Nesse sentido, a linguagem jurídica "mascara uma relação de

[19] O cálculo do ICMS inclui a alíquota do imposto na sua própria base de cálculo. Sua formula é: ICMS(real)=ICMS/(1-ICMS). Assim, o pagamento de ICMS de 25%, por exemplo, equivale de fato ao pagamento de 33,33% do valor do produto. Cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal se pronunciou pela constitucionalidade dessa anomalia no RE 582.461 (Informativo 627).

poder que necessariamente existe enquanto seu próprio pressuposto". (D'ARAÚJO, 2015, p. 148)

> "Os juristas contam com um emaranhado de costumes intelectuais que são aceitos como verdades de princípios para ocultar o componente político da investigação de verdades. Por conseguinte se canonizam certas imagens e crenças para preservar o segredo que escondem as verdades. O senso comum teórico dos juristas é o lugar do secreto. As representações que o integram pulverizam nossa compreensão do fato de que a história das verdades jurídicas é inseparável (até o momento) da história do poder". (WARAT, 1994, p. 15)

O Direito, ao regular a relação entre o Estado e os cidadãos, estrutura-se em normas de coerção e repressão social ideologizadas, em que a produção das normas, objeto de estudo dos juristas, desenvolve-se em ambiente político, abrangendo a relação de poder e os acordos de interesse. Nesse contexto, "o problema é saber em que pode consistir o discurso do poderio e se este pode constituir uma legitimação". (LYOTARD, 1989, p. 95).

Nosso país, como vimos, além de promover a concentração de renda (14º país mais desigual do mundo), tributa mais quem ganha menos. A regressividade tributária no Brasil é tão alarmante quanto sua desigualdade econômica. Em 2014, mais da metade (53,79%)[20] da arrecadação no país foi desforrada da população que recebe até 3 salários-mínimos, sendo que a maior parte dessa arrecadação proveio de tributos indiretos. Considerando que em um Estado democrático o poder emana do povo, poder-se-ia questionar se esse modelo de tributação representa a escolha popular.

Para Ives Gandra da Silva Martins o sistema tributário não representa a escolha popular, mas se resume à "norma de rejeição social, pois em todos os espaços geográficos e períodos históricos os governos cobram mais que o necessário dos cidadãos para tornar o Estado, em parte, prestador de serviços públicos e, em parte, propiciador de toda a espécie de benesses para os detentores do poder (políticos, burocratas e amigos), luta o contribuinte, permanentemente, contra o excesso da exação, que sabe desmedida". (MARTINS, 2014, p. 89)

Os principais motivos de reclamação e insatisfação do contribuinte são a complexidade da norma tributária, a elevada carga tributária, o baixo retorno social e a falta de equidade na tributação (CISNE, 2002, p. 146).

O que se verifica em relação ao poder das decisões populares é que "os eleitores seriam livres para dar instruções, mas estas não teriam força legal" (MENDES, 2007, p. 148).

---

[20] Segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>. Acesso em 27 de maio de 2016.

Dessa forma não há socialização da política, a qual necessita da comunicação e da deliberação social para que se promova uma política libertária. (HABERMAS, 1997, p.25)

Diante da estrutura política brasileira ideologizada, notamos que a maior parte dos cidadãos, os que recebem até 3 salários-mínimos e são responsáveis pela maior parte do financiamento do Estado, não é devidamente representada e não exerce influência relevante sobre as decisões políticas.

Nesse sentido, entendemos que a opção política pelo modelo de tributação indireta se efetiva no Direito brasileiro como retórica de dominação, contrariando os princípios fundamentais da cidadania e da democracia. A legitimação do sistema tributário não se funda no povo como destinatário das prestações públicas, nem mesmo no povo como instância legitimadora, pois seria necessária a coerência das decisões políticas com a vontade popular. O que se nota é a mitificação do povo, que se torna ícone de legitimação, em referência simbólica, distante da realidade.

A marginalização do povo por meio da regressividade cognitiva e da ausência de equidade do sistema tributário são indícios do déficit democrático no país. Tendo em vista que a não correspondência entre as normas tributárias e a vontade popular denota a falta de representatividade que caracteriza o déficit democrático.

Dessa forma, nota-se que a regressividade e inequidade do sistema tributário brasileiro são sustentadas pela opacidade da carga tributária e pela marginalização política da maioria da população. Nesses sentido a Lei de Transparência Fiscal desempenha um papel fundamental, uma vez que essa lei não apresenta um caráter iminentemente instrumental, haja vista que não atende a sua finalidade precípua, mas apresenta um caráter simbólico. Para Marcelo Neves (1994, p. 25), enquanto a ação instrumental é orientada por uma relação linear meio-fim, a ação simbólica se realiza no sentido mediato e latente.

Segundo Marcelo Neves (1994, p.42) na legislação simbólica predominam efeitos sociais latentes a efeitos manifestos. Esse aspecto não se confunde com eficácia ou efetividade normativa. No caso da transparência dos tributos indiretos, por exemplo, verifica-se que a divulgação dos valores aproximados dos tributos atende de forma eficaz a norma, contudo o efeito social de esclarecer o contribuinte não é alcançado.

Dessa forma, a Lei de Transparência Fiscal (norma secundária), ao não efetivar o dispositivo constitucional (norma primária), que determina o esclarecimento do consumidor sobre os impostos indiretos, torna-se legislação simbólica.

O conteúdo da legislação simbólica pode exercer três funções: de confirmação de valores sociais, de demonstração da capacidade de ação do Estado (legislação-álibi) ou de dilação do compromisso de solução do conflito social. (NEVES, 1994, p. 34)

A legislação simbólica como forma de confirmação de valores sociais é destinada a diferenciar grupos e seus respectivos valores e interesses, reconhecendo-lhes "superioridade" ou predominância social, sendo-lhes secundária a eficácia normativa da lei. (NEVES, 1994, p. 34-37)

No caso da legislação-álibi, o objetivo não é reconhecer determinados valores, mas gerar confiança no sistema jurídico-político. "A legislação-álibi constitui uma forma de manipulação ou de ilusão que imuniza o sistema político contra outras alternativas, desempenhando uma função ideológica". (NEVES, 1994, p. 39)

Outra função da legislação simbólica é a de adiar a solução dos conflitos sociais. Dessa forma, cria-se uma legislação ineficaz que aparentemente soluciona o conflito. Assim, há a transferência da solução do problema para um futuro indeterminado. (NEVES, 1994, p. 41)

Em relação à Lei de Transparência Fiscal, nota-se que se trata de legislação simbólica sob dois aspectos. Como legislação-álibi a lei ao mesmo tempo que não resolveu a questão da transparência, dando a falsa impressão de que o fez, obstrui o caminho para que o problema seja solucionado, mantendo a regressividade cognitiva acerca dos tributos indiretos. Também apresenta a função simbólica de adiar indeterminadamente a solução efetiva do problema da transparência.

> "A legislação-álibi decorre da tentativa de dar aparência de uma solução dos respectivos problemas sociais ou, no mínimo, da pretensão de convencer o público das boas intenções do legislador". (NEVES, 1994, p. 39)

O caráter simbólico da Lei de Transparência Fiscal mitiga a cidadania tributária. Pois persiste a desinformação sobre o valor efetivo de contribuição e sobre quem é o real contribuinte dos impostos indiretos. Adicionalmente, verifica-se que se criou uma miragem de regulamentação do dispositivo constitucional que determinava o esclarecimento do consumidor, uma vez que a edição da lei aparenta regulamentar a matéria de forma efetiva, mas, de fato, está se postergando o enfrentamento da questão para um futuro indeterminado.

Cabe destacar o papel do jurista na reprodução do senso comum teórico, que atua tanto na criação quanto na manutenção da legislação simbólica. Por meio da linguagem e das práticas de reprodução sem análise crítica do senso comum teórico dos juristas, o Direito pode ser utilizado como instrumento de dominação e alienação.

A hipertrofia político-ideológica do sistema jurídico desenvolve-se no campo simbólico da legislação e da constituição. Em relação à transparência dos impostos indiretos, verificamos que a justificativa do projeto de lei da Lei de Transparência Fiscal se fundou na "complexidade" do sistema tributário para propor que os valores divulgados dos impostos não fossem exatos. Entretanto, essa questão da complexidade do sistema não foi debatida, apenas se reproduziu o senso comum, propagando a ideologia que estrutura o sistema tributário.

> "(...) ocorre antes uma interseção entre simbólico e ideológico do que um processo crítico de conscientização dos direitos, na medida mesmo em que se imuniza o sistema político contra outras possibilidades e transfere-se a solução dos problemas para um futuro remoto". (NEVES, 1994, p. 92)

Dessa forma, nota-se que a ideologia da classe dominante se manifesta politicamente por meio da construção simbólica das normas. Assim, preserva-se o interesse econômico das classes mais ricas e dos empresários, que patrocinam a classe política, em detrimento do interesse social de dar conhecimento ao povo sobre o valor pago em impostos sobre o consumo. Consequentemente são conferidos efeitos latentes à cidadania tributária, sob a ótica do conhecimento do valor dos impostos, do controle social e da participação popular. A expressão cidadania tributária remete mais a um ícone que a uma realidade.

5. CONCLUSÃO

Após examinamos a matriz tributária brasileira ao longo desta pesquisa, observamos que a carga tributária, em sua maioria, é suportada pelas pessoas de baixa renda, que proporcionalmente pagam mais tributos que as situadas nas faixas de maior renda – o que caracteriza a inequidade e a regressividade do sistema tributário. Percebemos que o financiamento do Estado se realiza por meio dos tributos. Dentre os que compõem as receitas nacionais, os aplicados sobre o consumo representam a principal fonte de arrecadação, constituindo mais da metade da renda estatal.

Ressaltamos que a forma de pagamento dos tributos sobre o consumo ocorre indiretamente, distinguindo contribuinte de fato e contribuinte de direito. Nessa circunstância, é o consumidor quem arca com o pagamento efetivo dos tributos, mas é o empresário ou o comerciante quem os recolhe para os cofres públicos. A adoção dessa sistemática faz com que o consumidor não note estar sendo tributado. No caso das pessoas com baixa renda, que, em geral, não possuem bens, - motivo pelo qual não pagam impostos diretos, a situação é agravada, pois têm a falsa impressão de não pagar impostos de forma alguma. Contudo, considerando a realidade da distribuição do ônus tributário, o consumidor situado na faixa de

baixa renda é quem mais paga tributos no Brasil, contribuindo com quase metade de seus rendimentos.

Verificamos que a transparência, quer em relação ao acesso à informação quer em relação à participação na gestão pública, é requisito para a efetividade da cidadania. Entretanto, ao refletirmos sobre a falta de transparência dos impostos sobre o consumo, concluímos que o exercício da cidadania tributária não é pleno no Brasil.

Discutimos sobre os efeitos da falta de informação na democracia e sobre a regressividade cognitiva em relação aos impostos indiretos. Verificamos que a inequidade e a falta de transparência dos impostos indiretos na estrutura tributária apresentam um fundo ideológico, que fomenta a dominação e a exploração das classes com menor poder econômico.

O sistema político e a representação popular foram destacados na análise do conceito de cidadania tributária, quando notamos que o poder econômico desequilibra o poder político desconstruindo a própria essência da democracia. Em outras palavras, marginalizar economicamente significa marginalizar politicamente. Dessa forma, a maioria da população brasileira tem sua cidadania mitigada ante a população constituinte da elite econômica do país. Assim, o termo povo é iconizado como retórica de dominação e alienação, distanciando população e povo, realidade e direito, poder e democracia.

Nesse contexto, observamos que a Lei de Transparência Fiscal apresenta um caráter simbólico, pois não efetiva o dispositivo constitucional que determina o esclarecimento do consumidor acerca dos tributos indiretos, tendo em vista que a lei estipula como suficiente a divulgação de valores aproximados. Dessa forma, o aspecto simbólico se revela com as funções de legislação-álibi e de postergar indefinidamente a solução para a falta de transparência e para a estrutura tributária regressiva.

Adicionalmente, referendamos a crítica acerca do senso comum teórico dos juristas e sobre o aspecto ideológico em torno dos impostos sobre o consumo, denotando a existência de uma barreira jurídico-política para a efetividade da cidadania tributária.

Entretanto, cabe destacar que a Constituição Federal, apelidada de constituição cidadã, fornece as bases necessárias, mas não suficientes, para o desenvolvimento da cidadania tributária. Pois a cidadania tributária somente se efetivará a partir de uma mudança cultural, na qual cada cidadão se sinta responsável pela “coisa pública” e os bens públicos deixem de ser tratados como se propriedade de ninguém. Para nós, cidadania tributária é a compreensão de que individualmente todos do povo, incluindo consumidores, empresários, políticos e juristas, são responsáveis pela prosperidade da sociedade e do Estado.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BRASIL, Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação no 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Ecônômico e Social – CDES, 2a Edição, 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Educação fiscal no contexto social / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014.

BRASIL. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidência. Brasília-DF, 2015.

CISNE, José Joaquim Neto. Administração Tributária e Democracia Participativa: uma proposta de cidadania fiscal. Sobral: Ed. UVA, 2002.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Dissertação de Mestrado. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. Faculdade de Direito. Brasília: UnB, 2015.

DAHL, Robert A. Sobre a democracia. Trad. Beatriz Sidou. Brasília: Universidade de Brasília, 2001.

GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: Valcir Gassen. (Org.) Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 1. ed.Brasília-DF: Consulex, 2012, p. 27-50.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. IPC-IG Working Paper. Brasília, International Policy Centre for Inclusive Growth. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/pub/port/OP312PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas_fisicas.pdf> acessado em 1º de abril de 2016.

HABERMAS, Jürgen. Direito e democracia: entre facticidade e validade, volume I; tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HOLMES, Stefen & SUNSTEIN, Cass R. The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.

KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. In: Valcir Gassen. (Org.) Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 1ed.Brasília-DF: Consulex, 2012, v. , p. 113-148.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: Valcir Gassen. (Org.) Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 1ed. Brasília-DF: Consulex, 2012, p. 51-70.

LYOTARD, Jean-François. A condição pós-moderna. Lisboa: Gradiva, 1989.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito & MAIA, Débora de Menezes Serpa. Cidadania fiscal e tributação indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>. Acesso em 28 de abril de 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estudo de direito tributário. v. 1. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reflexões sobre o sistema tributário brasileiro e sua eventual reforma. In: Ives Gandra da Silva Martins (Org.). Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. 1. ed. São Paulo: Fecomercio, 2008.

MENDES, Denise Cristina Vitale Ramos. Representação política e participação: reflexões sobre o déficit democrático. Rev. Katál. Florianópolis v. 10 n. 2 p. 143-153 jul./dez. 2007.

MÜLLER, Friedrich. Quem é o povo? A questão fundamental da democracia. 3. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003.

NEVES, Marcelo. A Constitucionalização Simbólica. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994.

PEREIRA, Luis Carlos Bresser & NAKANO, Yoshiaki. Hiperinflação e estabilização no Brasil: o primeiro plano Collor. Revista de Economia Política, v. 11, nº 4 (44) – outubro-dezembro de 1991. Disponível em: < http://www.rep.org.br/PDF/44-6.PDF> acessado em 7 de abril de 2016.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação da Atividade Econômica (princípios e fundamentos jurídicos). São Paulo: Malheiros, 2001.

WARAT, Luis Alberto. Introdução geral ao Direito I: interpretação da lei temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1994.