

CIDADANIA FISCAL E TRIBUTAÇÃO INDIRETA: FALTA DE TRANSPARÊNCIA E DIFICULDADES NO ACESSO À JUSTIÇA

FISCAL CITIZENSHIP AND INDIRECT TAXATION: LACK OF TRANSPARENCY AND DIFFICULTIES IN ACCESSING JUSTICE

Hugo de Brito Machado Segundo¹

Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia²

RESUMO

A tributação indireta como óbice à efetivação da cidadania fiscal é o foco deste trabalho. Aborda-se de que forma o conhecimento acerca da carga tributária nacional, especialmente no que se refere aos tributos indiretos, pode contribuir para uma efetiva cidadania fiscal e para que haja um maior controle dos gastos públicos, através da cultura de participação democrática e de fiscalização dos recursos advindos da tributação. Apresenta-se ainda a Lei nº 12.741/12, a qual prevê a discriminação dos tributos incidentes sobre o consumo de produtos e serviços, analisando-se sua importância e destacando-se como vem ocorrendo sua aplicação. Destaca-se também como a tributação indireta pode configurar um obstáculo ao acesso à justiça por parte dos contribuintes, de fato e de direito. Ademais, conclui-se com este trabalho que o exercício da cidadania fiscal é imprescindível, mas apenas se concretiza com o acesso pela população a informações sobre a carga tributária, o que é muito dificultado pela tributação indireta, uma vez que muitas vezes se dão de forma velada nos preços das operações de consumo.

PALAVRAS-CHAVE: Cidadania fiscal; Tributos indiretos; Carga Tributária; Acesso à Justiça

ABSTRACT

Indirect taxation as an obstacle to an effective fiscal citizenship is the focus of this paper. It discusses how the knowledge, especially what concerns to indirect taxes, can contribute to an effective fiscal citizenship and in order to a greater control of public spending, through a culture of democratic participation and supervising of the resources of taxation. It also shows the Law n. 12.741/12, which provides a discrimination of the taxes levied on the consumption of products and services, analyzing its importance and highlighting its enforcement. How indirect taxes can be an obstacle to taxpayers access to justice is also highlighted. Furthermore, it was concluded that, despite the importance of an exercise of fiscal citizenship, its effectiveness is possible only with the Access by population to information about the tax

¹ Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professor de Processo Tributário (graduação) e de Epistemologia Jurídica (Pós-Graduação) na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria.

² Mestranda em Direito na Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza. Advogada.

burden, which is very difficult because of the indirect taxation, as most of times it occurs in a covered way in consumption operations.

KEYWORDS: Fiscal citizenship; Indirect taxes; Tax burden; Access to Justice.

INTRODUÇÃO

Questão de grande relevo diz respeito à cidadania fiscal, e aos embaraços ou óbices que a chamada tributação indireta eventualmente cria ou representa ao seu exercício. No mundo contemporâneo, por certo, não há como abolir a figura dos tributos indiretos, seja por suas vantagens do ponto de vista das finanças públicas, seja por sua histórica essencialidade à arrecadação, seja por sua expressa previsão no texto constitucional originário. É possível, porém, tendo consciência dos problemas potencialmente trazidos pela tributação indireta à cidadania fiscal, e à importância também desta última para o Direito Tributário nos dias que correm, buscar medidas que visem a incrementar o exercício da cidadania fiscal, afastando ou minimizando as dificuldades que essa forma de tributação traz, ou pode trazer, ao seu exercício. Esse é o propósito deste artigo, no qual se examinam, precipuamente, questões relacionadas à transparência da tributação e à efetividade da jurisdição em face de tributos indiretos.

Naturalmente, não se tem a pretensão, aqui, de exaurir as discussões sobre temas tão amplos e profundos como a tributação indireta, de um lado, e a cidadania fiscal, de outro. Tampouco de apontar todos os problemas que essa forma de tributação traz ao exercício da cidadania fiscal, ou mesmo trazer, aos poucos que são indicados adiante, soluções definitivas. Caso, porém, se consiga despertar a atenção dos que se ocupam do tema para que sigam percorrendo seus desdobramentos e procurando soluções melhores, dentro de uma tendência recente, verificada no estudo do Direito Tributário no Brasil, de se evitar uma visão reducionista e examinarem-se questões não apenas formais (ÁVILA, 2013, p. 181-204; FOLLONI, 2014, p. 194-215), o esforço de escrevê-lo já terá valido a pena.

1 TRIBUTAÇÃO NO ESTADO CONTEMPORÂNEO E CIDADANIA FISCAL

Como registra a maior parte dos manuais de Direito Tributário, o poder de tributar é inerente ao próprio poder estatal, sendo uma faceta deste (Cf., v.g., HENSEL, 2005, p. 111). Nas palavras de Baleeiro, trata-se da “a vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação.

Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.” (BALEEIRO, 2001, p. 1)

O fundamento do poder de tributar, portanto, está diretamente relacionado ao fundamento do poder político, que, modernamente, está materializado no Estado. Assim, se no passado o poder político buscava alicerce na religião, ou na dominação militar, era também isto o que embasava a cobrança de tributos. Estando atualmente calcado o poder estatal na soberania popular e nos direitos fundamentais, essa, também, deve ser a razão de ser da cobrança de tributos.

A questão é que, transferido o fundamento da tributação para a soberania popular e para os direitos fundamentais, assumem relevo figuras necessárias a que o povo *fiscalize* e *controle* a instituição e a arrecadação de tributos, bem como a aplicação dos recursos assim obtidos. Surge, por outras palavras, a noção de *cidadania fiscal*.

Para que a cidadania fiscal possa ser exercida, é indispensável que o cidadão tenha conhecimento da carga tributária à qual está submetido, não só para que possa de algum modo interferir em sua determinação, no campo político, mas para que se sinta estimulado a participar da vida política de sua comunidade como um todo, e mais, para que tenha a noção do quanto lhe custa manter o Estado e os serviços públicos que este oferece em troca.

É natural que aqueles que pagam preço elevado por um produto ou serviço, estando conscientes disso, sejam mais exigentes no que tange à contrapartida a que fazem jus. O cliente de um restaurante caro mais provavelmente se sentirá inclinado a protestar caso a refeição não tenha a qualidade esperada, por mínima que seja a imperfeição apresentada, o que dificilmente ocorreria se ele tivesse a ilusão de estar almoçando de graça (MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 77-78; KRUGMAN, 2006, p. 257). O mesmo se dá, em alguma medida, com a população de um Estado, que tenderá a não reivindicar por melhores serviços públicos se tiver a impressão de não pagar por eles. Por piores que sejam esses serviços, são “de graça”, pelo que não haveria do que se queixar.

Relevante, por igual, é que o tributo cobrado em desconformidade com os parâmetros constitucionais e legais, democraticamente definidos, seja restituído, bem como que se proceda ao controle, administrativo e judicial, de exigências indevidas.

Assume relevo, diante disso, a figura dos chamados “tributos indiretos”, merecendo reflexão a questão de o quanto eles, no Brasil, podem estar sendo utilizados de forma a inibir ou anestesiar o exercício dessa cidadania. A forma como são cobrados, e judicialmente

controlados, pode estar conduzindo a resultados contrários aos que seriam desejáveis, a saber, a um hermetismo que conduz à anestesia fiscal, e a um forte embaraço a que se exerça a jurisdição no que tange a conflitos surgidos em torno de sua cobrança. Aliás, quanto a esse assunto, as dificuldades começam na própria definição de quais tributos se enquadram na classificação de “indiretos”.

2 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA E OS EMBARAÇOS À CIDADANIA FISCAL

Os tributos indiretos são definidos pela maior parte dos autores como aqueles que, em regra, representam um repasse econômico aos consumidores finais. Pela classificação tradicional, tributo indireto seria o devido pelo contribuinte de direito, mas suportado pelo contribuinte “de fato”, sendo o contribuinte *de iure* o sujeito passivo da relação jurídica tributária, o qual repassa o encargo - embutido no próprio preço – ao contribuinte *de facto*. O tributo indireto, então, tradicionalmente se caracteriza por ser legalmente devido por um sujeito – o contribuinte de direito -, mas economicamente suportado por outro – o contribuinte de fato (MACHADO SEGUNDO, 2011, p.13).

A principal problemática envolvendo a tributação indireta gira em torno do fato de que esse repasse, além de incerto, é muitas vezes desconhecido pelos cidadãos, os quais não tem consciência do montante de tributo que incide sobre determinado bem ou serviço: é o caráter velado dos tributos indiretos.

Ressalte-se, porém, que muitas críticas há a essa classificação entre tributos diretos e indiretos. Parte da literatura entende que a classificação é conflituosa, haja vista a transferência do encargo a terceiros poder se apresentar em qualquer tributo, e não somente nos reputados indiretos. Ademais, também seria possível não haver qualquer transferência mesmo nos tributos incidentes sobre o consumo, como os elencados como tributos indiretos pelo Superior Tribunal de Justiça, *in casu*, o IPI, ISS (não-fixo) e o ICMS (MACHADO SEGUNDO, 2011).

Carvalho (2012, p. 16) afirma que a classificação, mais do que fundada em critérios jurídico-tributários, funda-se em critérios econômicos, salientando que o ônus de todo tributo repercute economicamente, uma vez que importa na definição do custo do produto e do seu preço.

Seligman (1892) afirma que a distinção entre tributos diretos e indiretos refere-se, na verdade, apenas a uma escolha legislativa, quanto a quem ele pretende que arque com o

encargo financeiro, não sendo essa intenção legislativa, muitas vezes, equivalente ao que ocorre de fato:

For many of the so-called direct taxes may be shifted in the same way as the so-called indirect taxes. In the common parlance the distinction between direct and indirect taxes is practically relegated to the mind of the legislator. What he proposes should be borne by the original taxpayer is called a direct tax, what he intends to be borne by someone else than the original taxpayer is called indirect. Unfortunately the intention of the legislator is not equivalent to the actual result. We must either revise our nomenclature, or declare the present distinction without much value (SELIGMAN, 1892, p. 183).

Nota-se, então, que a tributação indireta, entendida de forma geral como os tributos incidentes em operações de compra e venda e de prestações de serviços, os quais implicam um repasse econômico e caracterizam-se pela presença das figuras dos contribuintes de direito e de fato, consoante já abordado, possui como característica ter uma incidência, principalmente em nosso ordenamento, “escondida” no preço da mercadoria ou do serviço.

Dessarte, vê-se que a classificação em tributos diretos e indiretos, apesar de imprecisa, tem utilidade e relevância no âmbito jurídico, principalmente no que concerne a identificar o caráter velado desse tipo de tributação e sua relação com o exercício da cidadania fiscal.

Atente-se que a tributação sobre o consumo não é fenômeno recente, havendo referências a tributos desse tipo desde a antiguidade (AMARO, 2006; TERRA, 1988, p. 4). E essa forma de tributação sempre foi preferencialmente usada pelo Estado Fiscal, não apenas pela importância da mercancia, mas também por gerar a tributação indireta menos revolta, por estar embutido no preço e aparentar ser menos invasiva.

Esse caráter velado dos tributos indiretos acaba por tornar a efetivação de uma cidadania fiscal ainda mais difícil, tendo em vista que a falta de conhecimento sobre a carga incidente sobre essas operações provoca uma falta de consciência e uma “anestesia fiscal”, não atentando os contribuintes para o fato de que pagam impostos e contribuições quando da realização desses fatos.

Muitos contribuintes não notam a incidência de tributos nas operações de consumo, mas somente quando a atividade fiscal se revela na cobrança de certos impostos, como o imposto de renda e o imposto sobre propriedade veicular, por exemplo.

Desde remotas eras, o cidadão se mostrou avesso à obrigação de destinar parte de seus ganhos e de suas reservas econômicas ao pagamento de tributos, tanto que diversas

querelas e até revoluções se originaram da indignação com essa cobrança (CISNE, 2002). No entanto, o caráter velado dos tributos sobre o consumo justifica sua preferência pelo Estado Fiscal, uma vez que os contribuintes, por não sentirem sua incidência de forma tão incisiva, acabam ficando mais resignados. Os impostos sobre o consumo, por serem indiretos, eram os que menos ensejavam revolta por parte dos contribuintes, haja vista que aqueles que compravam as mercadorias muitas vezes não notavam que os pagavam, uma vez que embutidos no seu próprio preço, ao passo que os vendedores das mercadorias, iludidos pela impressão de sempre lograrem proceder a esse repasse, e sem perceber que o ônus, de uma forma ou de outra, lhes reduzia o lucro e o volume de vendas, tampouco se insurgiam.

Afinal, como bem disse Smith (2013, *online*), a tributação sobre o consumo surgiu em decorrência da inviabilidade de cobrar impostos sobre a renda, sendo mais atrativo tributar o consumo do que a renda ou as parcas propriedades existentes à época. Ademais, como já salientado, o fato de ser uma cobrança que se dá de maneira quase disfarçada torna a tributação sobre a circulação de mercadorias menos danosa para a figura do Estado Fiscal, por ser ainda essa tributação “por tendência universal e proporcional” (VASQUES, 2011, *online*).

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

Most of the research so far evolves around the question of how taxpayers perceive the burden that the government has placed on them. In his experiments, Sausgruber (2002) finds that the mere question of who has to transfer the taxes to the tax authorities (the company or the consumer) leads to a significant difference in the perceived tax burden. When individuals do not have to transfer the taxes, the perception of tax burden is significantly lower, even though economic burden is the same (WATRIN; ULLMANN, 2008, p. 36).

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

Sausgruber e Tyran (2005, p. 39) denominam essa teoria como a “hipótese de Mill” de ilusão fiscal, a qual se manifesta quando os cidadãos tem uma percepção distorcida dos encargos fiscais.

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

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

Em interessante experimento visando à comprovação da hipótese de Stuart Mill, Sausgruber e Tyran demonstraram, de forma geral, que a redistribuição é aceita em 90% dos casos investigados se o seu financiamento se der por tributos indiretos, sendo rejeitada em 90% dos casos quando financiada por tributos diretos.

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

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

Quanto à iniciativa popular em matéria tributária, por exemplo, diversos ordenamentos possuem proibições expressas de sua utilização.

Es postura predominante en la doctrina, con particular influencia en el diseño constitucional positivo de los mecanismos de democracia semidirecta acogidos en el Derecho comparado [...] aquella que propicia la exclusión de la materia tributaria en la iniciativa popular, sobre todo cuando la misma tiene aptitud para convocar al cuerpo electoral a efectos de que éste se expida en referéndum” (CASÁS, 2002, p. 903).

A justificativa para esta limitação residiria no fato de que o mecanismo da iniciativa popular já foi utilizado como forma de limitar e restringir os recursos estatais, haja vista a resistência fiscal e o egoísmo natural dos homens quando da invasão de seus patrimônios através da tributação, sem se considerar, no entanto, a função da tributação (CASÁS, 2002, p. 971).

Dessarte, nota-se que, com o caráter velado da tributação indireta, e em razão do fenômeno do repasse econômico, gera-se uma imensa resignação tanto por parte dos

contribuintes *de iure*, pela ilusão de que conseguem “repassar” nos preços o ônus correspondente ao consumidor final, tanto pelo contribuinte de fato, o qual não percebe que os tributos estão “embutidos” no preço pago. É o que Aliomar Baleeiro (2012) denomina de “anestesia fiscal”.

Esses tributos, pois, impedem que haja a denominada *tax consciousness*, em que se sabe o montante aproximado dos sacrifícios financeiros para a manutenção da máquina estatal. Consoante Baleeiro (2012, p. 239):

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

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

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

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

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

que seguramente não é o caso das pessoas que, iludidas ou anestesiadas por uma tributação indireta”.

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

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

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

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

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

3 A LEI 12.741/12 COMO FORMA DE EFETIVAÇÃO DA TRANSPARÊNCIA E DA CIDADANIA FISCAL

Em um momento em que eclodem discussões acerca da necessidade de serem criados novos mecanismos que possibilitem o exercício de uma participação popular mais ativa na democracia brasileira, não se pode esquecer a importância da cidadania fiscal e do controle social dos gastos.

A cidadania fiscal alberga reflexões acerca das “prestações positivas de proteção aos direitos fundamentais e aos direitos sociais e as escolhas orçamentárias, questões que apresentam o maior déficit de reflexão teórica no campo da cidadania” (TORRES, 1999, p. 460).

O exercício da cidadania fiscal e do controle de aplicação de recursos está intimamente ligado ao conhecimento da carga tributária paga e da importância da correta aplicação dessa arrecadação para a manutenção da máquina estatal e para o fomento dos objetivos previstos na norma constitucional.

Não se pode olvidar que a efetivação dos direitos relaciona-se com os custos que estes têm para sua concretização, e tendo em vista que o Estado depende de recursos econômicos obtidos junto aos particulares, o orçamento é o principal instrumento de concretização das políticas públicas, tendo o Estado por finalidade arrecadar recursos para a busca das previsões constitucionais. Sob a ótica da teoria dos custos dos direitos, só há direito onde há fluxo orçamentário compatível e suficiente para seu atendimento (GALDINO, 2005). Afinal, o cidadão consciente do seu dever de pagar tributos, participa ativamente das decisões de natureza pública e luta pela ampliação de sua participação (CRUZ; AMORIM, 2010, p. 17).

O artigo 150, §5ª da Constituição Federal de 1988 dispõe que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. Nota-se, pois, a preocupação do constituinte com o conhecimento da tributação incidente sobre esses tipos de operação e, conseqüentemente, com o exercício da cidadania fiscal. No entanto, apenas em 2012, com a edição da Lei nº 12.741/12, o retrocitado artigo foi regulamentado, a partir da previsão do dever de discriminação de impostos e outros tributos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços.

Essa preocupação se deu principalmente devido ao caráter velado da tributação indireta. A regulamentação, no entanto, só ocorreu quase 25 anos após a promulgação da Constituição de 1988. A referida inovação legislativa surgiu a partir do Projeto de Lei nº 1.427, de 2007. Ressalte-se, no entanto, que mesmo sem a regulamentação, em razão do princípio da transparência e do direito à informação, o Estado já poderia ter implementado mecanismos para garantir tais esclarecimentos aos cidadãos-contribuintes (CAVALCANTE; CAMURÇA, 2012).

É notável a importância da Lei 12.741/12, a qual prevê a discriminação dos impostos e contribuições incidentes sobre as operações de consumo e prestação de serviços, para a consolidação da transparência tributária e para a efetivação da cidadania fiscal, uma vez que se permitirá aos contribuintes o real conhecimento acerca da pesada carga tributária incidente no consumo, consciência esta que pode tirar os cidadãos da inércia, revoltando-se contra a pesada tributação, bem como exigindo uma melhor aplicação dos recursos obtidos para a manutenção da máquina estatal.

A referida lei determina que, na nota fiscal, em documento equivalente, ou ainda por outros meios, como painéis afixados no estabelecimento, deverá constar o valor aproximado dos tributos federais, estaduais e municipais.

Para Machado (2010, p. 93) a temática da transparência tributária é extremamente relevante e se refere a direito fundamental do contribuinte. Salienta o autor que:

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

A discriminação dos tributos presentes no preço do produto ou da prestação de serviços deve ensejar uma maior consciência dos cidadãos sobre a carga tributária nacional, permitindo não somente o conhecimento dessa parcela de tributos que compõem o preço das operações de consumo, mas também uma maior participação política quanto às decisões governamentais, à necessidade de reforma tributária e ao controle de gastos.

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

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

A falta de informação precisa sobre os tributos incidentes nas mercadorias e serviços promovem inconscientemente uma ignorância coletiva e impede a devida análise dos custos gerais dos bens e serviços obtidos pelos consumidores, afrontando não só os princípios constitucionais, mas também as regras básicas da economia (2012, p. 36).

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

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

Destaque-se que em outros países, como, por exemplo, os Estados Unidos da América e em várias nações europeias, o tributo (v.g., o VAT ou IVA) já vem discriminado na nota fiscal de forma separada do valor do produto sobre o qual incide.

Aspecto importante da lei que já vinha gerando discussões antes mesmo de sua entrada em vigor refere-se ao rol de tributos que devem ser discriminados. Trata-se de uma demonstração da própria fragilidade da classificação, que sempre levou tanto o legislador (p.ex. art. 166 do CTN) como a jurisprudência (v.g., Súmula 71 do STF) a evitarem o risco de apontar quais tributos seriam indiretos, e quais não o seriam.

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

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

Essa determinação se dá mesmo tendo a redação do art. 150, da Constituição Federal se restringindo aos impostos. Contudo, deve-se ter em mente que todos os tributos elencados

no supracitado artigo são de extrema importância para a composição do preço do produto ou serviço, podendo restar inócua a disposição constitucional se a lei ordinária se referisse apenas aos impostos, e não aos tributos de forma geral.

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

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

Entretanto, a Medida Provisória nº 620/13 alterou o art. 5º da Lei 12.741/12, prorrogando o prazo de início de aplicação das penalidades por sua inobservância. Dessa forma, as penalidades, previstas no Código de Defesa de Consumidor, começaram a ser aplicadas apenas a partir de 10/06/2014.

A falta de penalidades tem apresentado, como consequência, o descumprimento da lei pela maior parte dos estabelecimentos comerciais (LEI..., 2013, *online*). De acordo com os comerciantes, seguir a lei seria extremamente difícil em razão do complexo sistema tributário brasileiro, bem como devido à falta de regulamentação na retrocitada lei, a qual não explicaria como deve se dar o procedimento de discriminação.

Contudo, segundo levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), mais de 100 (cem) mil cadastros já foram realizados para obter o sistema de informação dos tributos incidentes nos produtos e serviços nas notas e cupons fiscais ao consumidor final. A previsão do Instituto é de que mais de um milhão de estabelecimentos comerciais já estão aptos a fornecer essas informações. No Estado do Ceará, a estimativa é que já há pelo menos 2.523 cadastros para obtenção do sistema (ESTABELECEMENTOS..., 2013, *online*).

Nota-se, pois, que a informação é aspecto imprescindível para a efetivação da cidadania, uma vez que a informação adequada permite a transparência, bem como o fortalecimento da democracia.

Sem a devida consciência da carga tributária total com que têm que arcar, os cidadãos acabam não participando mais ativamente da fiscalização da aplicação dos recursos oriundos dessa arrecadação.

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

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

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

4 ÓBICES REMANESCENTES À CIDADANIA FISCAL. A QUESTÃO DO CONTROLE JURISDICIONAL DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

A tributação dita “indireta” cria, ainda, outro importante óbice ao exercício da cidadania fiscal, o qual, embora atinja um menor número de situações, talvez seja até mais grave, no que tange aos danos que causa à estrutura e aos princípios formadores do próprio Estado Democrático de Direito. Trata-se dos embaraços que cria, pelo menos sob a ótica dos Tribunais Superiores brasileiros, ao acesso à jurisdição, notadamente quando se trata da restituição de quantias pagas indevidamente.

Sabe-se que, aproximadamente a partir da década de 50 do Século passado, o Supremo Tribunal Federal (STF) alterou a jurisprudência que até então vinha seguindo (cf. *v.g.*, RE 3.051, de 1938), e passou a entender pela impossibilidade de se restituir o tributo indireto pago indevidamente (Súmula 71). De tanto insistir na tese, desde os primeiros anos do Século XX, a Fazenda conseguiu vê-la prevalecer, fundada na ideia de que, como o ônus

representado pelo tributo seria transferido ao “contribuinte de fato”, restitui-lo ao contribuinte “de direito” implicaria um enriquecimento sem causa. Quanto ao argumento de que a Fazenda igualmente experimentaria um enriquecimento sem causa ao não restituir tributo reconhecidamente indevido, objetou-se que melhor seria o seu enriquecimento, representante que é dos interesses de “toda a sociedade”, que o do contribuinte de direito (Cf., v.g., voto do Min. Victor Nunes Leal no RE 46.450, de 1961).

Com o passar do tempo, surgiram casos em que se mostrava evidente a impossibilidade de ter havido a transferência do ônus do tributo, ainda que usualmente tido por indireto. Exemplo disso era o caso de mercadoria submetida a tabelamento de preços, quando estes continuavam fixados no mesmo patamar apesar da majoração do tributo depois tida por indevida. Tais casos deram ensejo à edição da Súmula 547/STF, segundo a qual “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo”, texto que corresponde, em linhas gerais, ao que se positivou no art. 166 do CTN, que estabelece: “restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Com o advento da Constituição Federal de 1988 e a conseqüente criação do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao qual se atribuiu a competência, que antes era do STF, de manter a integridade e a unidade da legislação federal infraconstitucional, este seguiu adotando o mesmo entendimento, tendo esclarecido que, em sua ótica, o disposto no art. 166 do CTN seria aplicável ao ICMS, ao IPI e ao ISS, este último quando cobrado de forma proporcional ao faturamento do prestador do serviço, conforme já explicado em momento anterior deste artigo. Assim, mesmo pagos indevidamente, tais tributos somente seriam restituídos a quem provasse haver assumido o referido encargo, ou estivesse autorizado a tanto pelo terceiro que o houvesse assumido.

Embora passível de inúmeras críticas (confira-se MACHADO SEGUNDO, 2011, *passim*), o certo é que esse entendimento, se por um lado presumia a integralidade do repasse, transferindo sempre ao contribuinte dito “de direito” o ônus da prova em contrário, por outro reconhecia, como consequência, a legitimidade ativa *ad causam* ao contribuinte “de fato”, que poderia exercer, em nome próprio, todos os direitos inerentes a quem fosse parte da relação jurídica tributária. Foi o que se decidiu, por exemplo, no REsp 276.469/SP, no qual se afirmou que “o contribuinte de fato está legitimado para reclamar a devolução do tributo

indevidamente recolhido pelo contribuinte de direito. Assim dispõe, a contrario sensu, o art. 166 do CTN”.

Entretanto, julgando o REsp 1.147.362/MT, o STJ alterou esse entendimento, consignando que o contribuinte dito “de fato”, por não possuir relação jurídica com o Fisco, tampouco poderia questionar em juízo aspectos dessa relação, seja para pleitear a devolução de quantias pagas indevidamente, seja mesmo para se insurgir contra cobranças indevidas, atuais ou futuras. Esse entendimento sofreu apenas uma exceção, estabelecida posteriormente, no julgamento do REsp 1.278.668/RS e do REsp 1.299.303/SC, relativamente aos consumidores de energia elétrica, porquanto se entendeu que estes, dada a forma como se fixam as tarifas cobradas pelas concessionárias de fornecimento de energia, estariam próximos de verdadeiros contribuintes “de direito”.

Sem entrar, aqui, no mérito da questão de saber se a legitimidade deveria ser reconhecida a contribuintes de fato ou a contribuintes de direito, se a consumidores finais ou a empresários vendedores (confira-se, para tanto, NEVIANI, 1983; MACHADO SEGUNDO, 2012), o que importa é que, da maneira como equacionada a questão pelo STJ, cria-se situação que torna virtualmente impossível o questionamento jurídico de cobranças indevidas de tributos, quando estes foram considerados “indiretos”. Aos contribuintes de direito exige-se o ônus da prova – que, à luz do art. 333, I, do CPC, deveria ser da Fazenda ré – da inocorrência de repasse ao consumidor final, o qual, por sua vez, tampouco pode questionar a cobrança em nome próprio.

E nem se diga que, à luz do art. 166 do CTN, o contribuinte de fato poderia “autorizar” o contribuinte de direito, cabendo a este, então, reclamar a restituição correspondente. Primeiro, porque a forma como se efetuam e documentam as vendas diretas a consumidor torna inteiramente impossível ao contribuinte de direito identificar os seus clientes um a um, de sorte a deles pedir, tempos depois, a autorização, o que por si só é suficiente para se afastar o argumento. E, segundo, porque ter-se-ia o único e inusitado caso, no Direito Brasileiro, de alguém que não pode exercer um direito em nome próprio – direito do qual, à luz da jurisprudência, o contribuinte de fato sequer seria titular – mas pode *autorizar* um terceiro a fazê-lo em seu nome, absurdo que dispensa comentários adicionais (Cf. MACHADO SEGUNDO, 2012).

Melhor seria que se adotasse, no Brasil, solução há muito sugerida por estudiosos de renome (NEVIANI, 1983, *passim*; MACHADO, 1984, p. 69), e que de resto constava do anteprojeto de Código Tributário Nacional, originalmente elaborado por Rubens Gomes de

Souza. Solução que, diga-se de passagem, foi acolhida no âmbito da Comunidade Europeia (PIGNATELLI, *online*), em virtude de decisões da Corte Europeia de Justiça que reprimiram, em alguns países da Europa, tentativas semelhantes às do Fisco Brasileiro. Trata-se de assegurar plena legitimidade ao contribuinte de direito, para questionar todo e qualquer aspecto da relação jurídica tributária da qual participa, inclusive pleiteando a restituição de quantias pagas indevidamente, se for o caso, mas não excluir a possibilidade de o contribuinte de fato questionar em juízo, no plano cível, o preço cobrado pelo contribuinte de direito que houver recebido a restituição (MACHADO SEGUNDO, 2012). Mantêm-se distintas, dessa forma, as duas relações jurídicas, a de direito tributário estabelecida entre o Fisco e o contribuinte de direito, e a de direito privado, havida entre comprador e vendedor, sendo certo que esta última não se confunde com a primeira nem necessariamente é contaminada pelo fato de haver vício naquela.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do que foi examinado ao longo deste texto, não se deve concluir pela necessidade de abolir a tributação indireta no Brasil. Trata-se de modalidade de incidência dotada de inúmeras virtudes, sendo historicamente essencial às finanças públicas e, de resto, prevista no texto constitucional originário. É possível, porém, minimizar os seus defeitos, dentre os quais figuram, no Brasil, a falta de transparência e os embaraços trazidos ao seu controle jurisdicional, os quais prejudicam o exercício da cidadania fiscal.

A falta de transparência pode ser minimizada com a adequada regulamentação do disposto no §5.º do art. 150 da CF/88, meta para a qual a Lei 12.741/12 constitui importante passo, conquanto ainda deva ela ser objeto de aprimoramentos.

Os embaraços à obtenção do controle jurisdicional, por sua vez, dependem de uma mudança de rumo na jurisprudência, a qual precisa ser pelo menos coerente, considerando o comerciante vendedor como dotado de legitimidade ativa *ad causam* para questionar os termos da relação jurídica tributária em todos os seus termos, ou, caso assim não entenda, atribuindo esse *status* àquele ao qual o ônus teria presumidamente sido “transferido”. O que não se concebe é que ao contribuinte dito “de direito” se negue a legitimidade para questionar a cobrança do tributo, sob o argumento de que o tributo teria “de fato” sido pago pelo consumidor, mas também se negue a esse último a legitimidade, alegando-se que não teria relação jurídica com o Fisco. Essa incoerência remete o contribuinte a um recuo de séculos na

Histórica, inculcando-lhe a ideia de que a relação tributária não é jurídica, mas meramente de poder, o que é prejudicial à própria higidez do Direito Tributário e à sua eficácia enquanto ordem jurídica.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual** n. 29. São Paulo: Dialética, 2013. p. 181-204.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BARBOSA, Alice. **Cidadania fiscal**. Curitiba: Juruá, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de out. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 set. 2013.

_____. **Lei 12.741**, de 08 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm>. Acesso em: 15 mar. 2013.

_____. **Projeto de Lei n. 1.427**, de 2007. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 – Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=358066>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 117, p. 7-20, dez. 2012.

CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y garantías constitucionales del contribuyente**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.

CAVALCANTE, Denise Lucena; CAMURÇA, Eulália. Cidadania fiscal: o direito à informação fiscal no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, ano 20, v. 104, p. 33-52, maio/jun. 2012.

CISNE, José Joaquim Neto. **Administração tributária e democracia participativa: proposta de cidadania fiscal**. Sobral: Ed. UVA, 2002.

CRUZ, Lindalva Costa da; AMORIM, Rosendo Freitas de. Educação e seu Papel Transformador. In: VIDAL, Eloísa Maia (Org.). **Educação fiscal e cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010. p. 07- 21.

ESTABELECIMENTOS aptos a informar os tributos na nota. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1054/Lei-12-741-Estabelecimentos-aptos-a-informar-os-tributos-na-nota>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: Antônio Carlos Diniz Murta; Ubaldo Cesar Balthazar; Raymundo Juliano Rego Feitosa. (Org.). **Direito Tributário**. 1ed. Florianópolis: Conpedi, 2014, v. 1, p. 191-212.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: Direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

KRUGMAN, Paul. **A desintegração americana**. Tradução de Renato Bittencourt. Rio de Janeiro: Record. 2006.

LEI não funciona no primeiro dia. **O Povo**. Disponível em: <<http://www.opovo.com.br/app/opovo/economia/2013/06/11/noticiasjornaleconomia,3072316/lei-nao-funciona-no-primeiro-dia.shtml>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. (Coord.). **Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: Incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Ainda a restituição dos tributos indiretos. **Nomos** (Fortaleza), v. 32.2, p. 223-274, 2012.

NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

PIGNATELLI, José Miguel Martínez-Carrasco. **La devolución de lo indebido tributario en el derecho de la Comunidad Europea**. Disponível em <<http://ddd.uab.es/record/38056?ln=ca>>, último acesso em 5.11.2012

SAUSGRUBER, Rupert; TYRAN, Jean-Robert. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public Choice**, vol. 122, n.1/2. Jan 2005, p. 39-68.

SELIGMAN, Edwin R. A. On the shifting and incidence of taxation. **Publications of the American Economic Association**, vol. 7, n. 2/3. Mar./Maio 1892, p. 7-191.

SMITH, Adam. **Wealth of the nations**. Disponível em: <<http://www.econlib.org/library/Smith/smWN.html>>. Acesso em: 13 set. 2013.

TERRA, Ben. **Sales Taxation**. The Case of Value Added Tax in the European Community. Boston: Kluew Law and Taxation Publishers, 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VASQUES, Sérgio. **Origem e finalidades dos impostos especiais de consumo**. Disponível em:

<http://www.sergiovasques.com/xms/files/Artigos/Accises/Origem_e_Finalidades_dos_IEC.pdf>. Acesso em: 03 set. 2011.

WATRIN, Christoph; ULLMANN, Robert. Comparing Direct and Indirect Taxation: The Influence of Framing on Tax Compliance. **The European Journal of Comparative Economics**, vol. 5, n. 1, p 33-56.