

## Consciência Fiscal e Aperfeiçoamento da Cidadania: o Problema dos Tributos Indiretos

### *Tax Awareness and Improvement of the Active Citizenship: the Indirect Taxes Problem*

#### **MARCELO GUERRA MARTINS**

Graduado em Direito pela USP (1993), Mestre em Direito Civil pela USP (2000), Doutor em Direito do Estado pela USP (2010), Professor do Curso de Mestrado em Direito da Sociedade da Informação do Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas de São Paulo, Juiz Federal em São Paulo, atual titular da 17ª Vara. Atuou como Magistrado Auxiliar e Instrutor no Supremo Tribunal Federal (2009 a 2012).

Submissão: 01.02.2016

Decisão Editorial: 28.07.2016

Comunicação ao Autor: 28.07.2016

**RESUMO:** A percepção dos indivíduos acerca da carga tributária é essencial ao aperfeiçoamento do exercício da cidadania, pois estimula os eleitores a exigirem de governantes e parlamentares atitudes impessoais e transparentes. Assim, é importante diminuir a ilusão fiscal gerada nos tributos indiretos, ainda mais porque estudos demonstram haver relação entre o estágio de desenvolvimento e o tipo predominante de tributação de um país (direta ou indireta).

**PALAVRAS-CHAVE:** Ilusão fiscal; tributos indiretos; cidadania.

**ABSTRACT:** How individuals view tax burdens is important for developing active citizenship as it encourages voters to demand that government and congress act impartially and transparently. Therefore, decreasing the fiscal illusion behind indirect taxation is important, especially because studies have shown that there is a relation between the stage of development and the predominant type of taxation of a country (direct or indirect).

**KEYWORDS:** Fiscal illusion; indirect taxes; citizenship.

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Sociedade da informação e o exercício da cidadania; 2 Ilusão fiscal e os tributos indiretos; 3 Ilusão fiscal e desenvolvimento; 4 O artigo 150, § 5º, da Constituição de 1988 e a Lei nº 12.741/2012; Conclusões; Referências.

### **INTRODUÇÃO**

É bem sabido que há séculos (quicá milênios) as pessoas, com raras exceções, não gostam de pagar tributos. A explicação mais óbvia para essa resis-

tência tão persistente é que, segundo Pezzi (2008, p. 73), “raramente na história humana a tributação se mostrou justa”. De fato, até uns 200 anos atrás, o tributo era um simples achaque, uma extorsão praticada por uma força descomunal contra o contribuinte, que pouco podia fazer para aliviar a sanha fiscal de chefes tribais, príncipes, reis e imperadores.

Muito sangue já foi derramado em dezenas de insurreições contra sistemas fiscais opressores<sup>1</sup>. Em comum essas convulsões foram deflagradas a partir do “sentimento de repulsa a impostos reputados injustos por um grupo social em certo momento” (Baleeiro, 1998, p. 284).

Foi somente a partir do final do século XVIII, com esteio nos ideais iluministas<sup>2</sup>, que o tributo passou a ser visualizado como “coisa pública”, ou seja, um recurso a ser aplicado em prol da sociedade e do bem comum, e cuja criação deveria ter por base a lei e respeitar a capacidade econômica do contribuinte.

Porém, se esses ideais foram largamente alcançados ao longo dos séculos XIX e XX na Europa, América do Norte e alguns poucos outros locais, a realidade ainda é bem diferente no resto do mundo, onde predominam os chamados países em desenvolvimento, cujas estruturas fiscais se inserem em sistemas regressivos em que os pobres acabam pagando proporcionalmente mais tributos do que os ricos, mas, dada a estrutura do sistema tributário, não percebem facilmente essa situação.

No Brasil, segundo Almeida (2010, p. 168), estima-se que quem ganhe mensalmente até dois salários-mínimos transfira aproximadamente 54% da renda ao Estado como reflexo dos tributos indiretos incidentes no consumo de bens e serviços. Algo em torno de 200 dias de trabalho. Para os que ganham acima de 30 salários, a repercussão é menor, ou seja, a tributação indireta absorve “apenas” 30% da renda, ou 100 dias de trabalho.

Mesmo que não se trate de uma relação privada, é da natureza humana buscar certa equivalência nas prestações advindas do pacto social: os cidadãos contribuem com parte de seus recursos ao Estado, que, por sua vez, deve garantir comodidades como segurança, estabilidade, serviços públicos e outras comodidades.

---

1 Os mais notórios são a *Boston Tea Party* de 1773 e a Revolução Francesa de 1789. No Brasil, o destaque fica com a Inconfidência Mineira (de 1789) e a Guerra dos Farrapos (iniciada em 1835, no Rio Grande do Sul). Botelho (2005, p. 17) ainda destaca os seguintes levantes: revolta dos *maillotins*, sob o reinado de Charles V; dos *croquants*, no fim do século XV; dos *va-nu-pieds*, na Normandia, em 1639; dos *bonnets rouges*, na Bretanha, em 1675.

2 Nos idos de 1762, no *Contrato social*, Rosseau (1973, p. 100) já dizia: “Não é pela quantidade de tributos que se deve medir o ônus, mas sim pelo caminho que têm de fazer para voltar às mãos de que saíram. Quando essa circulação é rápida e bem estabelecida, não importa que se pague muito ou pouco, pois o povo será sempre rico e as finanças andarão bem. Ao contrário, por pouco que o povo dê, quando este pouco não lhe volta, ele, dando sempre, logo se esgotará: o Estado jamais será rico e o povo sempre será miserável”.

Quando os indivíduos sentem que não há um retorno razoável e proporcional aos recursos entregues ao Erário, surgem instabilidades “indesejáveis” que, dependendo da intensidade, podem colocar em xeque os poderes constituídos.

Daí que, com o objetivo de evitar abalos institucionais mais graves, não é raro que governantes mal intencionados procurem camuflar a percepção da efetiva carga tributária suportada pelos cidadãos. É que, presumivelmente, quanto maior for a consciência fiscal das pessoas, mais pressionados serão os gestores públicos para que atuem de forma republicana, impessoal e transparente.

Os chamados tributos indiretos são grandes responsáveis (não os únicos) pela disseminação da ilusão fiscal, na medida em que sua estrutura permite ao contribuinte “de direito” empurrar o respectivo ônus financeiro a outra pessoa, geralmente o consumidor, que raramente percebe a quantidade de tributos que foram sendo agregados durante a cadeia produtiva e que se encontram diluídos no preço final.

Conforme mostraremos adiante, os países em desenvolvimento concentram sua arrecadação justamente nos tributos indiretos, ao contrário dos mais desenvolvidos, onde os tributos diretos ou pessoais (que ordinariamente não possibilitam a transferência do ônus financeiro a outrem) é que predominam. Outra constatação é que nos países desenvolvidos o nível de ilusão fiscal é consideravelmente menor do que naqueles em desenvolvimento.

Dessa feita, iremos mostrar a existência de uma relação tripartite entre 1) o modelo predominante de tributação (direta ou indireta), 2) o nível de ilusão fiscal dos cidadãos e 3) o estágio de desenvolvimento do país.

No Brasil, algo em torno de 75% de toda a arrecadação fiscal provém da tributação indireta. Não obstante o § 5º do art. 150 da Constituição de 1988 estabelecer que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”, apenas quase 25 anos depois, com a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, é que o tema foi regulamentado. Porém, a aplicação dessa lei, segundo abordaremos, carece de aperfeiçoamentos.

Pouquíssimos artigos até hoje trataram especificamente do tema em apreço, o que revela um desinteresse dos pesquisadores não apenas a respeito da ilusão fiscal, mas, sobretudo, por um mandamento constitucional, no caso o § 5º do art. 150, cuja exegese, acredita-se, deva considerar o contexto da sociedade da informação, época em que o conhecimento e sua rápida difusão exercem papel preponderante na vida dos diversos povos.

É o que passamos a elaborar, advertindo não ser nossa intenção colocar palavras finais, muito menos verdades absolutas. Ao contrário, pretendemos, antes de tudo, fomentar discussão a respeito do tema em foco, cuja importância

acreditamos ser crucial para o constante aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito desejado pela Constituição Federal de 1988.

## 1 SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO E O EXERCÍCIO DA CIDADANIA

A humanidade vive atualmente na chamada sociedade da informação, termo que surgiu, segundo noticia Siqueira Júnior (2007, p. 252), “pela voz do então Presidente da Comissão Europeia, Jacques Delors, por ocasião do Conselho Europeu (1993), ao lançar pela primeira vez a ideia das infraestruturas da informação”.

Trata-se, em suma, de um ciclo da organização humana em que a criação, o processamento, o armazenamento e a difusão de informações e de conhecimento passam, cada vez mais, a ter o papel de protagonista nos arranjos socioeconômicos dos diversos países.

Nessa nova era social, a economia dos bens imateriais acaba por suplantar a dos materiais. Não que os bens materiais tenham perdido a importância – afinal todas as pessoas deles precisam para sobreviver dignamente –, mas o conhecimento e, principalmente, as técnicas para produzir todos esses bens terminam por valer mais que o conjunto dos utensílios efetivamente produzidos.

Segundo explica Siqueira Júnior (2007, p. 255): “Na era agrícola, a terra se configurava como o fator primordial da geração de riquezas. Na era industrial, a riqueza surge da máquina a vapor e da eletricidade. Na era do conhecimento, a informação e o conhecimento são os atores centrais da produção econômica”.

Com efeito, diagnostica Toffler (1980, p. 162) que “a informação tornou-se talvez o negócio mais importante e o que mais cresce no mundo”. Nessa banda, Forgioni (2015, p. 313) informa que, atualmente, “a propriedade intelectual é o maior produto de exportação dos Estados Unidos”.

O desenvolvimento de computadores e equipamentos de informática em geral, com preços cada vez mais acessíveis, foi essencial à criação dessa nova conjuntura vivida pela humanidade.

Nesse cenário, verdadeira revolução foi deflagrada a partir da segunda metade da década de 1990 com o surgimento comercial da internet. Trata-se, na visão de Castells (2003, p. 08), de “um meio de comunicação que permite, pela primeira vez, a comunicação de muitos com muitos, num momento escolhido, em escala global”.

Essa revolução digital, conforme Barreto Júnior (2007, p. 62), faz com que sejam dissolvidas “as fronteiras entre telecomunicações, meios de comunicação de massa e informática”. De fato, de poucas décadas para cá, modificaram-se profundamente tanto a forma quanto a velocidade da aquisição e transmissão de conhecimento e informações.

A estrutura de redes interligadas e não hierarquizadas próprias da internet proporcionou o nascimento de um ambiente de ampla liberdade na criação e circulação das mais variadas ideias e doutrinas, o que, como é bem sabido, inclusive já derrubou governos (v.g., a denominada Primavera Árabe), bem como vem colocando em dúvida a estabilidade de tantos outros.

Em suma, é inegável que, após a difusão mundial da internet, o conhecimento vem ficando cada vez mais acessível, e a informação, por seu turno, passou a poder ser transmitida em tempo real para quase todos os países. Portanto, não obstante o uso predatório da grande rede (v.g., cometimento de fraudes, extorsões, difusão de racismo, pornografia infantil e outros crimes), é certo que os governos nunca estiveram tão passíveis de serem observados e criticados como agora.

Tal circunstância, é preciso reconhecer, transmuda-se numa ferramenta preciosa para o aprimoramento do exercício da cidadania, que passa pelo sentimento de pertença a certo grupamento humano, fenômeno já presente desde a antiguidade, segundo bem relata Coulanges (1954, p. 295-296).

Desse modo, sentindo-se parte do todo, mas sem perder a individualidade, fica fortalecido nas pessoas um sentimento de responsabilidade pelo destino do grupo, o que encoraja muitos a exigirem dos respectivos gestores públicos, inclusive pela larga utilização das redes sociais eletrônicas, que o trato das finanças públicas se opere de modo verdadeiramente republicano, impessoal e transparente.

Aqui o papel da internet é de alto relevo, não apenas em face da notável permeabilidade social das ideias que nela circulam, mas também pela facilidade da criação de *sites* ou páginas voltadas ao exame das finanças públicas, com informações didáticas que procuram facilitar a compreensão dos cidadãos comuns acerca do tema, um tanto árido aos não iniciados.

Daí que, conforme já dito, governantes com más intenções procuram obscurecer a consciência fiscal dos indivíduos, de modo a iludi-los acerca de quanto efetivamente vêm entregando aos cofres públicos, tornando mais difícil verificar se há certo equilíbrio ou razoabilidade entre o que se dá e o que o se recebe de volta na forma de serviços públicos e outras comodidades.

## 2 ILUSÃO FISCAL E OS TRIBUTOS INDIRETOS

O primeiro estudo sistemático acerca da ilusão fiscal data do começo do século XX. Trata-se da *Teoria della illusione finanziaria* de Almilcare Puviani, que define o fenômeno como uma compreensão errada a respeito do montante dos tributos pagos ou a serem pagos ao governo ou acerca da aplicação desses recursos (Puviani, 1903, p. 08).

Esse sentido ainda prevalece na literatura atual. Assim, para Dell’Anno e Mourão (2012, p. 271), “*fiscal illusion occurs every time a taxpayer does not realize how much he pays to the state or how much he receives from the state*”.

No século XIX, mais precisamente em 1848, John Stuart Mill já havia alertado para o problema em relação aos tributos indiretos. Em sua argumentação (*apud* Sausgruber e Tyran, 2003, p. 02):

*Perhaps [...] the money which [the taxpayer] is required to pay directly out of his pocket is the only taxation which he is quite sure that he pays at all. [...] If all taxes were direct, taxation would be much more perceived than at present; and there would be a security which now there is not, for economy in the public expenditure.*

Percebe-se que a ilusão fiscal é, em resumo, uma questão ligada à percepção distorcida dos indivíduos sobre quanto efetivamente custa o governo (ou o Estado), sendo que esse erro de avaliação pode ser dar tanto na esfera da entrada dos recursos (a carga tributária) quanto na esfera da saída, ou seja, da aplicação das quantias arrecadadas.

Assim, na ilusão fiscal da entrada, os contribuintes encontram-se submetidos a uma carga tributária maior do que normalmente percebem. Pensam estar pagando X, mas, na realidade, entregam ao governo X + Y. Aqui se encontra a ilusão advinda dos tributos indiretos.

Noutro giro, a ilusão de saída é gerada pela dificuldade das pessoas em perceber o quanto e em que áreas estão sendo aplicados os recursos públicos. Trata-se de uma deficiência na transparência com o trato das finanças públicas. Conforme já descrito na introdução acima, o presente trabalho tem foco na ilusão fiscal advinda dos tributos indiretos.

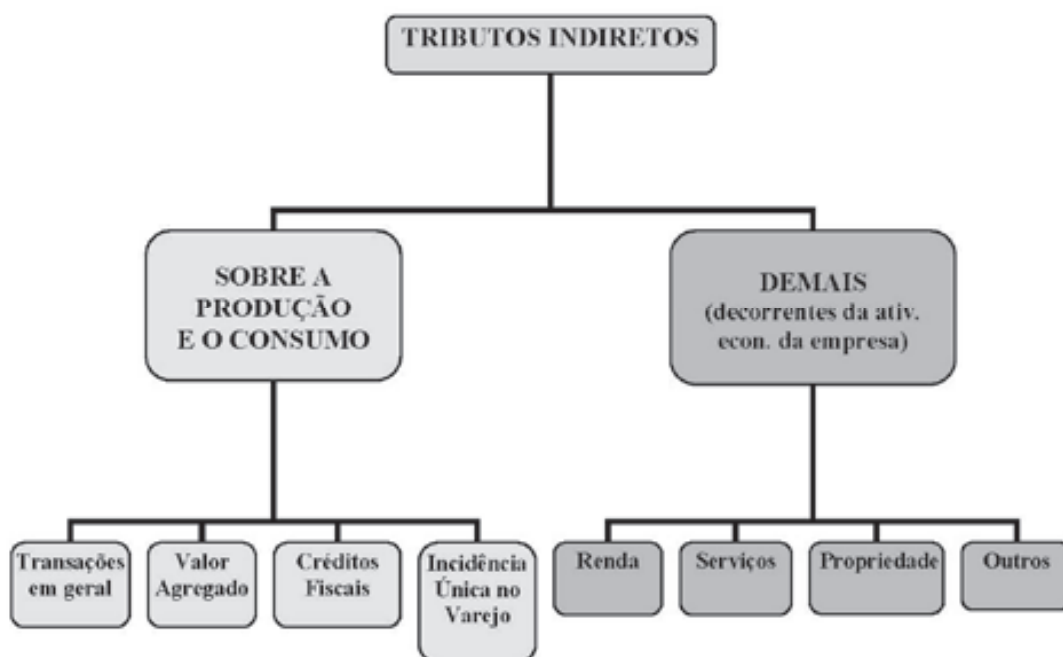
Porém, para fins de potencial geração de ilusão fiscal, devem ser considerados indiretos não apenas os tributos incidentes sobre a produção e o consumo, mas, em verdade, são indiretos todos aqueles pagos por pessoas jurídicas, incluindo-se as firmas individuais, independente do tipo de incidência.

É que, havendo um contexto empresarial em cena, sempre há, ao menos teoricamente, a possibilidade de se imputar o ônus tributário a terceiros que não o contribuinte “de direito”.

Explica-se: num primeiro momento, de modo a não diminuir os lucros, tenta-se repassar o ônus gerado pelos tributos aos consumidores. Caso isso não seja possível, por exemplo, por questões mercadológicas (v.g., concorrência acirrada que obriga a prática de preços mais baixos), o próximo passo geralmente é a transferência dos encargos aos empregados na forma de estagnação salarial.

Contudo, tal procedimento pode ser problemático (aliás, acaba sendo a longo prazo), visto que os trabalhadores e os sindicatos não concordarão com essa situação indefinidamente. Logo, em último grau, o ônus tributário é aportado, ainda que parcialmente, aos sócios e acionistas com menores distribuições de lucros<sup>3</sup>.

Assim, para fins do presente estudo, com base na proposta apresentada por Due (1974, p. 162 e s.), sugere-se a seguinte classificação para os tributos indiretos:



Na outra ponta encontram-se os tributos diretos (também chamados de pessoais). São situações em que a transferência do ônus é bem mais difícil. A regra nos tributos diretos é que o contribuinte “de direito” e “de fato” sejam a mesma pessoa. Os exemplos mais comuns são os tributos devidos por pessoas físicas, isso é, fora de um contexto empresarial, como os impostos sobre a renda, propriedades, heranças e doações etc.

Retornando a atenção aos tributos indiretos, identificar no preço de um produto ou serviço a exata parcela correspondente aos tributos embutidos ao longo da cadeia produtiva é uma tarefa bastante árdua.

3 Segundo pondera Lemgruber (2005, p. 213): “A interpretação mais aceita é a de que, a curto prazo, o imposto é suportado pelos donos do capital, pois não há margens para ajustes. Porém, a longo prazo, é provável que os consumidores ou os trabalhadores paguem a conta de um aumento do imposto sobre a empresa. Consumidores arcarão com o custo caso seja possível repassar o imposto para os preços dos bens e serviços produzidos pela empresa; trabalhadores suportarão a incidência caso seus salários sejam diminuídos de modo a manter os custos de produção. Quem realmente será afetado, e em que nível, dependerá das elasticidades da demanda e do tipo de mercado envolvido (competitivo ou monopolístico)”. Na mesma linha, outros autores: Mankiw, 2007, p. 260; Jost, 2003, p. 25; Giffoni e Villela, 1987, p. 16.

Caso a cadeia não seja tributada, isso é, havendo incidência única no varejo quando da venda ao consumidor final (v.g., o *sales tax* norte-americano)<sup>4</sup>, não será tão complexo estimar o valor pago ao governo, ainda mais se a respectiva nota fiscal fizer menção clara a respeito, o que é comum em muitos países.

Assim, por exemplo, se um produto qualquer estiver numa vitrine à venda por US\$ 100,00 e o *sales tax* for de 10%, o preço final será de US\$ 110,00, sendo que US\$ 10 correspondem ao imposto sobre vendas. Simples operação aritmética que deixa bastante claro o valor da tributação cobrada do consumidor.

Contudo, é fato que, nesse caso, a carga tributária integral será o *sales tax* (US\$ 10,00) mais uma parte indefinida dos US\$ 100,00 correspondente aos custos tributários decorrentes da atividade econômica (vide quadro acima) repassados sucessivamente entre as empresas que compuseram os vários elos de determinada cadeia produtiva.

Daí que é muito difícil identificar, com precisão, o quanto foi repassado por cada empresa a título de custos tributários em cada item produzido. Mesmo porque nunca se saberá exatamente se uma empresa repassou integralmente esse tipo de custo ou, eventualmente, absorveu-o em parte com objetivo de praticar preços mais baixos e aumentar suas vendas e participação no mercado.

Final, segundo a explanação de Giambiagi e Além (2011, p. 22), “a estrutura do mercado e as elasticidades-preço da oferta e da demanda são cruciais para a determinação de quem realmente arca com o imposto”.

E, quanto mais itens um produto possuir (v.g., um eletrodoméstico que é composto por centenas ou até milhares de peças), mais complexa fica a tarefa de estimar a porcentagem de tributos diluídos no preço final. É o que Puviani (1903, p. 45), de forma pioneira, denominou de “*illusione per occultamento nel prezzo*”.

Então, o primeiro problema é uma questão ligada à realidade, à veracidade, à confiabilidade dos métodos para os cálculos utilizados para aferir a carga tributária diluída no preço final de um produto ou serviço qualquer. Mas não é só isso. Há um problema adicional.

Mesmo que o primeiro problema não existisse, ou seja, ainda que a identificação da carga tributária embutida fosse fácil e sempre correspondesse à realidade, é preciso considerar também que, muitas vezes, o prazer gerado pela compra de algo obscurece a atenção que o consumidor poderia dar à incidência tributária, ainda mais quando se tratar de um bem de valor elevado (v.g., um automóvel) fruto de longo esforço e, por isso, considerado uma grande conquista.

---

4 Afirma Botelho (2005, p. 97) que, no *sales-tax*, “o valor do imposto não está incluído no preço, e o comprador paga o valor da operação em duas parcelas em destaque (preço cobrado pelo comerciante, acrescido dos impostos)”.

A questão aqui é de índole psíquica e nitidamente subjetiva. Diz respeito aos aspectos comportamentais das pessoas em geral. Até que ponto as pessoas estão dispostas a prestar alguma atenção ao tema?

Por outro lado, é certo que a identificação na nota fiscal da carga tributária incluída em certo produto, ainda que por estimativa, ao menos possibilita aos compradores, se desejarem, tomarem ciência de quanto o governo acabou recebendo pela transação realizada.

Acredita-se ser essa conscientização fundamental para robustecer nas pessoas o sentimento de também serem responsáveis pelo financiamento do Estado, e, por isso, sentirem-se legitimadas a exigirem dos governantes gestões transparentes, que evitem ao máximo o desperdício, marcadas pela impessoalidade e que se coadunem com o interesse público.

### 3 ILUSÃO FISCAL E DESENVOLVIMENTO

Em termos mundiais, percebe-se que a arrecadação fiscal dos países desenvolvidos (ou industrializados) tem sua principal fonte nos tributos diretos (v.g., impostos sobre a renda e propriedades devidos por pessoas físicas), “enquanto países em desenvolvimento dependem mais fortemente da arrecadação da pessoa jurídica para financiar o Estado” (Lemgruber, 2005, p. 214).

Com efeito, os tributos indiretos “desempenham papel fundamental na estrutura das economias em desenvolvimento” (Due, 1974, p. 13). É o que também afirma Bird (1987, p. 1152).

Conforme Pereira *et al.* (2006, p. 47), “observa-se correlação positiva entre o nível de renda dos países e sua estrutura tributária. Assim, países com níveis de renda mais elevados tendem a concentrar sua arrecadação tributária em impostos diretos, como o Imposto de Renda”. O mesmo estudo (*idem*, p. 48) apresenta a seguinte composição:

#### COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA POR GRUPO DE PAÍSES 1995/1997 EM PROPORÇÃO DO PIB (%)

	IMPOSTO SOBRE A RENDA			IMPOSTO SOBRE O CONSUMO				
	Total	Empresas	Pessoal	Total	Geral	Excises	Comércio Exterior	Seg. Social
Países da OCDE	14,2	3,1	10,8	11,4	6,6	3,6	0,3	9,5
América	15,4	3,0	12,3	7,0	3,7	2,0	0,3	6,1
Pacífico	16,3	4,3	11,4	8,4	4,3	2,6	0,6	3,5
Europa	13,7	2,9	10,6	12,4	7,3	4,0	0,3	10,8
Países em desenvolvimento	5,2	2,6	2,2	10,5	3,6	2,4	3,5	1,3
África	6,9	2,4	3,9	11,6	3,8	2,3	5,1	0,5

	IMPOSTO SOBRE A RENDA			IMPOSTO SOBRE O CONSUMO				
	Total	Empresas	Pessoal	Total	Geral	Excises	Comércio Exterior	Seg. Social
Ásia	6,2	3,0	3,0	9,7	3,1	2,2	2,7	0,3
Oriente Médio	5,0	3,2	1,3	10,3	1,5	3,0	4,3	1,1
Hemisfério Ocidental	3,7	2,3	1,0	10,6	4,8	2,3	2,6	2,5

Existem, em suma, duas causas para essa diferenciação. A primeira, segundo Due (1974, p. 31), é que, em muitos países em desenvolvimento, “o poder político dos grupos mais abastados é bastante forte para restringir o aumento dos impostos diretos”. A segunda é que a economia desses países é pequena, ou seja, embora “o imposto progressivo individual possa aumentar ligeiramente a renda [do governo], nenhum imposto direto pode realmente render grandes somas”, do que faz dos tributos indiretos uma opção obrigatória.

Como bem constata Piscitelli (2012, p. 93), “é bastante lógico afirmar que o modelo de Estado constituído tem reflexo direto na estrutura do sistema tributário, o que implica, essencialmente, as formas pelas quais os ônus da tributação são distribuídos”.

O trabalho de Mourão (2008) é pioneiro em estruturar um índice que busca aferir a ilusão fiscal presente em cada país. Referido índice é o resultado da combinação de quatro componentes, cada um composto de uma série de dados referentes ao período entre 1960 e 2006, obtidos perante 68 países democráticos.

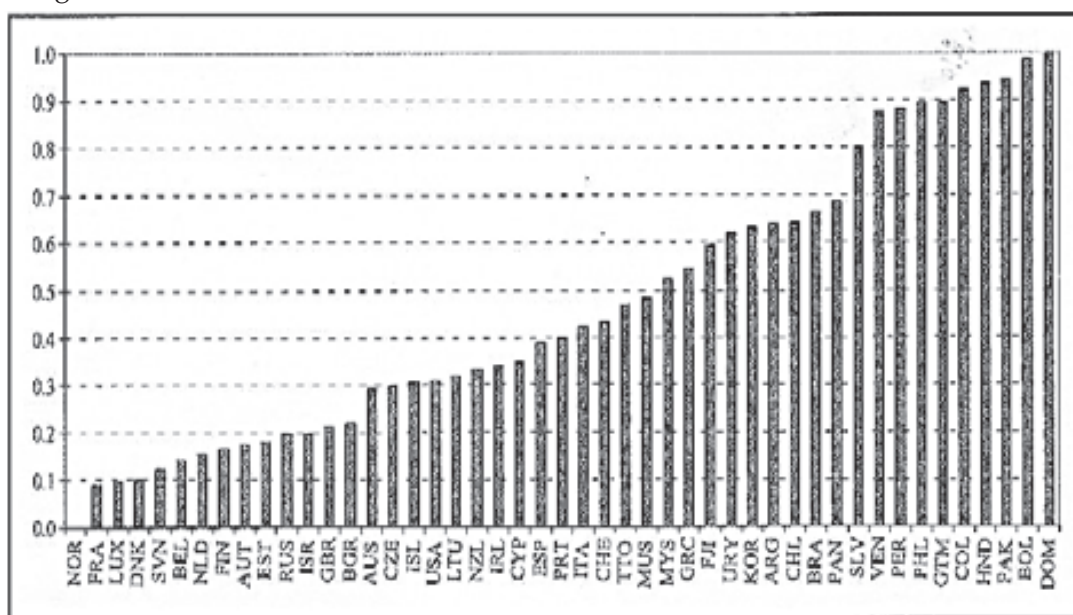
Assim, segundo Mourão (2008, p. 63-64), cada componente é, por sua vez, subdividido em diversos fatores, cada um com valores próprios, como abertura da economia, porcentagem de votos inválidos, grau de confiança no governo e seu tamanho, criação de moeda, razão entre a tributação direta e indireta, tributação do lucro das empresas, porcentagem da dívida pública frente ao PIB, razão entre despesas correntes e de capital no orçamento<sup>5</sup>, porcentagem de transferências de capital nas despesas de capital<sup>6</sup> etc.

Como principais resultados, o trabalho em foco (idem, p. 66 e ss.) apresenta o seguinte:

- 
- 5 As despesas correntes, em regra, visam a manter o governo funcionando, por isso consideradas operacionais. São gastos que geralmente não tendem a proporcionar um aumento na capacidade produtora do país (v.g., remuneração dos funcionários públicos, pagamentos de juros, manutenção de prédios, material de consumo). Já as despesas de capital, de um modo geral, tendem a levar a um aumento na capacidade produtora do país (v.g., construção de estradas, portos, aeroportos, escolas, usinas, linhas de transmissão etc.).
  - 6 As transferências de capital são remessas financeiras feitas em benefício de outras pessoas jurídicas (de direito público ou privado), independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços. São auxílios ou contribuições para que os entes beneficiários os empreguem em suas despesas de capital.

- 1) tanto países desenvolvidos quanto em desenvolvimento reduziram o nível de ilusão fiscal entre 1960 e 2006;
- 2) os países que apresentam os menores índices de ilusão fiscal são Austrália, Luxemburgo, Holanda e Nova Zelândia. Noutra ponta, os maiores índices pertencem a El Salvador, Guatemala, Honduras, Índia, Madagascar, Mali, Paquistão, Rússia e Sri Lanka;
- 3) no período analisado (1960-2006), Bélgica, Itália, Portugal e Espanha reduziram a ilusão fiscal em mais de 50%;
- 4) em 2006, em média, os países em desenvolvimento possuíam índices semelhantes de ilusão fiscal àqueles dos países desenvolvidos em 1960.

Outro trabalho que merece ser mencionado é o de Dell’Anno e Mourão (2012), que, de modo semelhante, opera a questão dos índices de ilusão fiscal. As conclusões são muito semelhantes, ou seja, o nível de ilusão fiscal ordinariamente acompanha o estágio de desenvolvimento dos países, conforme a figura a seguir.



No caso, segundo esses autores, o índice de ilusão fiscal máximo equivale a 1,0 e o mínimo, a 0,0. Verifica-se, claramente, a relação inversamente proporcional entre a ilusão fiscal e o nível de desenvolvimento dos países. Quanto menor a primeira, maior o segundo e vice-versa. Assim, por exemplo, enquanto que na Noruega (NOR) o índice de ilusão fiscal é menor do que 0,1, na República Dominicana (DOM) ele chega a quase 1,0.

Segundo mostra o trabalho de Dell’Anno e Mourão (2012, p. 291):

- 1) altos níveis de ilusão fiscal definitivamente estão relacionados com o tamanho do déficit público (existência de orçamentos deficitários) e com a prevalência da tributação indireta sobre a direta (ou pessoal);
- 2) a complexidade do sistema de tributação também contribui para a ilusão fiscal;
- 3) empresários e trabalhadores autônomos (*self-employment*) costumam possuir maior capacidade de aquilatar os custos da tributação do que empregados. Em última instância, isso pode influir no nível de ilusão fiscal do país, dependendo da razão entre esses dois tipos de trabalhadores;
- 4) por outro lado, não há evidências suficientes para concluir que os níveis de ilusão fiscal se relacionam com índices de liberdade de imprensa ou a quantidade de pessoas portadoras de diploma de nível superior;
- 5) melhores práticas administrativas precisam ser implantadas pelos governos, como, por exemplo, aumento da transparência nos relatórios e prestações de contas, além da criação de incentivos para uma maior participação popular nas decisões governamentais.

Portanto, é interessante notar que, da mesma maneira em que existe uma relação entre o nível de desenvolvimento de um país e o tipo de tributação predominante (direta/ indireta), o mesmo ocorre em face da ilusão fiscal, que cresce ou diminui segundo o grau de desenvolvimento observado. Ao que parece, esses fatores exercem estímulos e *feedbacks* recíprocos.

#### 4 O ARTIGO 150, § 5º, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A LEI Nº 12.741/2012

No Brasil, segundo Martins (2011, p. 210), aproximadamente 75% de tudo o que é arrecadado vem por meio dos tributos indiretos (somando-se os âmbitos federal, estadual e municipal). Ainda que haja divergências acerca dessa proporção<sup>7</sup>, principalmente em face de a estrutura da tributação indireta brasileira ser bastante complexa, o que dificulta bastante a tarefa de estimar os efetivos montantes arrecadados, fato é que, no Brasil, os tributos diretos (ou pessoais) têm papel meramente coadjuvante em termos de volume arrecadado.

Estudo desenvolvido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (2004, p. 11) aponta que o IRPF (Imposto de Renda das Pessoas Físicas), nítido tributo direto, corresponde a meros 5% da arrecadação total, enquanto que, na

---

7 Por exemplo, conforme Siqueira et al. (2001, p. 514), “os impostos indiretos respondem por mais da metade da receita tributária total”. Já conforme Faccioni (2005, p. 404), a situação seria mais crítica, isto é, “dois terços dos tributos são cobrados sobre o que as pessoas consomem e apenas um terço sobre a renda e a propriedade”.

Dinamarca, essa participação é superior a 50%. Em outros países, o IRPF também é muito importante na composição do tesouro público: Alemanha (27%), Austrália (40%), Canadá (37%), Estados Unidos (42%), França (17%), Inglaterra (30%), Islândia (39%), Itália (25%), Japão (20%), Noruega (24%), Portugal (18%), Suécia (31%), Turquia (21%).

Os impostos sobre as propriedades (v.g., IPTU, ITR e IPVA), também de índole direta (desde que devidos pelas pessoas físicas), também representam parcela singela do bolo arrecadado no Brasil, ficando entre 1,5% a 3% do total, segundo Martins (2011, p. 211) e Afonso *et al.* (2010, p. 50/64).

Nos países desenvolvidos, a situação tende a ser inversa. Conforme já dito, prevalecem os tributos diretos. Os indiretos representam uma parte menor da arrecadação, valendo os seguintes exemplos dados por Pereira *et al.* (2006, p. 47): Estados Unidos (17,6%), Japão (20,1%), França (25,4%), Alemanha (29,9%), Austrália (30,3%) e Inglaterra (32,7%).

Contudo, mesmo sendo evidente que os tributos indiretos tendem a gerar ilusão fiscal, não se pode simplesmente aventar de sua extinção plena ou inopinada, como, aliás, adverte Moschetti (1980, p. 267). A realidade mostra a inafastável circunstância de os Estados necessitarem de recursos que os financiem, sob pena de a estabilidade da sociedade civil entrar em risco de abalo.

Nesse diapasão, não se pode negar que a tributação indireta tende a ser bastante eficiente (em termos de custos operacionais e de resultados financeiros) por ordinariamente adotar mecanismos que facilitam a arrecadação e o respectivo controle pelos órgãos do governo. É o que se dá, por exemplo, com a chamada substituição tributária, em que o número estabelecimentos a serem fiscalizados resta bastante concentrado em elos chaves das diversas cadeias produtivas.

Além disso, em locais onde a maioria das pessoas físicas não possui renda ou patrimônio tributável, ficando isentas, por conseguinte, dos impostos que gravam essas situações, não há outro remédio senão tributar o consumo, uma vez que, ainda que existam pessoas ricas ou bem situadas financeiramente, o tamanho da economia local não é capaz de gerar receitas fiscais mínimas. Nesses casos, a sociedade como um todo é pobre.

Mas há outros fatores que afetam o resultado dessa equação. É que a versatilidade econômica mundial impede a fixação da tributação apenas no patrimônio e na renda, uma vez que, “em face ao crescente número de contribuintes nômades, empresas e profissionais facilmente deslocam a sede ou a residência para os países ou territórios com uma carga fiscal menor, escapando assim aos impostos diretos” (Nabais, 2005, p. 139). Numa constatação semelhante, Livingston (2005, p. 193) noticia que

muitos países se convenceram de que altas alíquotas de imposto sobre a renda (isto é, progressivas) são inúteis num mundo globalizado, porque negócios e indivíduos com altos rendimentos irão simplesmente deslocar seus empreendimentos para jurisdições com menor tributação, deixando os países de alta tributação ao mesmo tempo mais pobres e não mais equânimes do que eram antes.

Com efeito, países que tributam a renda e as propriedades de forma muito intensa correm o risco de enfrentarem fuga de capitais, o que, sabidamente, cria problemas econômicos e desajuste social. Essa nova conjuntura, segundo narra Bird (1987, p. 1151), renovou nos países industrializados a admiração pelos impostos sobre o consumo, ao mesmo tempo em que fez crescer a desilusão pelos impostos sobre a renda.

Em conclusão, se é preciso conviver com a tributação indireta, ainda mais em se tratando de países em desenvolvimento, é essencial que os consumidores de bens e serviços possam ao menos estimar, com razoável precisão, quanto do preço pago corresponde aos tributos incidentes na cadeia produtiva e na venda final, com vistas ao fortalecimento do exercício da cidadania.

Pois bem. No Brasil, em que pese o art. 150, § 5º, da Constituição de 1988 determinar que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”, apenas quase 25 anos depois, com a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, é que o tema foi regulamentado. Em suma, à semelhança do que ocorre em muitos países, a lei em apreço determinou que as notas fiscais de compras apresentassem a informação. É o que determinou o art. 1º da norma citada, *in verbis*:

Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.

Numa primeira leitura, o texto acima parece apontar que as informações fiscais deveriam levar em conta não apenas a tributação final, mas a “totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda”, o que, segundo já visto, é tarefa bastante complexa, dadas as variáveis envolvidas nos cálculos (número de componentes do produto final e o tamanho da cadeia produtiva de cada um desses componentes).

No entanto, a própria Lei nº 12.741, com intuito de tornar viável sua aplicação, tratou de afastar do cálculo os reflexos gerados por alguns tributos. São os casos, por exemplo, do IRPJ (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas) e da CSSL (Contribuição Social sobre o Lucro), o que é compreensível, uma vez

que os seus montantes dependem da existência de lucro a ser apurado apenas no final do exercício. Não há como saber a respeito de modo antecipado.

Também restaram excluídos eventuais reflexos gerados por impostos sobre as propriedades, diversas contribuições especiais, e todas as taxas.

Assim, em síntese, segundo a norma em testilha (art. 1º, § 5º), devem ser levados em conta os seguintes tributos: ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, Cofins e Cide incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível.

Os valores relativos ao II (Imposto de importação), PIS/Importação e Cofins/Importação devem ser computados na hipótese de produtos cujos insumos ou componentes sejam oriundos de operações de comércio exterior e representem percentual superior a 20% do preço de venda (art. 1º, § 6º).

As indicações de PIS e Cofins restaram limitadas à tributação incidente sobre a operação de venda ao consumidor (art. 1º, § 11).

Toda vez que o pagamento de pessoal constituir item de custo direto do serviço ou produto fornecido ao consumidor, deve ser considerada, ainda, a contribuição previdenciária dos empregados e dos empregadores incidente, alocada ao serviço ou produto (art. 1º, § 12).

Fato é que as exclusões e regras especiais acima declinadas acabam por distorcer para baixo o cômputo final, isso é, o verdadeiro reflexo tributário ocorrido em determinada compra. Portanto, na realidade, a carga fiscal embutida será sempre maior do que a estampada nas notas de compra. De fato, quanto ao IRPJ e à CSSL não há alternativa, visto que apenas no final do exercício é que haverá apuração de eventual quantia devida. Quanto às demais exações, no entanto, entende-se ser preciso repensar o sistema, em homenagem ao princípio da transparência<sup>8</sup>.

De qualquer forma, é inegável que a complexidade do sistema tributário nacional é um obstáculo de difícil transposição. Tanto isso é verdadeiro que, editada a Lei nº 12.741/2012, mesmo com *vacatio legis* de seis meses (art. 6º), foi necessário conferir aos comerciantes um prazo maior para adaptação. Desse modo, as sanções previstas para a não indicação das informações tributárias nas notas de compra foram suspensas por doze meses, conforme determinado pela Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013 (art. 4º). Simplesmente não havia como cumprir, de chofre, as determinações da Lei nº 12.741º.

---

8 Segundo Sales (2012, p. 29), o princípio da transparência consiste “no dever, a ser observado pela Administração Pública, de divulgar e prestar contas de forma clara, objetiva e atualizada, a fim de que o cidadão possa se apropriar das informações, discutir e exigir o que entender de direito”.

9 Vide: Especialistas apontam dificuldades no cumprimento da lei da nota fiscal. *Migalhas*, 4 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI202080,21048-Especialistas+apontam+dificuldades+no+cumprimento+da+lei+da+nota>>. Acesso em: 19 jan. 2016.

Nessa conjuntura, foi (e ainda é) inegável o relevantíssimo papel da informática para tornar viável a observância da lei pelos comerciantes e prestadores de serviço em geral, por meio do desenvolvimento de *softwares* complexos capazes de automatizar e, sobretudo, padronizar as dezenas de variáveis capazes de influir nos cálculos da carga tributária embutida nos preços. Com efeito, é bom sentir que “o mundo mudou. A Era da Informação oferece a tecnologia e o fluxo comunicacional que nos faltou antes” (De Santi, 2014, p. 555).

Outro tópico que merece atenção é que a Lei nº 12.741 não é clara quanto à necessidade de haver algum destaque para as informações tributárias nas notas. O ideal é que destaque houvesse, de maneira a facilitar a identificação dos tributos por parte da pessoa interessada. Do contrário, caso não haja clareza, muita gente simplesmente passará ao largo do assunto, numa postura, segundo Sanadaji e Wallace (2011, p. 238), de ignorância racional.

O que se observa no dia a dia, infelizmente, é que as informações tributárias que constam da grande maioria das notas estão camufladas no meio de tantos outros dados constantes desses documentos. É quase necessário utilizar uma lupa para localizar o campo da tributação. Trata-se, portanto, de um tópico que merece melhor reflexão e cuidado em futura e eventual modificação legislativa da matéria.

Em adição, passados mais de dois anos depois da aprovação da Lei nº 12.741, pesquisas apontam que a obrigação ainda não é cumprida de forma generalizada (Costa, 2016), o que, evidentemente, não pode prevalecer sob pena de os objetivos traçados pelo constituinte no § 5º do art. 150 da Constituição restarem desatendidos plenamente.

Por fim, é de se convir que, dentro do contexto da sociedade da informação, o custo adicional gerado por mais essa obrigação acessória (a inclusão das informações nas notas de compra) é potencialmente compensado pela possibilidade de robustecimento da consciência fiscal dos cidadãos, com o consequente esperado aprimoramento do exercício da cidadania por milhares, quiçá milhões, de eleitores.

## CONCLUSÕES

A ilusão fiscal, que tem como uma das causas mais importantes os tributos indiretos, obscurece a capacidade de os cidadãos avaliarem o desempenho de seus governantes e parlamentares, notadamente no que tange à percepção de haver (ou não) certa razoabilidade entre o que se entrega ao Erário e o que se recebe de volta na forma de segurança, serviços públicos e outras comodidades.

Essa situação muito provavelmente arrefece eventuais pressões sociais por gestões públicas mais transparentes, que privilegiem a eficiência e comba-

tam o desperdício – enfim, que sejam marcadas por um caráter impessoal e em harmonia com o interesse público.

Daí a importância de se combater a ilusão fiscal nas sociedades em geral, ainda mais porque estudos revelam haver relação tripartite entre o nível de ilusão fiscal disperso nas sociedades, o tipo de predominante de tributação (direta *versus* indireta) e o grau de desenvolvimento dos países, com estímulos e *feedbacks* recíprocos entre esses elementos.

Segundo pesquisado, os países mais desenvolvidos, cuja arrecadação fiscal ordinariamente se concentra nos tributos diretos ou pessoais, são aqueles que apresentam os menores índices de ilusão fiscal e vice-versa.

Mesmo que envolva certo custo econômico, acredita-se que uma maneira eficaz de diminuir a ilusão fiscal nos tributos indiretos é fazer as notas fiscais indicarem, de forma legível e em destaque, a porcentagem do preço correspondente aos tributos acumulados ao longo da cadeia produtiva de determinado bem ou serviço.

Ademais, trata-se de uma medida que se insere no amplo contexto da sociedade da informação, onde as ideias e o conhecimento circulam pelas redes eletrônicas de maneira cada vez mais rápida e abrangente e, ainda, sob certa imunidade a controles governamentais.

No Brasil, onde 75% da arrecadação tributária tem origem nos tributos indiretos, foi somente em 2012, com a edição da Lei nº 12.741, que passou a ser obrigatório o esclarecimento do consumidor acerca desse tipo de incidência, não obstante o art. 150, § 5º, da Constituição Federal ter determinado essa providência quase 25 anos antes.

No entanto, é necessário aperfeiçoar e, sobretudo, universalizar a aplicação da lei, de modo que a carga tributária embutida nos preços receba destaque especial nas notas, bem como seja a obrigação de informar plenamente observada por todos os estabelecimentos empresariais de modo indistinto.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto; SOARES, Júlia Moraes; CASTRO, Kleber Pacheco de. Um diagnóstico atualizado da tributação da propriedade no Brasil. *Revista de Administração Municipal – Municípios – IBAM*, n. 281, p. 50-64, jul./set. 2012. Disponível em: <<http://www.ibam.org.br/media/arquivos/revistaibam281.pdf>>. Acesso em: 31 dez. 2015.
- ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida*. São Paulo: Record, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

- BARRETO JÚNIOR, Irineu Francisco. Atualidade do conceito de sociedade da informação para a pesquisa jurídica. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). *O direito na sociedade da informação*. São Paulo: Atlas, 2007.
- BIRD, Richard M. A new look at indirect taxation in developing countries. *World Development*, v. 15, n. 09, p. 1151-1161, 1987.
- BOTELHO, Paula Derzi. *Sonegação fiscal e identidade constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 16 jan. 2016.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm)>. Acesso em: 2 jan. 2016.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12868.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12868.htm)>. Acesso em: 2 jan. 2016.
- \_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal do Brasil. O imposto de renda das pessoas físicas no Brasil. *Estudo Tributário*, n. 14, dez. 2004. Disponível em: <Erro! A referência de hiperlink não é válida.>. Acesso em: 25 maio 2015.
- CASTELLS, Manuel. *A galáxia da internet*. Trad. Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Zahar, 2003.
- COSTA, Daiane. Lojas ainda sonegam informação sobre impostos pagos por cliente. *O Globo*, 18 jan. 2016, Economia. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/defesa-do-consumidor/lojas-ainda-sonegam-informacao-sobre-impostos-pagos-por-cliente-15084575>>. Acesso em: 22 jan. 2016.
- COULANGES, Fustel de. *A cidade antiga*. 8. ed. Lisboa: Liv. Clássica Editora, v. 2, 1954.
- DELL'ANNO, Roberto; MOURÃO, Paulo. Fiscal illusion around the world. *Public Finance Review*, n. 40, p. 270-299, fev. 2012.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Kafta, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Fiscosoft, 2014.
- DUE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*. Trad. Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974.
- ESPECIALISTAS apontam dificuldades no cumprimento da lei da nota fiscal. *Migalhas*, 4 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI202080,21048-Especialistas+apontam+dificuldades+no+cumprimento+da+lei+da+nota>>. Acesso em: 19 jan. 2016.
- FACCIONI, Victor Jr. A reforma tributária como um dos instrumentos de justiça social. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo – Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- FORGIONI, Paula A. *Fundamentos do antitruste*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2011.
- GIFFONI, Francisco de Paula; VILLELA, Luiz A.; VILLELA, Luiz A. Tributação da renda e do patrimônio. *IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*, texto n. 105,

- mar. 1987. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0105.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0105.pdf)>. Acesso em: 3 dez. 2015.
- JOST, Leodegar. *Política tributária*. Porto Alegre: AGE, 2003.
- LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- LIVINGSTON, Michel A. Progressividade e solidariedade: uma perspectiva norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- MANKIN, N. Gregory. *Introdução à economia*. Trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Thomson, 2007.
- MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal*. Rio de Janeiro: Campus, 2011.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Trad. para o espanhol de Juan M. Gallego e Rafael Navas Vasques. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- MOURÃO, Paulo Jorge Reis. Towards a Puviani's Fiscal Illusion Index. *Hacienda Pública Española – Revista de Economía Pública*, n. 187, p. 49-86, abr. 2008.
- NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- PEREIRA, Rodrigo Mendes; CÂNDIDO JR., José Oswaldo. Progressividade fiscal no Brasil. *Boletim de Desenvolvimento Fiscal do IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*, n. 02, p. 43-48, set. 2006. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/Boletim\\_desenv\\_fiscal/bdf\\_02.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/Boletim_desenv_fiscal/bdf_02.pdf)>. Acesso em: 10 maio 2015.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2012.
- PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Milano: Remo Sandron Editore, 1903.
- ROSSEAU, Jean Jacques. *Do contrato social*. Trad. Lourdes Santos Machado. São Paulo: Abril Cultural, 1973, v. XXIV (Os Pensadores).
- SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- SALES, Tainah Simões. Acesso à informação, controle social das finanças públicas e democracia: análise dos portais da transparência dos estados brasileiros antes e após o advento da Lei nº 12.527/2011. *Direito Público*, n. 48, p. 28-48, nov./dez. 2012.
- SANANDAJI, Tino; WALLACE, Björn. Fiscal illusion and fiscal obfuscation – Tax perception in Sweden. *The Independent Review*, v. 16, n. 02, p. 237-246, 2011.
- SAUSGRUBER, Rupert; TYRAN, Jean-Robert. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion, 2003. Disponível em: <[http://www.econ.ku.dk/tyran/Publications/fiscal\\_illusion.pdf](http://www.econ.ku.dk/tyran/Publications/fiscal_illusion.pdf)>. Acesso em: 3 maio 2015.

SIQUEIRA JÚNIOR, Paulo Hamilton. *Habeas data*: remédio jurídico da sociedade da informação. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). *O direito na sociedade da informação*. São Paulo: Atlas, 2007.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; SOUZA, Evaldo Santana de. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, n. 04, p. 513-544, out./dez. 2001.

TOFFLER, Alvin. *A terceira onda*. 18. ed. São Paulo: Record, 1980.