

## Ilusão Financeira, Carga Tributária Brasileira e Interdisciplinariedade

Jeferson Teodorovicz

*Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.*

*Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUC/PR.*

*Professor de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-graduação em Direito Tributário em Curitiba - Facinter e IBPEX. Membro Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT-SP. Pesquisador do IBDT. Advogado.*

Sarah Maria Linhares de Araújo

*Doutoranda em Direito do Estado pela UFPR. Mestra em Direito do Estado pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pela UniCuritiba. Professora no Curso de Graduação em Direito no Instituto Superior do Litoral do Paraná - Isulpar. Advogada.*

### *Resumo*

O presente estudo fornece reflexões teóricas sobre o problema da ilusão financeira e da transparência fiscal, relacionando-o às questões epistemológicas que envolvem a relação entre Direito Financeiro e Ciência das Finanças, e que podem justificar o recente desapego de jus-financistas frente a temas propriamente interdisciplinares de investigação. Nesse sentido, são lembrados alguns exemplos que demonstram a manifestação da ilusão financeira nas estruturas financeiras contemporâneas, cujo maior exemplo reside na elevada carga tributária aplicada aos contribuintes brasileiros e sua surpreendente passividade frente a esta situação. O ideal de transparência fiscal, nesse aspecto, remonta-se como limitador necessário para técnicas fiscais que se aproximem da teoria da ilusão financeira. Portanto, revela-se oportuno o estudo desses dois institutos, por sua vez intrinsecamente vinculados entre si, e que podem - ou não - impulsionar reflexões interdisciplinares a partir de determinados temas de relevo, como é o caso da peculiar carga tributária brasileira contemporânea.

*Palavras-chave:* Ilusão financeira, transparência fiscal, Direito Financeiro, finanças públicas; Direito Tributário.

### *Abstract*

This essay intends to make a reflection about the problem of financial illusion and the tax transparency, doing a relation with the epistemological question, that involves the relation between financial law and science of finance, and this proves the latest oblivion about themes which study the question of interdisciplinary. Accordingly, some examples are showed to prove the financial illusion in the society, whose best example is the heavy tax burden, which the brazilian taxpayers live and their big passivity. The ideal of financial transparency is the threshold required that needs to be apply, so is very necessary this type of study which aims at the formation of tax justice.

*Keywords:* Financial illusion, financial transparency, financial law, public financial, Tax Law.

### 1. Introdução: a Especialização Necessária do Tema

O presente trabalho almeja apresentar apontamentos relacionados à técnica de ilusão financeira, largamente utilizada em políticas fiscais estatais contemporâneas, e o esboço teórico sobre a noção de transparência fiscal - enquanto ideal a ser alcançado - e que arregimenta lenta - mas pertinente - consagração nos sistemas tributários contemporâneos. A justificativa deste breve ensaio vincula-se à raridade de estudos versados sobre tão relevantes assuntos na realidade brasileira, o que, conforme se verificará nas linhas abaixo, possui suas razões, ainda que nem sempre tão bem compreendidas pelos doutrinadores brasileiros.

Naturalmente, a arrecadação de tributos, enquanto principal fonte financeira do Estado,<sup>1</sup> impulsiona relevantes reflexões jurídicas sobre esse desdobramento do fenômeno financeiro, seja pela descrição ou pela crítica dos institutos que o circundam. Contudo, uma preocupante tendência tem sido verificada entre os estudiosos contemporâneos do Direito Financeiro e Tributário. Estes, muitas vezes alheios aos aspectos sociais, políticos, econômicos e ideológicos, que se mantêm inevitavelmente atrelados ao fenômeno tributário, em prol da vinculação, exclusivamente, jurídica de estudo, têm praticamente ignorado a utilização da tributação - e do próprio Direito Tributário - como mecanismo de manutenção do poder,<sup>2</sup> cuja adoção traz fortes consequências econômicas, sociais e políticas na sociedade.

Neste contexto, percebe-se de antemão a linha que a presente investigação pretende seguir. Este trabalho possui muito mais o caráter de manifesto, do que almeja constituir-se em discurso descritivo pretensamente científico acerca de determinado objeto de conhecimento. Aqui, reconhece-se *a priori* o caráter essencialmente político do discurso, sem recorrer a argumentos ou fundamentos destinados à defesa da cientificidade do trabalho. Nessa linha, este estudo oferece estrutura pautada nos seguintes elementos: em primeiro lugar, traçam-se breves considerações epistemológicas, que servem de justificativa para aportes teóricos apartados da Ciência do Direito Financeiro em relação à Ciência das Finanças Públicas estatais; em segundo lugar, discorre-se sobre a técnica da ilusão financeira, verdadeiro antagonista da transparência fiscal, e valioso instrumento de políticas estatais contemporâneas; em terceiro lugar, o problema da carga tributária e a técnica fiscal de tributação sobre o consumo em detrimento de tributação sobre o patrimônio; em momento final, serão formuladas reflexões críticas direcionadas à necessidade de elevação da transparência fiscal, enquanto ideal a ser alcançado nas relações fiscais contemporâneas.

Ademais, por conveniência metódica, transparece aqui a oportuna especialização temática, a fim de melhor apresentar um problema específico decorrente, sobretudo, da utilização desenfreada da técnica de ilusão financeira e da falta de

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 17-30.

<sup>2</sup> “O sistema do direito e o campo judiciário são o veículo permanente de relações de dominação, de técnicas de sujeição polimorfás”. FOUCAULT, Michel. *Em defesa da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 32.

transparência tributária<sup>3</sup> em um campo específico dessa complexa relação. Aqui, a investigação sobre a ilusão financeira e sobre a transparência tributária será executada priorizando dois aspectos preliminares: (a) primeiro: no que tange aos estudos de casos, serão priorizados exemplos extraídos da realidade brasileira, seja sobre a aplicação da ilusão financeira, seja através da necessidade de transparência fiscal, ou seja, sob a perspectiva do Direito Tributário positivo brasileiro;<sup>4</sup> e (b) dar-se-á especial ênfase a um momento específico da relação tributária, qual seja a etapa da arrecadação desses tributos, partindo-se de uma premissa que agrega valor à norma jurídica, refletindo especialmente sobre a pesada carga tributária, que se faz sentir no bolso do contribuinte, em uma visão predominantemente econômica, mas que poderia muito bem ser considerada, conforme assinalado em linhas posteriores, como instrumento útil de reflexões interdisciplinares pelos próprios estudiosos do Direito Financeiro e Tributário.

Trata-se de fase final da relação tributária, que já superou a instituição do tributo pela lei do ente político tributante, que já se consolidou através de um fato gerador - ou fato jurídico tributário -, que, por sua vez, originou uma obrigação tributária solidificada no crédito tributário e que, superadas eventuais pendências litigiosas instauradas entre Fisco e contribuinte, termina por se extinguir, com o pagamento do tributo, ou, em outras palavras, com a consumação da arrecadação do tributo devido.

O objetivo do discurso é claro. A relação entre a falta de transparência e a manipulação vinculada à ignorância fiscal da população manteve-se, desde tempos remotos, como valioso instrumento de política financeira estatal. Paradoxalmente, a transparência fiscal, na visão de alguns estudiosos, ganha progressivo espaço entre os fins - ou valores - a serem alcançados pelas estruturas fiscais (ideais).

Portanto, o objeto que se propõe investigar relaciona-se ao problema da transparência fiscal - ou da falta dela - no Direito Tributário brasileiro no que concerne à arrecadação ou no pagamento dos tributos.

## **2. A Oportunidade Investigativa do Tema e a Problemática Epistemológica no Estudo do Fenômeno Financeiro: entre Giannini e Griziotti**

Postulado inevitável de qualquer conhecimento pretensamente científico contemporâneo recai sobre a necessidade de rigorosa descrição para alcançar maior exatidão nessas delimitações. O objeto de conhecimento necessita de um discurso

<sup>3</sup> Registre-se aqui importante esclarecimento. No presente trabalho, adota-se a expressão “tributária” ou “fiscal” sem maior preocupação com a precisão terminológica, embora se reconheça que as expressões “fiscal”, “financeiro” ou “tributário” guardem distinções terminológicas, representando diferentes amplitudes do fenômeno financeiro. Logo, não se olvida que a opção da expressão “transparência tributária” em preferência à “transparência financeira” ou “transparência fiscal”, ou vice-versa, guarde melhor exatidão conforme a natureza e o objeto investigativo em pauta. Apenas prefere-se utilizar tais expressões para que o presente estudo tenha maior liberdade no trânsito entre os distintos espectros do fenômeno financeiro, sem necessariamente atrelar-se única e exclusivamente ao âmbito tributário ou fiscal, ou mesmo financeiro. Sobre as distinções terminológicas das expressões supracitadas, sugere-se a consulta da seguinte obra: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 49-50.

<sup>4</sup> Registre-se também que não será investigado o fenômeno da transparência fiscal em sua perspectiva internacional. Para eventual aprofundamento no tema, sugere-se a leitura de BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

rigoroso, que, por sua vez, delimite seus próprios contornos. Essa é a opinião de Karl Larenz para quem cada ciência adota determinados métodos, modos de proceder, “(...) no sentido da obtenção de respostas às questões por ela suscitadas”.<sup>5</sup>

O método de estudo, nesse sentido, alcançou na Teoria do Conhecimento importantíssimo papel, na medida em que se configurou como principal aliado na busca pela rigidez e pela precisão necessárias à construção do conhecimento científico, traço marcante da Modernidade, e que prevalece nos dias de hoje.<sup>6</sup>

Entretanto, na investigação teórica do fenômeno financeiro, a escolha pelo método apropriado de estudo alcançou contornos peculiares. Isso porque desde suas feições iniciais, o fenômeno financeiro teve ampla atenção dos primeiros economistas, fato que permitiu conquistas relevantes na área, sobretudo para o fenômeno tributário, estudado sob uma perspectiva essencialmente econômica.

Lentamente, a partir das décadas finais do século XIX, o direito público, recém apartado do direito privado naquele período, inicia maior atenção aos temas que eram próprios do Direito Constitucional e Administrativo. Nesse contexto histórico, ao passo que os juristas ainda principiavam em seus primeiros esboços teóricos sob uma perspectiva essencialmente jus-publicista do fenômeno financeiro, os economistas, a seu turno, já possuíam alguns séculos de experiência no estudo do fenômeno financeiro, chegando a, no auge, apresentar importantes contribuições na senda da legislação financeira.

Dentre várias contribuições teóricas, uma polêmica, oriunda dos estudos econômico-financeiros, possui essencial importância para os estudos jurídico-financeiros, e, por extensão, aos estudos jurídico-tributários. Referir-se-á especificamente neste tópico ao problema da complexidade do fenômeno financeiro (e, logicamente, do fenômeno tributário), pois este se relaciona diretamente aos problemas epistemológicos que circundam sobre o tema da transparência fiscal.

Em primeiro lugar, inicialmente não havia preocupação expressa quanto ao reconhecimento da complexidade do fenômeno financeiro e das consequências científicas que tal reconhecimento traria às investigações sobre o tema. Era comum o estudo conjunto do fenômeno financeiro e do fenômeno tributário sob perspectivas multidisciplinares, que não raro aliavam estudos econômicos e jurídicos sem qualquer reserva ou ressalva. Essa riqueza contitudística do fenômeno financeiro era tentador motivo para estudos que reunissem elementos psicológicos, sociais, econômicos e jurídicos em uma única investigação.

Entretanto, com o desenvolvimento das ciências jurídicas, especialmente a partir do século XX, e em especial com o progresso das ciências dedicadas ao fenômeno jurídico, sobretudo da Teoria Geral do Direito e da Filosofia do Direito, gradualmente seus estudiosos manifestaram adesão aos pressupostos jurídicos de

<sup>5</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 1.

<sup>6</sup> Essa é a opinião de Francesco Carnelutti, que assinalou que a atividade de conhecer é um construir, e a ciência é, na realidade, um trabalho no qual deve haver intercâmbio entre a atividade de construir e o conhecimento. Portanto, para que esse intercâmbio ocorra e, conseqüentemente, o “êxito da ciência”, é necessário que haja a correta adequação da ação científica, entre meios e a finalidade pretendida. CARNELUTTI, Francesco. *Metodologia do Direito*. 3ª ed. Tradução de Frederico A. Pascoal. Campinas: Bookseller, 2005, p. 21.

investigação que, até a Segunda Guerra Mundial, apresentavam linhas de pesquisa essencialmente convergentes com os postulados investigativos das ciências naturais, sobretudo referentes à rigorosa descrição do objeto e sua constante especialização e verticalização cartesiana. Dessa forma, surgiram as primeiras dúvidas sobre o método de estudo e sobre a complexidade - ou conteúdo - do fenômeno financeiro. Essas questões foram palco de histórica polêmica que envolveu dois autores italianos familiarizados com os estudos financeiros: Giannini e Griziotti, cada qual com sua própria perspectiva de estudo. Vejamos abaixo algumas linhas sobre essa polêmica.

Benvenuto Griziotti, financista italiano de grande renome, foi o líder de uma corrente doutrinária que defendia a natureza política da atividade financeira, bem como o próprio caráter unitário do fenômeno financeiro. Griziotti concebia o fenômeno financeiro como um fenômeno “unitário”, global, complexo. Para o líder da famosa Escola de Pavia, era impossível o estudo apartado do fenômeno financeiro pela Ciência das Finanças (em perspectiva econômica) e pelo Direito Financeiro (em perspectiva jurídica), pois ambas seriam componentes da mesma realidade, incidível. Mesmo em situações em que ocorressem estudos específicos sob cada um dos pontos de vista (jurídico ou econômico), Griziotti só aceitava o estudo separado das duas disciplinas se, no final de cada estudo, fosse expressamente ressaltado o caráter unitário ou global em que Direito Financeiro e Ciência das Finanças estariam inevitavelmente atrelados.<sup>7</sup>

Para Griziotti “(...) os fatos financeiros se apresentam homogêneos em sua constituição, unitários, bem caracterizados, mas complexos em seus elementos constitutivos, que são essenciais e, portanto, vinculados por inter-relações funcionais”.<sup>8</sup> Griziotti, portanto, elaborou uma concepção unitária ou monista do fenômeno financeiro, que, por sua vez, inspirou toda a sua criação teórica.

É certo que, mesmo entre os adeptos da Escola de Pavia, sua concepção teórica não foi tão bem recebida. Para aqueles autores influenciados pelo progresso nas ciências jurídicas no século XX, e, sobretudo, pelas conquistas da Teoria Geral do Direito e da Filosofia do Direito, a refração à concepção globalizante do fenômeno financeiro foi naturalmente inevitável. Assim, esses autores, contrários ao estudo “global” do fenômeno financeiro, tiveram no italiano Achille Donato Giannini, seu grande representante na primeira metade do século XX. Este autor trouxe consigo uma segunda concepção relativa ao fenômeno financeiro, que evidenciava a impossibilidade - do ponto de vista teórico e pragmático - de fundir em uma única ciência o Direito Financeiro e a Economia. Para Giannini, o estudo globalizante do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças seria como “(...) combinar quimicamente a madeira com o ferro”.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Para Griziotti, a “Ciência da Fazenda” seria constituída pelo “conjunto” formado pelos elementos jurídico, econômico, político e técnico. Porém, na opinião do autor, seria perfeitamente possível analisar apenas um elemento, desde que os autores não deixassem de considerar a natureza “global” inerente à Ciência da Fazenda. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de política, Derecho y ciencia de la Hacienda*. 2ª ed. Tradução de Enrique R. Mata. Madri: Instituto Editorial Réus, 1958, prefácio.

<sup>8</sup> *Idem*. *Studi di scienza delle finanze e Diritto Finanziario*. T. II. Milão: Giuffrè, 1956, p. 51.

<sup>9</sup> GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali di Diritto Tributario*. Torino: 1956, pp. 11 *et seq.*

O autor italiano enfatizava que o fato de a atividade financeira ser orientada por finalidades políticas ou sociais e tenha de considerar os antecedentes de natureza econômica, utilizando determinados meios técnicos, não significaria uma necessária “fusão” entre esses elementos, a serem estudados apenas globalmente. Esta corrente, liderada por Giannini, também aqui denominada como “corrente dualista”, diferenciou-se da corrente doutrinária “unitária” ou “monista”, de Grizioti.

A corrente dualista prevê dois momentos sucessivos, dotados de inevitável linearidade temporal. Assim, em primeiro lugar apareceria o elemento econômico-social, próprio do estudo da Ciência das Finanças e da Política Financeira. Posteriormente, em segundo momento, ocorreria a formalização do fenômeno financeiro enquanto ato jurídico, e, portanto, investigado no seio do Direito Financeiro.

De fato, esse interessante embate doutrinário eclodiu em período no qual as ciências sociais ainda não apresentavam tanta familiaridade com aspectos interdisciplinares de estudo, vocábulo que dia a dia ganha mais espaço nas teorias epistemológicas do conhecimento científico. E Grizioti, sem dúvida, deixando de lado eventuais críticas à sua construção teórica globalizante, foi um teórico da interdisciplinariedade.

Com a progressiva influência da Teoria Geral do Direito e da Filosofia do Direito nos estudos jurídico-financeiros, a concepção separatista de Giannini foi gradualmente acatada majoritariamente, e a perspectiva monista ou unitária de Grizioti foi deixada de lado - em maior ou menor grau - pela doutrina.

No Brasil, a corrente dualista, que ensinava a separação epistemológica entre o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças, foi calorosamente abraçada. Representante ilustre dessa teoria foi Alfredo Augusto Becker, que, nos anos 1960, no âmbito do Direito Tributário, embasado em uma proposta pautada em sólidas reflexões na esteira nas conquistas teóricas da Teoria Geral do Direito, apresentou separação epistemológica muito similar ao pensamento anterior de Giannini, entre os momentos pré-jurídico, jurídico e pós-jurídico. Era a adesão expressa da doutrina dualista, com a exclusão da doutrina de Grizioti.<sup>10</sup>

Becker defendeu que a evolução dos estudos na área do Direito Tributário e na Ciência das Finanças desencadeou a inevitável separação epistemológica dos dois ramos do conhecimento, já que “(...) o conúbio do Direito Tributário com a Ciência das Finanças (...) provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado”.<sup>11</sup>

Na América Latina, essa perspectiva separatista - intradisciplinar - do estudo tributário teve forte repercussão, ganhando adesão de autores do porte de Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e muitos outros, o que não impediu também a apresentação de propostas que tivessem em seu bojo - em maior ou menor grau - uma abertura investigativa interdisciplinar, a exemplo das obras de Giuliani Fonrouge,<sup>12</sup> Ruy Barbosa

<sup>10</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, pp. 19-20.

<sup>11</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. *Op. cit.*, pp. 20 *et seq.*

<sup>12</sup> Existem algumas opiniões interessantes a respeito do método de estudo aplicado ao fenômeno financeiro. Nesse sentido, Giuliani Fonrouge, que por sua vez afirmou: “(...) concebemos de um ponto

Nogueira,<sup>13</sup> e, atualmente, Luís Eduardo Schoueri,<sup>14</sup> dentre outros renomados estudiosos.

A doutrina dualista, seja na Europa ou no Brasil, hodiernamente vincula-se a critérios epistemológicos próprios das correntes atuais de Teoria Geral do Direito e Filosofia Jurídica, sobretudo de matriz kelseniana, que apontam a conveniência do estudo apartado e verticalizado para o progresso da ciência jurídica.

Paulo de Barros Carvalho é importante representante desse quadro. Porém, observa-se que o renomado autor foi além da mera descrição positivista própria das correntes dogmáticas do Direito e chamou a atenção para a oportunidade de estabelecer um firme liame entre a Lógica Jurídica e o Direito Tributário, no qual a importância do fenômeno científico-filosófico denominado “Giro Linguístico” representou aspecto decisivo para as construções doutrinárias no Direito Tributário alinhadas à “Filosofia da Linguagem”.<sup>15</sup>

A afirmação progressiva da doutrina dualista do fenômeno financeiro - e tributário - trouxe indiscutíveis avanços científicos para o estudo do Direito Tributário - e do Direito Financeiro, manifestados sob uma perspectiva intradisciplinar e verticalizada de estudo. Esta, por sua vez, substancialmente pautada em critérios cada vez mais rigorosos de investigação - que a seu turno alcançou máxima eloquência na Lógica Jurídica aplicada ao Direito Tributário.

A tendência pela prioridade quase absoluta de construções teóricas intradisciplinares foi consequência inevitável desse contexto jurídico-doutrinário e impulsionou a doutrina a seguir esse caminho, em detrimento de outras propostas de estudo. Assim, se por um lado o incentivo e o progresso científico alcançados por tais métodos (intradisciplinares) de investigação resultaram em importantes conquistas doutrinárias, rapidamente afastou-se o interesse investigativo no mero vislumbre de possíveis investigações que, sem necessariamente excluir a intradisciplinariedade, trouxessem elementos ou reflexões oriundos de uma ou mais disciplinas, jurídicas ou não. E temas que naturalmente apresentavam relevância para duas ou mais disciplinas, acabaram perdendo espaço nesse contexto histórico. Em outras palavras, o avanço da intradisciplinariedade sobre a interdisciplinariedade resultou na considerável menor atenção - e até exclusão - de determinados temas que, por suas próprias concepções - apresentavam aspectos que dificultavam uma análise prioritariamente intradisciplinar de estudo, como, por exemplo, a ética tributária, a justiça fiscal, a psicologia tributária e a própria “extrafiscalidade”.

Por isso a oportunidade de reflexões contemporâneas sobre assuntos que tenham bases sólidas em mais de um campo de estudo, o que é o caso da transparência tributária - ou fiscal - e da própria ilusão financeira. Isso porque as mesmas

de vista jurídico, sem entender por ele atentarmos a um conceito formalista de origem germânica - que é uma apreciação de Griziotti controvertida - e sem omitir referências aos aspectos econômicos, políticos e técnicos enquanto sirvam de base de sustentação ao jurídico”. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*. Volumen I, 2ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1970, pp. 13-14.

<sup>13</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 4-5.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Op. cit., pp. 10-12.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 4-8; 20 *et seq.*

dificuldades enfrentadas em análises de temas como justiça fiscal e ética tributária poderiam ser indicadas nos estudos de transparência fiscal e ilusão financeira. Afinal, como estudar a teoria da ilusão financeira sem considerar aspectos sociais ou psicológicos? Diante de um dilema epistemológico aparentemente sem solução, a escolha da doutrina foi clara. Entre o estudo de temas que galgassem forte apelo multidisciplinar - daqueles que fossem prioritariamente jurídicos, as correntes doutrinárias do Direito Tributário e do Direito Financeiro optaram pelo dedicado estudo destas últimas, relegando as primeiras aos estudos de economistas, políticos sociais e outros estudiosos das ciências sociais aplicadas. Logo, a progressiva prevalência da corrente dualista, assim como a separação entre os estudos jurídicos e econômicos acerca do fenômeno tributário, teve interessantes consequências, algumas delas já sublinhadas nas linhas anteriores.

Um breve exemplo pode contribuir para a compreensão do leitor sobre o problema supramencionado. Trata-se do fenômeno da repercussão econômica, que se relaciona ao instituto jurídico da sujeição passiva tributária. Sem adentrar nas peculiaridades doutrinárias sobre a delimitação do sujeito passivo da relação tributária, que no Brasil teve importantes contribuições de doutrinadores do porte de Rubens Gomes de Sousa<sup>16</sup> e Paulo de Barros Carvalho,<sup>17</sup> destaca-se apenas a já tradicional divisão doutrinária deste importante instituto em duas figuras básicas, quais sejam a de contribuinte e de responsável tributário.

No que respeita ao contribuinte, assinala-se o alinhamento teórico oriundo das ciências econômicas na divisão tradicional entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito, que, por sua vez, foi fruto de seculares reflexões elaboradas por grandes economistas, registrando-se inclusive contribuições clássicas de Adam Smith<sup>18</sup> e Stuart Mill<sup>19</sup> no tema, especialmente em suas reflexões sobre os chamados “impostos indiretos”. Mesmo diante de tão relevantes contributos dos estudiosos da seara econômica, parcela considerável da tradição doutrinária jurídico-tributária tem mantido àquela forte refração, em grande medida por força dos fatores histórico-epistemológicos já lembrados nas linhas anteriores, em uma demonstração clara do preconceito frente à possibilidade de construção conjunta de conhecimentos caros à Economia e ao Direito.

### **3. A Técnica da Ilusão Financeira e suas Manifestações na Realidade Brasileira**

As linhas anteriores revelaram uma forte preocupação com os rumos que a investigação do fenômeno financeiro tem alcançado. A mesma preocupação atinente ao afastamento entre estudos de interesse das ciências econômicas e jurídicas pode ser atribuída de maneira análoga ao instituto da ilusão financeira, tema que

<sup>16</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ibet - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (coord.). Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 83-84.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 372-374.

<sup>18</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações. Investigação sobre sua natureza e suas causas*. Volume II. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, pp. 322 et seq.

<sup>19</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política. Com algumas de suas aplicações à Filosofia Social*. Volume II. Tradução de Luís João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, pp. 395 et seq.

ganha essencial importância quanto à percepção real da carga tributária que é imposta à população. Em verdade, a política tributária estatal contemporânea apresenta sólidas incursões no campo da técnica da ilusão financeira, pois esta tem se mostrado utilíssimo instrumento para maximizar a arrecadação tributária e minimizar a percepção do real desconforto fiscal vivenciado pelo contribuinte.

De fato, a ilusão financeira é um eficaz instrumento técnico-fiscal aplicado em todos os sistemas tributários contemporâneos conhecidos, dada sua alta margem de resultados positivos, fato que tem sido comprovado na análise da realidade brasileira, pois a população pobre não tem ciência de que em praticamente todos os produtos que adquire deflagra-se a repercussão econômica da carga tributária. Logo, na realidade brasileira vivencia-se a experiência concreta da aplicação da teoria da ilusão financeira através do mascaramento da percepção do sujeito passivo - no caso, mais específico, contribuinte de fato - sobre a real carga tributária que lhe é imposta.

Conveniente também a menção à construção teórica do tema, que já havia sido observada no século XIX pelos estudiosos da Ciência das Finanças. Naquele período, a ilusão financeira foi sublimemente estudada pelo financista italiano Amilcare Puviani, para quem a ilusão - tomada em sua acepção geral - teria o seguinte sentido: “Por ilusão entende-se uma representação errônea de fenômenos que vem em nossa mente em decorrência de circunstâncias das mais variadas naturezas.”<sup>20</sup>

Foi justamente a partir dessa aproximação conceitual prévia que Puviani desenvolveu considerações sobre a aplicação do fenômeno na temática financeira. Outro traço marcante no desenvolvimento teórico do autor italiano reside na identificação da técnica de ilusão financeira enquanto instrumento de dominação política de classes econômicas dominantes frente às classes dominadas. Logo, o autor acrescentava um aspecto político-social à teoria.

A teoria da ilusão financeira sustentava a política adotada pelos governantes que, através da atividade financeira pública, destinavam grande parte dos recursos financeiros em prol de uma classe dominante, detentora de maior poder político, prejudicando com isso as classes populares. Nesse aspecto, ilude-se a população com artifícios e discursos enganosos, que distorcem a avaliação do contribuinte sobre a real utilização e destinação das receitas públicas estatais. A ilusão financeira pode ser visualizada também na técnica adotada em política fiscal, que mascara a real percepção dos contribuintes acerca da carga tributária imposta, já que existem tributos cuja percepção é mais facilitada que outros. Essa errônea percepção é garantida por instrumentos técnico-financeiros, que possuem grande variedade, a que Puviani denominou de ilusão financeira.

Dentre todas as possíveis classes de ilusões<sup>21</sup> - oriundas das mais vastas parcelas da realidade cognoscível -, o autor italiano mencionou expressamente a existência de uma classe especial, que foi denominada de “ilusão política”.<sup>22</sup> A aplicação da denominada ilusão política, configura-se de várias maneiras, incluindo ten-

<sup>20</sup> PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda, [19—], p. 11.

<sup>21</sup> *Idem*.

<sup>22</sup> *Idem*.

tativas de mascaramento da realidade jurídico-tributária por candidatos em períodos de campanha eleitoral frente aos seus possíveis eleitores. No período de eleições no Brasil, é bastante usual a realização de promessas eleitorais fundadas em supostas diminuições de cargas tributárias pautadas na possibilidade de mudança de determinados elementos do sistema tributário, ou veiculando ataques fervorosos às estruturas contemporâneas do sistema tributário, ou mesmo a determinados institutos - ou tributos, sem qualquer preocupação com a veracidade dos fatos - e das respostas - apresentados ou mesmo sobre a praticidade dessas medidas. Em outras palavras, muitas promessas formuladas, mas pouquíssimas efetivamente cumpridas, sobretudo na área das “demagogias fiscais”, tão corriqueiras nessas épocas. Situações semelhantes como essas são reveladoras da ilusão política aduzida por Puviani.

Transpondo esse problema à realidade financeira, mencionam-se as quase corriqueiras críticas de políticos formuladas maliciosamente quanto à cobrança da tarifa do pedágio, justificando aos futuros eleitores que se o indivíduo paga o IPVA - imposto sobre propriedade de veículo automotor -, de competência estadual, este seria supostamente destinado à manutenção de estradas e rodovias. Raciocínio errôneo, pelo menos do ponto de vista jurídico-positivo, pois é certo que o pedágio já foi consagrado constitucionalmente,<sup>23</sup> não havendo a vinculação de impostos a fundos específicos, com ressalvas da saúde, da educação e das atividades da Administração Tributária.<sup>24</sup>

A eficácia da ilusão financeira veiculada pelo candidato ao cargo político, nesse caso, depende de um importante pressuposto: a ignorância da população quanto ao real regime jurídico do imposto, ou seja, que o conhecimento do sujeito passivo seja limitado quanto aos reais contornos do objeto (nesse caso, o imposto) a ponto de permitir a manipulação de informações acerca desse mesmo objeto. Pressupõe, de um lado, a falta de conhecimento (da população) e de outro o conhecimento (ainda que mínimo) necessário do agente sobre determinado objeto que permita a manipulação de informações acerca desse mesmo objeto. Nesse sentido, ante os peculiares problemas supracitados, remanesce atualíssima a ponderação de Almicare Puviani: “Assim, pois, podemos dizer que por ilusão financeira se entende uma representação errônea das riquezas pagas ou que devam ser pagas a título de imposto ou de alguma de suas espécies tributárias.”<sup>25</sup>

Para Puviani, a ilusão financeira influenciaria também no juízo equívoco da real percepção sobre o montante pago de receitas públicas, ocultando-se certas despesas, e revelando-se outras. Assim, através da manipulação da percepção sobre as verdadeiras despesas públicas, seria possível convenientemente exigir mais receitas do que o Estado realmente necessitaria.<sup>26</sup>

Considera-se que a falta de conhecimento da população relacionado aos elementos do fenômeno financeiro (e nesse caso específico, no que concerne à utilização e repartição das receitas tributárias) é importante aliado dos aplicadores da

<sup>23</sup> Art. 150, inc. V, da CF/1988

<sup>24</sup> Art. 167, inc. IV, da CF/1988.

<sup>25</sup> PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*. Op. cit., p. 12.

<sup>26</sup> PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*. Op. cit., p. 12.

técnica de ilusão financeira. Com a falta de conhecimento, torna-se cada vez mais fácil iludir os cidadãos e utilizar de forma equivocada as receitas tributárias.

O Brasil, nesse aspecto, passou por numerosas reformas fiscais nas duas últimas décadas, aumentando cada vez mais a chamada “tributação invisível”, cuja aplicação é mais facilitada, graças à ilusão financeira posta ao contribuinte.<sup>27</sup> Esta serve, inclusive, para dificultar a percepção popular sobre o quanto estes cidadãos precisam trabalhar durante o ano para financiar a “ciranda financeira” promovida pela Administração Pública.<sup>28</sup> Por isso, reforça-se que a técnica de aplicação dos tributos no Brasil baseia-se em instrumentos de ilusão financeira dedicados a camuflar a percepção do contribuinte frente aos tributos que lhe são imputados, cujo alicerce foca-se na forte tributação sobre o consumo, em detrimento da tributação sobre a propriedade.

Dessa situação, extrai-se um nítido exemplo da aplicação da técnica de ilusão financeira, em que as reformas tributárias trazidas de maneira silenciosa, causaram a majoração da carga tributária sobre aqueles cujas capacidades contributivas eram menores, beneficiando, em contrapartida, mesmo que indiretamente, os detentores de maior capacidade econômica do país.

Outro aspecto relevante da aplicação da técnica de ilusão financeira na realidade brasileira relaciona-se às peculiaridades do pagamento de determinados tributos pelo contribuinte. Em verdade, o uso da técnica da ilusão financeira é alarmante no que tange à “tributação indireta”, através da adoção dos denominados “tributos invisíveis”.

O cidadão muitas vezes não observa que ao pagar a sua conta de luz é onerado com uma alíquota extremamente elevada de ICMS.<sup>29</sup> Frise-se que energia elétrica não é bem supérfluo e, portanto, deveria ser compreendido pelo princípio da seletividade, possuindo uma alíquota razoável. No entanto, conforme já salientado, a tributação invisível é o principal meio de arrecadação para os cofres públicos sem causar um impacto perceptível à população, sendo clara manifestação de ilusão financeira. Trata-se, portanto, de típico exemplo de repercussão econômica, consubstanciada na divisão entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, em que o consumidor é quem, efetivamente, suporta a carga tributária.

A aplicação da técnica de ilusão financeira também leva ao problema da destinação dos tributos, já que o cidadão comum geralmente não sabe para onde exatamente são destinados os tributos, tampouco como são empregados, a duração dos gastos, bem como o verdadeiro destino da despesa pública, o que dá margem a milhares de circunstâncias que - na realidade brasileira - impulsionam sério desconforto entre a Administração Pública e a coletividade.<sup>30</sup>

Existem várias situações em que a aplicação da teoria da ilusão financeira se revela em sistemas tributários contemporâneos, geralmente atrelados a maneiras de dissuadir o contribuinte da real percepção dos tributos ao qual é submetido.

<sup>27</sup> GONDIM, Fátima; e LETTIERI, Marcelo. “Tributação e desigualdade”. *Le monde diplomatique Brasil* nº 39, ano 4, outubro de 2010, p. 8.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 9.

<sup>29</sup> No Paraná, a alíquota do ICMS que incide sobre a energia elétrica é de 29%.

<sup>30</sup> PUVIANI, Almicare, *Teoria de la ilusión financeira*. *Op. cit.*, p. 25.

Essas circunstâncias convergem na manifestação da “vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte”,<sup>31</sup> denominação elaborada por James Marins para aduzir o problema da dificuldade de compreensão por parte do contribuinte sobre a complexa e intrincada estrutura financeira estatal, o que, naturalmente, torna-se elemento indispensável à utilização da ilusão financeira pelo Estado.

#### **4. A Elevada Carga Tributária Brasileira e a Surpreendente Passividade do Contribuinte como Indício do Sucesso da Ilusão Financeira**

Em pesquisa realizada no ano de 2009,<sup>32</sup> e idealizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, notabilizou-se que a carga tributária relativa ao PIB individual manteve-se em escala crescente. De 1993 a 2008, o valor percentual da carga tributária relativa ao PIB subiu de 25,73% em 1993 para 35,73% em 2008, tendo como ápice o ano de 2005, quando a carga tributária atingiu 37,37% sobre a renda *per capita*.

Porém, os dados acima fornecidos são inconclusivos e tendem a manifestar certa divergência quando confrontados por pesquisas não oficiais. Nesse sentido, os dados apresentados pelos estudos recentes fornecidos pela Secretaria da Receita Federal divergem das conclusões apontadas em interessante pesquisa realizada pelo Ipea, que, no entanto, revelam que o impacto tributário no PIB pode ser ainda maior que o divulgado oficialmente, chegando a 36,8% no ano de 2008.<sup>33</sup>

A pesquisa idealizada pelo Ipea em 2009, com base em informações do IBGE, apontou que a população mais pobre é mais tributada proporcionalmente do que as classes mais ricas.

Informação contrastante com a realidade brasileira indica que para os cidadãos que recebem renda *per capita* mensal de até dois salários-mínimos, a carga tributária seria de 53,9% sobre o rendimento. E como se não bastasse a surpreendente informação, para surpresa dos pesquisadores, verificou-se que entre os mais ricos, isto é, aqueles que recebem valor superior a 30 salários-mínimos por mês, a carga tributária manteve-se estável em 29% sobre a renda.

Assevera-se que o método de pesquisa executado pelo Ipea foi diferente da realizada pela Secretaria da Receita. Nesse sentido, a principal divergência investigativa resultou no fato de que o Ipea englobou o montante arrecadado pelas administrações tributárias federal, estaduais, municipais e distritais ano a ano, ao passo que a Receita Federal utilizou-se apenas de tributos federais. Em suma, a pesquisa fornecida pelo Ipea concluiu que os empregadores e profissionais liberais pagam menos tributos, apesar de terem rendimento maior. Por outro lado, os empregados em geral ganham menos e contribuem substancialmente em maior inten-

<sup>31</sup> MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 40-41.

<sup>32</sup> Ministério da Fazenda. Receita Federal. Tabela 1 - Carga Tributária Bruta em Milhões de Moeda Corrente. Disponível em [http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga\\_Fiscal/1999/tabela1.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/1999/tabela1.htm). Acesso em 11 de julho de 2011. Parcela desta pesquisa também foi consultada na obra: MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. *Op. cit.*, pp. 32-33.

<sup>33</sup> RODRIGUES, Azelma. “Carga tributária dos mais pobres é de 54%, diz estudo do Ipea”. *Valor Online*. São Paulo, 30 de junho de 2009. Disponível em <http://economia.uol.com.br/ultnot/valor/2009/06/30/ult1913u109169.jhtm>. Acesso em 11 de julho de 2011. Esta pesquisa também foi consultada na obra: MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. *Op. cit.*, pp. 33-34.

sidade para a arrecadação tributária. Trata-se de uma situação extremamente incoerente para um país que ainda é reconhecido internacionalmente pela sua desigualdade social.

A elevada carga tributária brasileira, ou, em outras palavras, o valor *per capita* de tributos arrecadados pelo Estado, é uma das principais causas de indignação popular contemporânea. Contudo, não se trata, obviamente, de um problema relacionado apenas à elevada carga tributária aplicada ao rendimento do contribuinte, mas também intrinsecamente atrelado ao problema da destinação dos tributos arrecadados. Afinal, a falta de contrapartida entre a elevada carga tributária e a prestação estatal de serviços públicos, sejam aqueles que deveriam ser financiados pelos impostos arrecadados, sejam aqueles financiados por outras espécies tributárias, é verdadeira causa de indignação popular.

Muito se escuta a respeito de que a carga tributária brasileira não é a mais elevada entre os países da comunidade internacional. Pesquisa anterior divulgada pela Receita Federal do Brasil, publicada na *Folha.com* em 2008, indica que, entre os países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, o Brasil, que em 2008 apontava 34,4% sobre a renda *per capita* anual, superou a maioria dos países, dentre alguns denominados “desenvolvidos”, como o Japão (17,6%), o México (20,4%), a Turquia (23,5%), os Estados Unidos (26,9%), a Irlanda (28,3%), a Suíça (29,4%), o Canadá (32,2%) e a Espanha (33%). Por outro lado, o Brasil arrecadou menos naquele mesmo ano que os seguintes países: Reino Unido (35,7%); Alemanha (36,4%); Portugal (36,5%); Luxemburgo (38,3%); Hungria (40,1%); Noruega (42,1%), França (43,1%); Itália (43,2%); Bélgica (44,3%); Suécia (47,1%); e Dinamarca (48,3%). Aparentemente, a Dinamarca é reconhecida hodiernamente como o país de mais alta carga tributária.<sup>34</sup>

Já em pesquisa publicada pela Receita Federal em agosto de 2010, sobre o exercício fiscal do ano de 2009, apontou-se que a carga tributária brasileira sofreu pequeno declínio, regredindo de 34,4% para de 33,58%.<sup>35</sup> A pesquisa comparativa entre carga tributária brasileira e estrangeira concluiu que os supracitados países europeus revelam cargas tributárias mais elevadas que o Brasil, aproximando-se de 50% da renda *per capita* ao ano. No entanto, pouco se ouve a respeito de indignações desses cidadãos naturais daquelas nações quanto à elevada carga de tri-

<sup>34</sup> PATU, Gustavo. “Carga tributária no Brasil é maior do que nos EUA; Dinamarca lidera”. *Folha.com*. São Paulo, 2 de novembro de 2010. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/792959-carga-tributaria-no-brasil-e-maior-do-que-nos-eua-dinamarca-lidera.shtml>. Acesso em 7 de julho de 2011.

<sup>35</sup> É curiosa a falta de coesão entre pesquisas indicadoras de tributação apresentadas pela Receita Federal do Brasil, cujo índice percentual da carga tributária suportada anualmente pelo contribuinte pode representar valores substancialmente distintos, conforme os dados levantados e a abrangência da pesquisa. Assim, variam os índices apresentados pela Receita, pois variam os métodos de pesquisa, seja englobando apenas a carga tributária arrecadada pela Administração Tributária federal, seja em conjunto com as demais administrações estaduais, municipais e distrital (conforme verificou-se nos dois índices distintos 34,4% e 35,73%, respectivamente publicados por estudos diferentes da Receita Federal, e supostamente aplicáveis ao mesmo exercício fiscal - 2008). Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil 2009: análise por tributos e bases de incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>. Acesso em 7 de julho de 2011.

butação, muito embora saibamos que problemas relacionados à carga tributária e à destinação dada a essas receitas públicas são uma preocupação mundial nas estruturas financeiras estatais contemporâneas.

Porém, o exemplo brasileiro é uma clara demonstração do quão longe pode chegar a diferença entre uma elevada carga tributária frente à ineficiência de sua contraprestação à sociedade. A carga tributária elevada, que rivaliza com a das primeiras economias do mundo, alinhada à notória precariedade com que os serviços públicos mais básicos são oferecidos à população, obriga aqueles que possuem poder aquisitivo pouco mais elevado frente à majoritária população miserável, à utilização de planos de saúde privados, planos de previdência privados, serviços educacionais privados e até serviços de segurança privados, tudo motivado pela incompetência estatal em proporcionar os serviços públicos básicos de qualidade para o contribuinte-cidadão. E isso só para citar a problemática situação do contribuinte cidadão comum - pessoa física. O problema também se estende ao empresariado nacional, cuja carga tributária elevada à sua atividade econômica proporciona grande obstáculo ao exercício da empresa.<sup>36</sup>

A problemática da ilusão financeira veio à tona em recente estudo, publicado pela Esaf em junho de 2010, sobre a “Percepção da Política Fiscal Brasileira”,<sup>37</sup> em que foram reveladas as principais deficiências da percepção do contribuinte para temas relacionados à destinação, à eficiência da contrapartida do Poder Público frente aos tributos cobrados, e a real noção da verdadeira carga fiscal suportada pelos próprios cidadãos. O contribuinte não sabe quanto paga em tributos, para onde vão os tributos pagos e se há uma real contraprestação estatal racionalmente fundada no pagamento dos tributos, problema que é consolidado por intrincada rede instrumental de ilusão financeira, que compromete a percepção real do tributo frente às variadas fases do fenômeno financeiro, sobretudo a partir do momento da arrecadação tributária para suas etapas posteriores.

Resta expresso, portanto, que a carga tributária elevada aliada à passividade do contribuinte, pelo menos em larga medida, fornece indício claro de que a ilusão financeira remanesce como utilíssimo instrumento do poder financeiro estatal.

## **5. O Ideal de Transparência Fiscal como Antagonista - ou Mediador - das Medidas de Ilusão Financeira**

O ideal de transparência fiscal precede à construção teórica que permeia o Direito Tributário contemporâneo. A transparência, etimologicamente, remete-se à ideia de abertura, cristalina, visível em seus extremos, que, por sua vez, transportando essa breve noção etimológica à tributação, em primeira aproximação, poder-se-ia delimitá-la vinculando-se à noção de relação tributária cristalina, transparen-

<sup>36</sup> Em pesquisa não tão recente, uma vez que é do ano de 2004, observa-se que os tributos foram classificados em segundo lugar dentre as principais razões que ocasionam a chamada mortalidade das empresas. Disponível em Sebrae. *Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas no Brasil*. Brasília: Charbel, 2004. Disponível em [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/9A2916A2D7D88C4D03256EEE00489AB1/\\$File/NT0008E4CA.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/9A2916A2D7D88C4D03256EEE00489AB1/$File/NT0008E4CA.pdf). Acesso em 16 de setembro de 2011.

<sup>37</sup> Esaf. Observatório de Política Fiscal. Governo Federal. Ministério da Fazenda. *Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira*. Brasília, junho de 2010.

te, visível em seus contornos, na relação entre o Fisco e o contribuinte, e que tenha por objeto o tributo.

A preocupação com a transparência fiscal já era verificável no Império Romano, como demonstra Ezio Vanoni,<sup>38</sup> e foi também observada, em períodos posteriores, por Adam Smith. Nesse aspecto, pelo menos dois dos postulados - ou princípios da tributação - apresentados pelo economista escocês mantêm direta conexão com a necessidade de transparência entre súditos e governantes: “II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa (...). III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte.”<sup>39</sup>

A teorização smithiana, contudo, não foi a única a manter preocupações expressivas sobre a previsibilidade e a certeza do tributo, estas garantias diretamente ligadas à transparência nas relações entre Fisco e contribuinte.

O eminente financista Fritz Newmark incluiu a transparência tributária no rol dos seus princípios da tributação (mais especificamente, no quadro dos princípios jurídico-tributários ou técnico-tributários), e afirmou que a expressão “transparência tributária” foi utilizada expressamente pela primeira vez no Relatório sobre Harmonização Tributária redigida para a Comissão da Comunidade Econômica Europeia (o famoso “Relatório Newmark”).

Newmark fixou também importantes contribuições sobre a transparência tributária e ainda formulou interessante aproximação conceitual do princípio:

“O princípio da transparência tributária exige que as leis tributárias em sentido lato, ou seja, com inclusão dos regulamentos, ordens, circulares, diretrizes, etc., estruturem-se de maneira que apresentem técnica e juridicamente o máximo possível de inteligibilidade e suas disposições sejam tão claras e precisas que excluam toda dúvida sobre os direitos e deveres dos contribuintes, tanto destes mesmos como dos funcionários da administração tributárias, e com eles a arbitrariedade na liquidação e arrecadação dos impostos.”<sup>40</sup>

Contudo, infelizmente, a preocupação acerca da transparência nas relações tributárias atraiu atenção tão somente de economistas ou estudiosos das Finanças Públicas, pelo menos no campo teórico. Pouco caso se fazia de um tema de forte apelo político pelos estudiosos do Direito Tributário e Financeiro, mais dedicados a delinear o sistema tributário e financeiro positivo, em uma perspectiva gradativamente positivista, e voltada exclusivamente à descrição do sistema tributário normativo, que, na maior parte das realidades jurídico-positivas, ignoravam ou criavam obstáculos - ainda que inconscientemente - à consagração e à cobrança de maior transparência nas relações fiscais.

<sup>38</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financieiras, 1932, pp. 20 *et. seq.*

<sup>39</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações. Investigação sobre sua natureza e suas causas*. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, pp. 282-284.

<sup>40</sup> NEWMARK, Fritz. “Principios de la imposición”. *Obras básicas de Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 406 *et seq.*

Hodiernamente, a própria realidade comprova a falta de cristalinidade nas relações que envolvem os contribuintes e o Estado, aqui representado respectivamente pelos legisladores, que criam as leis tributárias, as administrações tributárias, responsáveis pela fiscalização e arrecadação dos tributos e as entidades da Administração Pública responsáveis pela destinação destes tributos aos objetivos declarados nas cartas constitucionais vigentes.

Em um dos raros estudos brasileiros direcionados ao expresse reconhecimento - e urgência - da transparência tributária, Roberto Ferraz incluiu a transparência enquanto pressuposto para uma tributação sustentável:

“Atualmente busca-se em todos os campos quais as soluções sustentáveis para as atividades humanas. A tributação não deve ser exceção, isto é, não há porque pensar-se que a tributação não haverá de ser sustentável. A tributação também haverá de trazer soluções que possam permanecer por muitas e muitas gerações, ajudando a humanidade a encontrar seus verdadeiros caminhos. A sustentabilidade será tanto maior quanto mais apoiada em autênticos princípios e uma das características de um sistema sustentável de tributação haverá de ser a transparência.”<sup>41</sup>

Por outro lado, a par dos conhecidos exemplos de ilusão financeira na realidade brasileira contemporânea, recorda-se que a realidade jurídico-positiva também fornece importante elemento no reconhecimento da transparência fiscal, mesmo diante de uma política financeira pautada na larga utilização da ilusão financeira. É o caso do expresse dispositivo revelador da transparência fiscal nas operações mercantis, nos termos do artigo 150, parágrafo 5º, da Constituição Federal de 1988, ao incutir entre Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar a necessidade de lei para instaurar medidas de informação aos consumidores sobre os impostos que incidam sobre mercadorias e serviços consumidos.<sup>42</sup>

Indubitavelmente, a consagração constitucional de dispositivo dessa natureza revela uma tendência positiva para orientação do Poder Público no dever de informação sobre a carga tributária aplicada ao contribuinte, sobretudo nos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, ainda que estipule à lei ordinária a configuração de tal eficácia.

A transparência fiscal e sua antítese - a ilusão financeira - não podem prescindir de estudos focados no preenchimento conteudístico desses institutos.

## **6. À Guisa da Conclusão: a Oportunidade Investigativa Interdisciplinar Frente à Tradicional de Investigação Jurídico-dogmática na Análise da Ilusão Financeira e da Transparência nas Relações Fiscais**

O vértice da discussão da ilusão financeira e da transparência fiscal tem como pano de fundo a peculiar problemática epistemológica que se dissocia da interdisciplinariedade para abraçar a intradisciplinariedade própria das ciências jurídicas dogmáticas do século XX. Diante do exposto, parece claro que ao jurista que deci-

<sup>41</sup> FERRAZ, Roberto. “A ‘doce ilusão’ da tributação, dos outros”. *Revista Direito Tributário Atual* nº 23. São Paulo, 2009, pp. 511-512.

<sup>42</sup> Art. 150, parágrafo 5º, da CF/1988.

dir investigar tais temas será necessária uma prévia autossuperação de paradigmas epistemológicos já solidificados em muitas culturas jurídicas. A mesma circunstância deve ser atribuída aos estudiosos do Direito Tributário, a quem a superação paradigmática revela ainda maior atenção.<sup>43</sup>

Não se trata de desautorizar construções teóricas elevadas e caras ao estudo do Direito Tributário, nem suas conquistas, frutos de lento, mas progressivo amadurecimento teórico sobre a configuração jurídica dos tributos. Porém, para uma adequada e consciente absorção de temas propriamente interdisciplinares, como é o caso da transparência fiscal e da ilusão financeira, parece conveniente - metodologicamente - ir além desses alicerces, avançando sobre premissas intradisciplinares de investigação, e arriscando menções que mais se aproximariam de uma proposta de estudo que reconheça o pluralismo ínsito a cada objeto de conhecimento.

Afinal, uma proposta intradisciplinar exclusivamente jurídica não seria adequadamente apta a apresentar reflexões sobre os níveis alarmantes da carga tributária brasileira, a má prestação dos chamados serviços públicos, bem como a técnica de sobreposição da tributação indireta frente à direta com o intuito de mascarar a real carga tributária imputada ao cidadão. Parece que, se para muitos problemas a metodologia tradicional pode ser a mais adequada a cumprir seu papel investigativo, para outros, revela inevitavelmente suas próprias limitações, que só podem ser devidamente identificadas mediante o prévio reconhecimento dos limites próprios da proposta tradicional de investigação jurídico-tributária.

A relação entre a ilusão financeira e a transparência fiscal, aparentemente de inevitável antagonismo, serve de exemplo para ilustrar a pertinência de tais reflexões.

Contudo, os tempos atuais demonstram uma abertura progressiva nos campos epistemológicos para as construções interdisciplinares de investigação e nem mesmo os autores mais dedicados aos estudos intradisciplinares do fenômeno jurídico-tributário atualmente renegam essa realidade, conforme é possível observar na leitura de Paulo de Barros Carvalho,<sup>44</sup> até porque uma perspectiva de análise não exclui a outra (intradisciplinar), mas se complementam, invariavelmente. Nesse aspecto, remanesce oportuna a necessária visão crítica sobre o empreendimento investigativo de natureza interdisciplinar, ponderação lembrada também por Luís Eduardo Schoueri.<sup>45</sup> O cientista deve manter-se atento quando empreender estudo adotando elementos ou critérios oriundos de mais de um ramo do conhecimento. Trata-se do necessário “bom senso” investigativo que deve ser mantido, sobretudo no que concerne aos contornos do objeto de investigação e à conveniência e oportunidade de construções teóricas de natureza interdisciplinar sobre esse mesmo objeto, a fim de evitar excessos ou abusos dispensáveis à investigação do tema, bem como à finalidade da investigação pretendida.

Assim, uma visão mais atenta a essas peculiaridades, motivada e instigada pela riquíssima realidade econômica e social vivenciada nos dias atuais, e que de fato

<sup>43</sup> KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2007, p. 38.

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 166-168.

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 10-12.

influencia a estruturação jurídico-tributária, coroa-se como um dos principais elementos determinantes da evolução teórica no cenário fiscal brasileiro. A perspectiva de um sistema tributário mais bem estruturado e justo, pautado em uma sólida reserva aos mecanismos de ilusão financeira frente à reforçada manifestação da transparência nas relações tributárias, inevitavelmente, trará elementos que contribuam decisivamente para o amadurecimento da sociedade, e do próprio Estado, embasado no verdadeiro reconhecimento do papel dos tributos, enquanto instrumentos diretamente vinculados à dignidade da pessoa humana, alicerce fundamental do Estado Democrático de Direito contemporâneo, e que, por sinal, alimenta a necessária limitação entre as técnicas de ilusão financeira adotadas pelo Poder Público em prol de uma relação tributária mais compatível com o ideal de transparência fiscal que deve prevalecer entre o contribuinte e o Fisco.