

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
DOUTORADO EM DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

**RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS E RELAÇÕES DE CONSUMO – O DEVER DE
INFORMAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE O CONSUMO AO
CIDADÃO CONSUMIDOR-CONTRIBUINTE**

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de doutora no Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Socioambiental da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Orientador: Professor Doutor Roberto Ferraz

Doutoranda: Alessandra Dabul

Curitiba

2009

“Na atual crise de valores, o mundo pede aos juristas novas ideias e não sutis interpretações: é necessário, portanto, reexaminar os conceitos fundamentais”.¹

¹ Tullio Ascarelli. Na obra de Francesco Galgano, “Storia Del Diritto Comerciale”, 1976, 1ª ed., 1980, 2ª, Ed. Bologna: Mulino.

“Nunca a alheia vontade, inda que grata,
Cumpras por própria. Manda no que fazes.
Nem de ti mesmo servo.
Ninguém te dá quem és. Nada te mude.
Teu íntimo destino involuntário.
Cumpre alto. Sê teu filho”.

Fernando Pessoa.

AGRADECIMENTOS

Desenvolver uma tese de doutorado é algo que pode ser comparado a uma viagem longa e que se faz, necessariamente e em grande parte, solitariamente; comigo não foi diferente. No curso de meus estudos e pesquisas recolhi-me em minhas leituras e pensamentos abandonando, ainda que somente por estes momentos as pessoas que me são caras e as que amo; antes de agradecer a compreensão de todas estas pessoas preciso pedir-lhes desculpas e é o que faço inicialmente.

No curso desta jornada tive a decisiva ajuda de meu orientador Prof. Roberto Ferraz, a quem agradeço por acreditar na possibilidade deste trabalho e conduzir-me no melhor caminho para desenvolvê-lo. Agradeço mais uma vez ao Prof. James Marins que me orientou em meu mestrado e teceu incisivas críticas a este trabalho por sua valiosa ajuda e disposição em fazê-lo.

Aos professores que compuseram minha banca de qualificação Antonio Carlos Efig e Dalton Dallazem agradeço as críticas e observações feitas naquela ocasião e que me deram a segurança de que poderia seguir o caminho que havia traçado inicialmente. Aos Profs. Drs. Luís Eduardo Schoueri e Gerd Rothmann a disposição em avaliar este trabalho e participar da banca de defesa do mesmo.

Agradeço à secretaria do curso na pessoa da querida Eva Curelo que em muitos momentos exerceu mais do que suas funções lembrando-me do atendimento aos necessários trâmites para a obtenção da titulação.

A meus sócios Marcos Leandro Pereira, Waldirene Dal Molin e Marcelo Bitencourt de Campos, que compreenderam minha ausência, realizaram meu trabalho e sempre tiveram palavras de incentivo e apoio agradeço enormemente esperando poder retribuir-lhes em breve.

A minha mãe e a meus irmãos agradeço sempre por fazerem parte de minha vida, pelo amor e porque vocês são meu porto seguro de todas as horas.

Ao meu marido Marcos agradeço não somente o apoio e incentivo diário que me fez ter a necessária força e serenidade para percorrer este caminho ou ainda por ouvir as razões desta tese e criticá-la, mas sobretudo porque esteve a meu lado apesar de minha ausência e de meu humor duvidoso.

A minha filha Luiza mais uma vez agradeço a paciência e por você ser a pessoa maravilhosa que é; seu equilíbrio e sua serenidade tornam possível meu afastamento para desenvolver projetos como este. A meu filho Thiago ainda tão pequenino e já compreensivo de minhas ausências agradeço e espero agora poder oferecer-lhe maior dedicação.

A meus amores, Luiza, Thiago e Marcos, dedico este trabalho na esperança de que sua aplicação se torne real ao ponto de causar à tese inutilidade pois saberei que terei contribuído ainda que de forma muito tímida para o despertar de uma discussão que poderá abrir caminho para uma realidade mais transparente e verdadeira das quais vocês são merecedores e então todo o esforço que não foi apenas meu, mas de vocês principalmente, terá valido a pena.

RESUMO

A educação pelo fornecimento de informações leva ao conhecimento que por sua vez constitui-se num dos caminhos a se percorrer para a formação da cidadania. De igual modo a formação da cidadania fiscal pressupõe os mesmos elementos, e cidadania fiscal constitui-se em importante caminho para a alteração da “postura fiscal” no Brasil. Um dos elementos importantes para a concretização desta alteração se dá com o conhecimento por parte do cidadão de sua condição de contribuinte de fato. A informação acerca desta condição trará mudanças significativas nas relações fiscais estabelecidas. Não há mais espaço para se tratar as relações jurídicas tributárias e de consumo por tutelas individualizadas tão somente, apartadas e excludentes entre si da realização dos Direitos e Garantias Constitucionais. Relações jurídicas de consumo e tributárias possuem um ponto de encontro que se dá, de fato, pela tributação consequente ao consumo. Num contexto que inadmita que o Estado sobreponha seu interesse arrecadatório em face de direitos fundamentais, a tributação só poderá ocorrer na medida em que os limites legais e constitucionais para tal exercício sejam observados. Estado, consumidor e contribuinte submetem-se igualmente à lei e nos termos desta realizam suas atribuições. A defesa do consumidor é direito fundamental que consta do rol dos direitos fundamentais do artigo 5º; em relação ao disposto no parágrafo 5º do artigo 150, não há que se falar que lei virá criar a obrigação de informação ao consumidor e, portanto, que instituirá um direito para o consumidor de receber a informação tributária. Nem a lei, nem tampouco o próprio parágrafo 5º instituiu tal direito; ele é sim a concretização em matéria tributária da defesa do consumidor que se realiza de imediato. Assim, dizer que a informação da carga tributária ao consumidor contribuinte depende de lei é dizer que a realização de um direito fundamental depende de lei; típico caso de interposição de mandado de injunção ou de ação direta de inconstitucionalidade por omissão, para fazer valer a edição da lei ou para utilizar-se supletivamente o Código de Defesa do Consumidor; lei que prevê em seu artigo 6º, III, que o consumidor deve receber informações claras acerca dos produtos e serviços que adquire, de modo que este direito fundamental do consumidor seja respeitado também quanto aos tributos que suporta. O parágrafo 5º do artigo 150 constitui-se em limitação constitucional ao exercício da tributação sobre o consumo; não se pode admitir a exigência de tributos sobre o consumo sem que o consumidor seja informado acerca de sua incidência e do *quantum* representativo da mesma. A presença do parágrafo 5º na seção destinada a elencar as limitações constitucionais ao exercício da tributação não se dá em vão; é que manter-se a tributação sem a informação é manter o consumidor lesado em parcela da informação que tem o direito de receber como forma de concretização do direito de receber informações amplas. Ademais é de se recordar que o Estado, assim como o consumidor e o contribuinte submetem-se à lei – igualmente, não há que se separar as submissões sobrepondo-se o interesse arrecadatório ao direito fundamental de proteção ao consumidor. Para tanto é de se propor a interposição de uma Ação Civil Pública visando ao reconhecimento do direito do consumidor de ser informado acerca dos tributos que suporta e até que tal ocorra, determinando seja suspensa a prática ofensiva a direito fundamental.

Palavras-chave: Cidadania; Proteção do Consumidor; Direito Fundamental; Informação da Carga Tributária; Transparência; Limitação à Tributação.

ABSTRACT

Education through the supply of information leads to knowledge, that is one of the paths to the citizenship formation. In the same way citizenship for tax purposes is one important element to the transformation of the “tax posture” in Brazil. One of the important elements for the concretization of this transformation takes place with the knowledge by the citizen of its condition of tax payer. The information related to this condition will bring significant changes in the established fiscal relationships. There is no more room for the treatment of the juridical relationships according to separate and excluding regulations that do not realize Constitutional Rights and Guarantees. Consumer’s juridical relationships and tax juridical relationships are related by the fact of the consequent taxation on the consume. In a context that does not allow the state to overcome with its collection interest against fundamental rights, taxation can only occur according to the constitutional and legal established limits. The State, the consumer and the tax payer must equally observe the law. The consumers protection is a fundamental right that is part of the list of fundamental rights of article 5. Considering what is exposed in the 5th paragraph of article it is not right to submit to the Law the creation of the right to the consumer to receive tax information. Neither the law, nor the sole paragraph 5th have created such right; the right is the implementation of the consumer protection for tax purposes and must be immediately obeyed. This way, affirm that the information of the tax burden to the consumer depends on the law is to affirm that the concretization of a fundamental right depends on the law; case for interposition of an injunction or a direct suit for unconstitutionality by omission to obtain the edition of the proper Law or to use the Consumers Defense Code; Law, that establishes in its article 6th, III that the consumer must receive information about the products and services that acquires, in such a way that such fundamental right of the consumers is also obeyed considering the tax burden. The paragraph 5th of article 150 is a constitutional limitation to the taxation of the consumers; it must not be admitted that the taxation still occurs without the consumers’ information. The localization of the 5th in the section designated to list the limitation to the taxation must not be ignored; keeping taxation without the consumers’ information is keeping the consumer apart from its constitutional right to receive full information. Nevertheless it is to remember that the State, the consumer and the tax payer must equally obey the law, with no over position of the taxation interest of the State to the fundamental right of protection of the consumer. For that the Public Civil Suit can be proposed seeking the recognition of the right of the consumer to be informed of the tax burden, until the information is realized the offense of a fundamental right must be suspended.

Key-Words: Citizenship; Consumer Protection; Fundamental Right; Information of the Tax Burden; Transparency; Taxation Limitation.

RÉSUMÉ

L'éducation à partir de la fourniture d'informations mène à la connaissance, qui constitue l'un des chemins à parcourir pour la formation de la citoyenneté. La formation de la citoyenneté fiscale présuppose les mêmes éléments et celui constitue un important chemin pour le changement de la "posture fiscale" au Brésil. L'un des éléments importants pour la concrétisation de cette modification est la connaissance par le citoyen de sa condition de contribuable. L'information à propos de cette condition donnera des changements significatifs aux relations fiscales établies. Il n'y a plus d'espace pour le traitement des relations juridiques tributaires et celles de consommation par des tutelles individualisées, écartées et exclues entre elles de la réalisation des Droits et Garanties Constitutionnels. Les relations juridiques de consommation et tributaires ont une intersection qui est, en effet, la tribulation résultant de la consommation. Dans le contexte où l'Etat ne peut pas superposer son intérêt à l'exercice du pouvoir fiscal face aux Droits Fondamentaux, la tribulation peut se produire seulement à mesure que les limitations légales et constitutionnelles pour cet exercice soient observées. L'Etat, le consommateur et le contribuable sont soumis également à la Loi et à partir de ses termes ils réalisent ses attributions. La défense du consommateur est un Droit Fondamental qui existe au liste, au catalogue de l'article 5° de la Constitution de la République; par rapport au disposé au paragraphe 5° de l'article 150, on ne peut pas dire qu'une Loi sera créée pour que le consommateur soit informé et donc, que celui instituera un droit pour le consommateur recevoir l'information tributaire. Ni la Loi, ni le paragraphe 5° ont institué tel droit; celui est, donc, la concrétisation devant la discipline fiscale, de la défense du consommateur qui se réalise immédiatement. Ainsi, dire que l'information de la charge tributaire au consommateur contribuable est dépendente de la Loi, c'est dire que la concrétisation d'un droit fondamental est dépendente de la Loi; situation typique de l'interposition de « mandado de injunção » ou d'action directe d'inconstitutionnalité par omission, afin de faire valoir l'édiction de la Loi ou pour s'utiliser du Code de Défense du Consommateur; cette loi prévoit à l'article 6° III que le consommateur doit recevoir des informations claires au sujet des produits e services acquis, de manière que ce droit fondamental du consommateur soit respecté aussi par rapport aux impôts supportés. Le paragraphe 5° de l'article 150 désigne la limitation constitutionnelle à l'exercice de la tribulation sur la consommation; on ne peut pas admettre l'exigence de l'impôt sur la consommation sans que le consommateur soit bien informé à propos de sa incidence et de son quantum représentatif. Il n'est pas en vain la présence du paragraphe 5° à la session destinée à énumérer les limitations constitutionnelles pour l'exercice du pouvoir fiscal; maintenir la tribulation sans information, c'est le même que maintenir le consommateur partiellement déficient de l'information laquelle il a le droit de recevoir comme la forme de concrétiser le droit de recevoir des pleines informations. D'ailleurs, on se rappelle que l'Etat, ainsi que le consommateur et le contribuable, sont soumis à la Loi – également, on ne doit pas séparer les soumissions afin de superposer l'intérêt à l'exercice du pouvoir fiscal face au droit fondamental de protection au consommateur. Enfin, on propose l'interposition d'une Action Civile Publique afin qu'on reconnaisse le droit du consommateur d'être informé au sujet des tributs qu'il supporte et jusqu'à cela que la pratique ofensive au droit fondamental soit suspendue.

Mots- clés: Citoyenneté; Protection au Consommateur; Droit Fondamental; Information de la Charge Tributaire; Transparence; Limitation à la Tribulation.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	12
2. Colocações preliminares.....	16

Parte Geral

Capítulo I – Cidadania.....	19
-----------------------------	----

1. 1. Noções gerais sobre a cidadania.....	19
--	----

1.2. Sobre o desenvolvimento da cidadania do consumidor.....	22
--	----

1.2.1. A cidadania do consumidor está se desenvolvendo porém não de maneira completa pois ignora em seu percurso evolutivo questão fundamental para que se considere seu exercício pleno.	25
--	----

1.3. Cidadania fiscal.....	27
----------------------------	----

1.3.1. A formação histórica do cidadão contribuinte.....	28
--	----

1.3.2. A importância do exercício da cidadania na busca de uma tributação conforme os Direitos e Garantias Assegurados pela Constituição.....	34
---	----

1.4. A educação para a formação do cidadão contribuinte.....	39
--	----

1.5. Cidadão consumidor contribuinte.....	45
---	----

Capítulo II – Relações Jurídicas Tributárias e de Consumo.....	48
--	----

1. Relações Jurídicas.....	48
----------------------------	----

1.1. Conceito de relação jurídica na doutrina.....	49
--	----

2. Relações Jurídicas de Consumo.....	53
---------------------------------------	----

2.1. Conceitos de relação jurídica de consumo na doutrina.....	53
--	----

2.1.1. Conceito de consumidor.....	56
------------------------------------	----

3. Relações Jurídicas Tributárias.....	59
--	----

3.1. Conceitos de relação jurídica tributária na doutrina.....	59
--	----

4. A Relação Jurídica de Consumo e a Tributação.....	63
--	----

Parte Especial

Capítulo I - Proteção e Defesa do Consumidor Contribuinte. Análise a partir da Ordem Constitucional.....	74
1.1. Os Fundamentos da República e os Fundamentos da Ordem Econômica.....	74
1.2. A Constitucionalização da Ordem Econômica e a Interpretação e Aplicação do Direito a partir da Constituição.....	80
1.3. Princípios e Regras.....	83
1.4. A Defesa do Consumidor como Direito Fundamental e Princípio Geral da Atividade Econômica.....	92
1.4.1. O artigo 5º, XXXII.....	92
1.4.2. O alcance do disposto no artigo 170, V, da Constituição da República.....	97
1.4.3. Direitos Fundamentais e sua aplicação imediata. Análise do parágrafo primeiro do artigo 5º da Constituição da República.....	99
1.4.4. Proteção do Consumidor como Princípio e Direito Fundamental. Consequências práticas da constatação.....	108

Capítulo II –Desenvolvimento das alternativas consequentes a constatação de que a Proteção do Consumidor é Princípio e Direito Fundamental.....	119
---	-----

1. O Estado já realizou comando constitucional através do poder legislativo com a edição da Lei 8.078 de 11 de setembro de 1990 (CDC), restando ao aplicador da norma interpretá-la de modo a não admitir que as informações passadas ao consumidor careçam da informação acerca da carga tributária que suporta em face dos princípios também albergados no próprio código (em atendimento àqueles trazidos pela Constituição) dentre eles o da informação (art. 4º) e também dos direitos básicos assegurados ao consumidor pela mesma lei, através da imposição da regra que garante que a informação seja fornecida pelo fornecedor ao consumidor (art. 6º).....

1.1. O dever de informação da carga tributária como um dever de informação acerca das mercadorias e serviços atribuído ao fornecedor.....	120
1.1.1 As consequências para o fornecedor pela não informação da carga tributária em face do Código de Defesa do Consumidor.....	123
1.1.1.1. Vício ou fato do produto?.....	126

2. O Estado deve realizar a defesa do consumidor pelos meios jurídicos possíveis e

garantindo acesso aos órgãos de defesa do consumidor como forma de se aplicarem os princípios constitucionalmente garantidos, precipuamente no artigo 5º, XXXII e 170, V, deixando que o comando constante do art. 150, §5º seja executado em concreto pela lei. Até que tal ocorra não há ferimento à Constituição e aos princípios específicos por esta trazidos em relação à matéria, uma vez que a determinação positivada no texto constitucional é a que se refere à edição de lei para se concretizar a informação..... 131

3. Considerando-se todo o contexto constitucional e a presença não em vão do §5º do artigo 150, na seção destinada às limitações constitucionais ao poder de tributar, não haverá tributação sobre o consumo sem que o consumidor seja informado acerca da carga tributária que suporta, em atendimento ao disposto especificamente no citado parágrafo 5º, bem como atendendo-se ao disposto nos demais comandos e princípios constitucionais acima trazidos, e às regras dispostas no código de defesa do consumidor.....	135
3.1. As limitações constitucionais ao poder de tributar.....	135
3.1.1. Alcance das disposições do artigo 150 e seus incisos e parágrafos.....	139
3.1.1.1. A questão específica que envolve o artigo 150, § 5º.....	144
3.1.2. Informação e transparência.....	146

Capítulo III - A exigibilidade de tributos sobre o consumo sem que se tenha a informação clara e precisa acerca de sua incidência é inconstitucional.....	154
---	-----

1. Análise do cabimento ou não da ação civil pública para que seja realizada a informação do consumidor acerca dos tributos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços	156
1.2. Demais possibilidades.....	160
1.2.1. Análise do cabimento do mandado de injunção e/ou da ação direta de inconstitucionalidade por omissão para a concretização do enunciado constitucional do art. 150, §5º.....	160

Capítulo IV - Considerações finais.....	170
---	-----

1. A lei instituidora do Tributo.....	170
1.1. Impossibilidade de se considerar a lei instituidora do tributo como aquela que irá	

informar a carga tributária incidentes sobre produtos e serviços.....	170
2. Questão específica sobre a tributação sobre o consumo e a informação da carga tributária.....	171
2.1. Tributos incluídos em sua própria base de cálculo – Caso do ICMS, do PIS e da COFINS na importação. Ausência de transparência.....	171
3. Breve crítica ao Projeto de Lei do Senado Federal n. 174 de 2006.....	173
4. Proposições Práticas para a Informação ao Consumidor Acerca da Carga Tributária que Suporta.....	175
Síntese.....	178
Conclusões.....	180
Anexo – Projeto de Lei do Senado Federal n. 174/2006.....	189
Referência Bibliográfica.....	194

1. Introdução

Não é difícil perceber que a cidadania será exercida com maior plenitude quando a sociedade como um todo perceber sua participação ativa no custeio das despesas da administração pública, através dos tributos incidentes quando do consumo de bens e serviços. O cidadão brasileiro será considerado e respeitado como tal ao despertar do entorpecimento que o acomete. Acredita-se que conscientizar a sociedade de que participa no custeio² dos serviços que não recebe ou que mal recebe do Estado em especial daqueles relacionados à educação, saúde e segurança, dentre outros, seja o caminho para este despertar.

A Constituição da República determina que o consumidor seja esclarecido acerca dos tributos que suporta e o faz especificamente no parágrafo 5º do seu artigo 150. O citado parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República merece análise quanto a seus dois principais aspectos, quais sejam: seus reflexos no campo da tributação e ainda seu alcance no que diz respeito à proteção do consumidor.

No que se refere à tributação é preciso investigar qual o alcance do disposto no parágrafo 5º do artigo 150 uma vez que integrante do conjunto de disposições unidas em artigo localizado na seção da Constituição destinada a elencar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Analisa-se se o fato de o dispositivo constar da seção destinada a esta função atribui a característica de promoção da limitação ao poder de tributar ao parágrafo 5º do artigo 150.

Em outras palavras, investiga-se o alcance da redação, do conteúdo do dispositivo, perquirindo-se se haverá ou não tributação sem que se informe ao consumidor a carga tributária que suporta. Para promover-se tal investigação surge o necessário tema da eficácia dos dispositivos constitucionais, precipuamente daqueles cuja redação remete sua suposta aplicabilidade à edição de lei.

Analisa-se qual a melhor, leia-se, mais eficaz forma de se interpretar e aplicar o texto constitucional seus princípios e suas regras, reconhecendo-se ou não eficácia plena aos enunciados constitucionais que já encontrem subsídios e fundamentos suficientes para sua aplicabilidade imediata.

² Afirmar-se que o cidadão deve ser conscientizado acerca dos tributos que estão contidos nos preços dos produtos e serviços que consome não pode ser confundido com uma eventual afirmação de que ainda se estaria diante da chamada teoria do imposto troca ou da necessária contraprestação específica pelo recolhimento de tributos. O que precisa ficar claro para o cidadão é o fato de que contribui com a arrecadação relativa aos tributos incidentes sobre o consumo (através do pagamento do preço dos itens que adquire), precisa ser conscientizado desta realidade da qual faz parte.

Outro aspecto do mesmo tema que se analisa é o que diz respeito à proteção do consumidor. Considerando-se as garantias constitucionais de proteção e defesa do consumidor e a legislação que estabelece os termos de realização concreta desta defesa e que, no rol de princípios que regem a relação de consumo elenca, o dever de informar o consumidor, pode-se incluir, nesta obrigação, o dever de informar a carga tributária incidente sobre o consumo?

Deste modo analisa-se o alcance dos dispositivos constitucionais constantes do rol de direitos e garantias fundamentais do artigo 5º e seus incisos e parágrafos, em especial o inciso XXXII (defesa do consumidor promovida pelo Estado) e o alcance do parágrafo 1º do mesmo artigo (eficácia imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais). Também o artigo 170 e seus incisos são estudados uma vez que a defesa do consumidor constitui-se em princípio que rege a ordem econômica.

O parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República tem reflexos também quanto à proteção do consumidor e é por isso que seu alcance é analisado tanto sob o aspecto da tributação, quanto em face da legislação do consumidor.

E para que sejam reunidos os dois “ramos” do direito envolvidos na questão percorre-se, preliminarmente, o caminho que passa pela investigação das relações jurídicas que se perfazem no conteúdo prático da análise do alcance dos institutos, buscando-se a resposta para as seguintes questões: quais as relações jurídicas envolvidas na tributação sobre o consumo? Qual o papel desempenhado pelos sujeitos ativos e passivos destas relações jurídicas e qual a consequência jurídica do desempenho destes papéis?

A relação jurídica tributária precisa ser analisada e compreendida, principalmente no que diz respeito à tributação sobre o consumo; e a relação jurídica de consumo deve também ser analisada contemplando-se sua correlação com a tributação incidente sobre o consumo. Uma relação jurídica de consumo pode conter uma relação jurídica tributária? Se a resposta for afirmativa, em quais momentos a contém e qual o alcance jurídico de tal constatação?³

Percorrido o caminho que une os institutos, tratados comumente de modo apartado, segue-se para a análise da consequência trazida por esta união, de modo a permitir-se ou não a aplicabilidade imediata ao disposto no parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da

³ Embora o Superior Tribunal de Justiça já se tenha posicionado sobre o tema, entendendo que as relações jurídicas de consumo e tributária não guardam semelhança, o fundamento da decisão não considera o tratamento da questão sob o aspecto que aqui se aborda, razão pela qual o tema ainda merece a análise também dos Tribunais. Entendeu o STJ que: “A relação de consumo não guarda semelhança com a relação tributária, ao revés, dela se distancia, pela constante supremacia do interesse coletivo, nem sempre encontradiço nas relações de consumo. O Estado no exercício do *jus imperii* que encerra o Poder Tributário subsume-se às normas de Direito Público, constitucionais, complementares e até ordinárias, mas de feição jurídica diversa da do Código de Defesa do Consumidor. Sob esse ângulo, o CTN é *Lex specialis* e derroga a *Lex generalis* que é o CDC”. (Recurso Especial n. 478.958-PR. Relator Ministro Luiz Fux).

República. Considerando-se o sistema constitucional hoje vigente não há mais espaço para que os direitos fundamentais não se apliquem imediatamente e aguardar-se a edição de lei para explicitar a forma de se obedecer em todos os aspectos um direito fundamental conferido constitucionalmente ao cidadão-consumidor contribuinte é interpretar-se isoladamente um dispositivo constitucional. A interpretação isolada das disposições constitucionais conduz à formação de diversos sistemas constitucionais que acabam por não co-existir podendo excluir-se mutuamente e conduzindo até a uma modificação indesejada da própria Constituição. É o que Hesse⁴ afirma com muita propriedade e que não se pode admitir. A aplicação inadequada do texto constitucional que acaba por promover-lhe alterações não pode ser admitida, ao contrário, o que se defende é a aplicação da Constituição em seus exatos termos e como ordem una, estabelecida concretamente para a realização dos fins e objetivos preconizados desde seu preâmbulo e nos artigos iniciais que descrevem os objetivos da República que devem ser realizados através da aplicação, segundo a realização destes objetivos, de todas as disposições ali constantes.

Existem elementos constitucionais suficientes, considerando-se a Constituição da República de 1988, para que se reúna o tratamento jurídico dado a uma figura que se confunde em suas atividades, podendo ser ao mesmo tempo consumidor e contribuinte. Constatado que consumidor e contribuinte podem confundir-se na mesma pessoa, busca-se a resposta para os seguintes questionamentos: É legítimo tratar-se o consumidor como tal somente, esquecendo-se que este pode ser também contribuinte? E, em se considerando a reunião dos dois aspectos (consumidor e contribuinte), pode-se interpretar a legislação de proteção ao consumidor de modo que seja incluído o exercício de sua proteção também no que diz respeito à informação acerca da carga tributária que suporta? Respondendo-se afirmativamente a esta última questão, analisa-se a existência de argumentos jurídicos suficientes para que se considere que os artigos 4º e 6º da lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor) contêm em, seus incisos, determinação geral e absoluta e que inclui a informação do consumidor também quanto à carga tributária que suporta ao adquirir produtos e serviços.

Considerando-se, no entanto, uma possibilidade de responder-se negativamente à última questão acima proposta, pode-se admitir que se esteja dando eficácia plena ao dever de

⁴ “Una mutación constitucional puede resultar de una interpretación incorrecta de la norma constitucional en la praxis de los parlamentos, de los gobiernos y de los tribunales de justicia y esa actuación inconstitucional puede originar, cuando es reiteradamente efectuada y se impone en la práctica, una modificación de la Constitución misma”. Konrad Hesse. Escritos de Derecho Constitucional, pág. 97.

informar estabelecido em lei para o exercício da proteção do consumidor constitucionalmente estabelecida?

Este estudo trata da proteção do consumidor contribuinte porque considera que as figuras se relacionam mesmo quando não realizada a hipótese de incidência da tributação, vale dizer, mesmo quando não realizado o consumo de um item tributado pois a proteção do consumidor contribuinte deve ser prévia, como toda proteção ao consumidor estabelecida constitucional e legalmente. O cidadão tem o direito de ser informado quanto aos mais diversos aspectos dos itens que poderá ou não consumir, a informação se dá de maneira prévia, justamente para que o cidadão-consumidor possa exercer sua opção, de consumir ou não o produto ou serviço, de maneira consciente, sabedor dos elementos que estão contidos naquele item.

Mas trata também da análise da atividade estatal relacionada ao exercício da tributação sobre o consumo. Considerando-se as limitações constitucionais ao exercício da tributação trazidas no artigo 150, em seus incisos e parágrafos, investiga-se se é possível que o Estado continue a exercer a tributação sobre o consumo sem que atenda ao dever que lhe foi atribuído constitucionalmente de promoção da defesa do consumidor como direito fundamental, princípio que rege a ordem econômica e limitação ao poder de tributar.

Após a apresentação das proposições são oferecidas soluções práticas para a respectiva concretização através dos caminhos possíveis para que o tema seja levado ao judiciário, quais sejam: a ação civil pública, o mandado de injunção e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão. São ainda analisadas algumas situações correlatas já levadas aos Tribunais que ainda não ofereceram soluções coerentes às mesmas.

Finalmente apresenta-se uma crítica ao Projeto de Lei do Senado n. 174 de 2006 que pretende ser a lei federal para informação ao consumidor acerca da carga tributária que suporta.

2. Colocações Preliminares (esclarecimento prévio)

O exercício da cidadania é fundamental para que os pontos apresentados nesta tese sejam efetivos. Só é possível falar-se numa nova ordem tributária, do ponto de vista do consumo, se o consumidor tiver a noção exata de sua condição de contribuinte. Para que se evite a discussão, no desenvolvimento deste trabalho, do que deve vir primeiro, se o exercício da cidadania ou se a informação é caminho para que este exercício ocorra, a discussão está posta já no primeiro item deste estudo.

Após a colocação da questão que envolve a cidadania, parte-se para o estudo das relações jurídicas de consumo e tributárias. De modo a apoiar o desenvolvimento do estudo e para dos objetivos finais não se distanciar, os conceitos foram extraídos da doutrina clássica, de modo que não se discutam os aspectos já amplamente debatidos pela doutrina acerca das teorias, por exemplo, maximalistas ou finalistas que definem o consumidor. As discussões não são pertinentes ao presente estudo, pois no que diz respeito ao tema do direito do consumidor, sabe-se que a cadeia de consumo é formada por diversas etapas (assim como a tributária); no entanto para fins de defesa do ponto de vista aqui exposto, fornecedor será sempre aquele polo da relação de consumo que está em contraposição ao do consumidor no que diz respeito à aquisição de mercadorias e serviços, vale dizer aquele que lhe disponibiliza mercadorias e serviços. Sabe-se que o fornecedor pode ser o industrial ou o comerciante, varejista, etc., porém considera-se irrelevante, para a fundamentação da presente tese o tratamento em separado das figuras citadas, tendo-se optado pelo vocábulo fornecedor de maneira genérica.

No que diz respeito ao tema da relação jurídica tributária, segue-se Albert Hensel e Hans Nawiasky⁵ quanto à igualdade do Estado e do Contribuinte perante a lei. Embora outras definições relativas à relação jurídica tributária sejam também trazidas é aquela proposta, hoje aceita por parte da doutrina, que se adota.

Ainda, embora este estudo não trate diretamente do fato de que um volume expressivo de empresas nacionais são optantes do SIMPLES, portanto possuem uma tributação diferenciada o fato não resta ignorado. No entanto entende-se que o objetivo que aqui se busca alcançar diz respeito ao tratamento do tema sem que sejam abordadas situações específicas e que em nada alteram as colocações e conclusões aqui alcançadas. Isto porque a

⁵ Albert Hensel. Derecho Tributário. Tradução Andrés Báez, Maria Luisa Gonzáles-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid-Barcelona, España, 2005. Hans Nawiasky. Teoria General Del Derecho. Traducción de la segunda edición en lengua alemana por el Dr. Jose Zafra Valverde. Ediciones Rialp, Madrid, 1962.

empresa que recolhe seus tributos pelo sistema simplificado (SIMPLES) não deixa com isso de: 1) recolher tributos; 2) incluir seu montante no preço de mercadorias e serviços, sem informar qual o montante incidente; 3) de ser fornecedora e de por isso sujeitar-se à normatização de proteção ao consumidor. Por estas três razões dentre outras que poderiam ser investigadas é que não se analisa em separado o tema da tributação pelo SIMPLES, entendendo-se por aplicável aos contribuintes, consumidores de produtos oriundos de todo e qualquer fornecedor o direito de saber quais tributos recolhe e em que montante. É certo porém que, quando se for pensar no modo de se efetivar a informação concreta ao consumidor contribuinte, há que se adaptar as sugestões para os casos das empresas que aderiram ao sistema.

Outro ponto ainda que merece esclarecimento prévio é o que diz respeito à opção realizada neste estudo pela utilização dos termos “tributos” e “carga tributária” em lugar da expressão constante da Constituição da República em seu artigo 150, parágrafo 5º, “impostos” uma vez que se entende que o constituinte, à época da edição da Constituição, preocupava-se com os impostos face à inexistência de um número maior de contribuições que acabam por incidir sobre o consumo, ainda que indiretamente, não se justificando, no entanto, na realidade atual de incidência das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), do próprio PIS, já existente à época da edição da Constituição da República, porém com conotação mais social vez que voltado ao seguro-desemprego e ainda a COFINS, criada em substituição ao Finsocial e também, nos moldes do PIS, incidente sobre o faturamento, tributos que podem ser repassados ao preço final da mercadoria, sendo portanto arcados pelo consumidor.

O estudo que aqui se desenvolve tem um enfoque maior destinado ao tema da tributação, porém não se prende à divisão Direito Público e Direito Privado para distinguir o direito tributário do direito do consumidor. Ao contrário, pressupõe uma interpretação mais ampla e conjunta das disciplinas. Assim todas as colocações, os critérios e os conceitos serão desenvolvidos na busca do estabelecimento do diálogo das matérias. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho⁶, “... quando Kelsen põe acento na impossibilidade de separarmos até o

⁶ Paulo de Barros Carvalho, Prefácio. In Torres, Heleno. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: RT, 2003, pág.6. Sobre o mesmo tema, em “Teoria da Norma Tributária” Paulo de Barros Carvalho salienta: “A departamentalização do Direito a que assistimos na atualidade, e que é fruto indiscutível do desenvolvimento histórico do Direito Positivo, a par da evolução e especialização dos estudos jurídicos, não haverá de esconder a necessária interdependência que deve existir entre os diferentes componentes do sistema jurídico, fazendo com que apareça como um todo, uno e indecomponível.” Mais adiante conclui que “Qualquer seção que se pretenda promover nesse todo sistemático poderá responder apenas e tão-somente à solicitação de ordem didática. Cientificamente, tanto no que pertine ao direito positivo, quanto à ciência do Direito, que o tem por objeto, o que existe é flagrante e “incontendível” unidade que deve estar sempre presente na mente do jurista como dado

direito público do privado, em termos metodológicos, proclamando a unidade do sistema de normas como imperativo da construção de uma ciência, já se nota a convicção firme de reconhecer a intertextualidade intrajurídica, chamando atenção pioneiramente, para seu caráter axiomático. Ora, como a demarcação do objeto científico é apenas o “corte” inicial no *continuum* heterogêneo de cada ciência em particular (Rickert), dentro deste último muitos outros cortes e recortes podem ser traçados, dependendo das metas e dos objetivos de aprofundamento que o agente se proponha a alcançar, preservada a condição que permaneça aberta a via de retorno à esquematização inicial e seja sempre possível ao sujeito cientista combinar as classes e subclasses do domínio total, dentro, é claro, dos limites que a lógica do sistema permitir”.

Esta tese demonstra que consumidor e contribuinte de fato podem confundir-se na mesma pessoa e que por este fato, primordialmente, devem receber a tutela de seus interesses de acordo com o que preconizam a Constituição da República e a legislação de proteção e defesa do consumidor.

fundamental e princípio reitor de qualquer trabalho que venha a empreender”. Teoria da Norma Tributária, 2ª edição, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981, pág. 45.

PARTE GERAL

I – Cidadania

1.1. Noções Gerais sobre a Cidadania

Para José Casalta Nabais⁷ “A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade”.

O conceito trazido pelo autor é rico, pois considera as diversas modalidades de utilização do termo cidadania. Antes de estabelecer o conceito transcrito, Casalta Nabais define inicialmente a cidadania, considerando-se seu aspecto político, qualificando como cidadãos os indivíduos que são membros de um Estado e por esta razão possuem direitos e deveres para com esse Estado; vale dizer, a seus membros o Estado garante aposentadoria, um seguro desemprego, garantindo ainda genericamente, segurança, por exemplo, a todo e qualquer indivíduo que esteja no território daquele Estado. Em contrapartida exige o Estado que o cidadão atenda ao disposto em sua legislação, cumpra com suas obrigações de alistamento, no caso do Brasil e somente para os homens, ou com o voto, também para os brasileiros uma obrigação que se descumprida sujeita o indivíduo às devidas penalidades.

Neste contexto, a cidadania é analisada sob o aspecto do pertencimento do indivíduo a uma comunidade, a um Estado ou Nação quanto a sua nacionalidade, por exemplo, em seu aspecto meramente político. Assim considerada a cidadania é passiva, pois indica apenas o fazer parte de uma Nação. Não é esta a abordagem que interessa a este estudo. O aspecto que se analisa refere-se à cidadania em seu formato ativo, como exercício de direitos e correlatos deveres⁸.

⁷ Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal, in Solidariedade Social e Tributação. Coordenadores: Marco Aurélio Greco e Marciano SEABRA de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, pág. 119.

⁸ Emmanuel de Croy Chanel ao estudar a cidadania fiscal considera que a polissemia do termo cidadania pode ser perigosa propondo que o tema seja estudado seguindo-se uma distinção que chama de operacional afirmando que: “A distinção mais operacional destas diferentes acepções me parecem se opor a uma concepção “passiva” e uma concepção “ativa” do cidadão. Sob seu aspecto passivo, uma pessoa é cidadã somente por pertencer a uma comunidade politicamente constituída, sem que implique de sua parte uma implicação pessoal sobre o modo de funcionamento desta comunidade. (...) O termo vai ganhar em precisão a partir de que se desenvolva o princípio de que o contribuinte pode se opor ao direito do rei. O “cidadão” se reveste então de uma nova dignidade, aquela de um titular de direitos (civis) aos quais o poder público está chamado a prestar um respeito ao particular. A passagem à concepção ativa da cidadania se fez assim logo que os direitos reconhecidos aos contribuintes lhe

Define-se portanto cidadão, não apenas como aquele indivíduo que faça parte de uma determinada sociedade tutelada por um Estado que lhe assegura direitos e lhe impõe deveres. Cidadão é o indivíduo que tem consciência de sua colocação na sociedade, comportando-se de maneira ativa para que aquela sociedade em que se insere busque a realização do bem comum.

O Brasil não vivenciou como Nação grande parte da história mundial do desenvolvimento da cidadania e a imposição de costumes estrangeiros foi a tônica de seu desenvolvimento. A população brasileira, no entanto, e em períodos mais recentes, percebeu sua colocação na sociedade e passou a compreender que poderia buscar garantias. Mesmo tendo sofrido períodos ditatoriais de esmagadora política voltada ao atrofiamento do pensamento questionador, o país despertou, mesmo após esse período para um momento de reafirmação de direitos e obrigações e é aqui que passa a exercer como Nação sua vontade e sua busca na realização de direitos. Neste contexto atual é que se busca compreender o que existe e o que pode ser alcançado em termos de exercício da cidadania. Note-se que historicamente foi a colocação dos homens num patamar de igualdade quanto a suas capacidades (para o trabalho, por exemplo) o que conduziu os indivíduos a desejar receber um tratamento também pautado pela igualdade, passando a demandar pela mesma. A busca pela igualdade é a tônica da cidadania. A igualdade está no cerne dos princípios garantidores dos mais diversos direitos. E só se pode falar em cidadania, falando-se também em igualdade.

E nesse contexto, colocar o indivíduo num patamar de igualdade pressupõe levar a esse mesmo indivíduo o conhecimento. Desde que o indivíduo obtém conhecimento, começa então a ter consciência do que quer (sensibilidade) e desde que lhe sejam garantidos os meios de acesso (acessibilidade) à obtenção do que deseja, toma-se o rumo de uma alteração da postura estática do indivíduo, para uma postura mais dinâmica do cidadão. Desde que o indivíduo conhece os conteúdos passa a ter consciência do que deseja, do que busca e neste buscar acaba por trazer para si e forma no coletivo, o querer conjunto de algo que já entende o que é. Acredita-se que, sabendo o cidadão quais são seus anseios e dispondo de meios para realizá-los irá procurar estes meios para ter acesso à realização desse seu querer. Deste modo é que se exerce a postura de cidadão de direitos e de obrigações.

São, portanto, pressupostos do exercício da cidadania: o conhecimento, advindo da informação, esta fornecida de maneira mais isenta possível; o juízo crítico, possível apenas

autorizaram a participar pessoalmente da coisa pública”. A cidadania Fiscal, págs. 40 e 41, tradução de Alessandra Dabul e Roberto Ferraz em “Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação”. Quartier Latin, São Paulo, 2009.

através da educação para tal; e a atitude cidadã. Três são os momentos eleitos para a análise da conduta e da formação do cidadão; o conhecimento, a educação e a ação.

O conhecimento se dá através da obtenção de informações claras e exatas acerca dos fatos. As informações devem ser perceptíveis ao cidadão de modo que consiga compreender o alcance dos dados que obtém o juízo crítico acerca das informações recebidas torna-se possível na medida em que o indivíduo recebe educação.

A educação que tem por uma de suas formas de ocorrer a da prestação da informação, que deve ser, por seu turno, clara, idônea e afastada de interesses. O indivíduo receberá um volume tal de informações nos mais diversos sentidos acerca de um tema, sendo capaz de formar sua própria opinião, posicionando-se e agindo de acordo com a mesma. Não se pode confundir a informação com a propaganda, por exemplo. A propaganda leva ao conhecimento do indivíduo aquilo que se quer apresentar, a condução do indivíduo a determinado resultado específico. Assim a propaganda informa, porém conduz o indivíduo a pensar e acreditar naquela informação fornecida. A propaganda não forma o cidadão, não o educa. A propaganda política, a propaganda governamental, aquela oriunda da administração pública não forma o cidadão. A informação que interessa à formação do cidadão é aquela que descreve os fatos concretos sem emitir juízo de valor, com imparcialidade. A informação deve ser suficientemente clara, acessível, precisa.

Delineados os requisitos da informação, do juízo crítico e da educação, veja-se ainda o elemento ação; Clèmerson Clève toma o conteúdo do termo cidadão em sua dimensão dialética “para identificar o sujeito, aquele ser responsável pela história que o envolve. Sujeito ativo na cena política, sujeito reivindicante ou provocador da mutação do Direito. Homem envolto nas relações de força que comandam a historicidade e a natureza política”.⁹

Não há dúvida que numa sociedade na qual não sejam disponibilizadas informações claras, não se exerce cidadania, não se demanda por alterações, até porque em muitos aspectos não se sabe sequer o que desejar. A situação de comodismo que se estabelece é tradutora da ignorância forjada sistematicamente. Supondo-se que a sociedade seja esclarecida, inicialmente, para ficar no tema aqui proposto, acerca dos tributos que suporta a cada vez que consome algo, saberá também que custeia a atividade estatal, e sabendo que a custeia, não se omitirá quanto a seus anseios. Ao escolher o caminho da educação, da informação para que se exerça a cidadania o que se busca é a atitude coletiva em prol de um sistema mais transparente. Não há cidadania na passividade, no desconhecimento. Há que se buscar, porém,

⁹ Temas de Direito Constitucional e de Teoria do Direito. Pág. 16.

a concreta alteração da realidade o que resulta da alteração da posição passiva dos indivíduos para uma atitude coletiva dos cidadãos.

1.2. Sobre o Desenvolvimento da Cidadania do Consumidor

Os autores¹⁰ que se dedicam ao estudo do direito do Consumidor apontam que a preocupação com o consumidor é antiga embora seja sabido que o Direito do Consumidor como sistema de garantias seja algo novo e precursor da mudança havida no tratamento do tema tendo migrado, da tutela de uma relação contratual bilateral, para um sistema de proteção e tutela das relações estabelecidas diretamente em face do consumo ou a este consequentes. Desde os mais antigos documentos já se identificava a preocupação com o consumidor em face dos possíveis abusos cometidos pelo fornecedor. Notem-se alguns exemplos:

Em Roma, desde a Lei das XII Tábuas, o comprador podia exigir do vendedor uma declaração solene, definindo de que se compunha essencialmente a coisa vendida. “Essa declaração que responsabilizava o vendedor, proibindo-lhe de toda espécie de publicidade mentirosa, imputava-lhe uma verdadeira obrigação de transparência”¹¹.

Diversos documentos antigos¹² tais como o Código de Hamurabi¹³, a Magna Carta¹⁴, as nossas Ordenações Filipinas de 1603¹⁵, dentre outros¹⁶ trazem a preocupação, ainda que

¹⁰ “Não se pode pensar, para evitar um equívoco de retrospectiva, que a necessidade de proteção concentrada e específica ao consumidor, como idéia, só tenha aparecido em 1988, com a Constituição. Inobstante sem significar tratamento protetivo amplo e englobando ao consumidor, a legislação nacional anterior, mesmo a adotada quando o Brasil se tornou independente, abasileirando o que era legislação portuguesa, representava alguma proteção, limitada e tímida, mas sempre proteção. Assim aconteceu com o Livro V das Ordenações Filipinas, que foi nosso 1º Código Penal, até ser editado o Código Criminal do Império, o de 1830, nossa primeira lei repressiva penal genuinamente brasileira. O código Filipino teve algum sentido de proteção indireta a interesses do consumidor”. Tupinambá Nascimento, Comentários ao Código do Consumidor, págs. 11 e 12. No mesmo sentido Newton De Lucca, Direito do Consumidor, páginas 49 e seguintes e Antonio Carlos Efig, Fundamentos do Direito das Relações de Consumo, págs. 22 e seguintes.

¹¹ Newton De Lucca, Direito do Consumidor, pág. 49.

¹² E outros mais recentes, como se denota das várias Resoluções do Conselho da antiga Comunidade Econômica Europeia, hoje União Europeia, começando com a de 14 de abril de 1975 que já falava no estabelecimento de um programa de proteção e informação dos consumidores.

¹³ No Código de Hamurabi, também segundo Newton De Lucca, por volta de 2.300 a.C., já havia regras contra o enriquecimento sem causa, o que considera o autor uma forma de proteção do consumidor em face de um “vendedor” que viesse a tentar o enriquecimento indevido em face de algum consumidor.

¹⁴ Item 35 da tradução inglesa (no original de 1215, em latim, a numeração não existia). “35. There shall be standard measures of wine, ale, and corn (the London quarter) throughout the kingdom. There shall also be a standard width of dyed cloth, russet, and haberject, namely two ells within the selvedges. Weights are to be standardized similarly”. Traduzindo-se livremente o texto tem-se que: “35. Haverá medidas padrão de vinho, cerveja e milho (o quartilho britânico) por todo o reino. Também haverá uma largura padrão para tecidos tingidos, panos rústicos vermelhos e “haberject”, a saber, duas varas, descontadas as ourelas. Os pesos deverão ser padronizados de forma semelhante”.

¹⁵ O Livro V das Ordenações Filipinas, de 1603, punia a usura com degredo na África.

rudimentar acerca da relação estabelecida entre fornecedor e consumidor. A história está repleta de exemplos, inclusive das penalidades aplicáveis pelo descumprimento daquela normatização mínima que proibia, sobretudo a usura, o enriquecimento ilícito do fornecedor em detrimento do consumidor, precipuamente de produtos, sempre mostrando uma relação que merece cuidados, sendo o fornecedor o grande gerador histórico dessa preocupação, segundo os livros, em face das possíveis lesões que causaria ao consumidor.

Com frequência o consumidor é apresentado segundo suas incapacidades, não é de hoje que se diz que o consumidor sucumbe à propaganda adquirindo o que não precisa, o que não compreende, colocando-se muitas vezes em situações de endividamento que excedem sua capacidade econômica. Não se nega a vital importância dos limitadores impostos aos fornecedores em favor dos consumidores em atendimento a esta vulnerabilidade do consumidor, visando diminuí-la, aproximando as partes da relação de consumo, diminuindo as desigualdades. O papel desempenhado pelo Estado, diretamente ou através de seus órgãos¹⁷ é também fundamental para a afirmação da cidadania e atribui-se ao Estado a função através da própria Constituição, através da lei, de promover a defesa do consumidor. Promoverá o Estado a defesa do consumidor ao promover concomitantemente seu desenvolvimento, sua educação, a afirmação, enfim de sua cidadania. Não pode considerar, porém, que exerce dita função com propriedade quando excetua qualquer um dos aspectos necessários à proposta defesa. Ao deixar de promover o conhecimento do consumidor, o Estado está deixando de promover as condições para que se desenvolva a cidadania do consumidor. O conhecimento deve ser o mais amplo possível e promovido pelo Estado que exerce uma função mais ativa na relação de consumo, seja porque tem o dever de promover a defesa do consumidor seja ainda porque tem interesse na arrecadação consequente ao consumo¹⁸. Porém esta não é uma característica que vem sendo observada no que diz respeito ao tema da proteção do consumidor.

Embora a preocupação com o consumidor seja antiga a proteção ao mesmo é mais recente. A defesa do consumidor como movimento surgiu no final do século XIX, nos

¹⁶ Para um número maior de exemplos consulte-se Newton De Lucca. Direito do Consumidor, págs. 46 a 53.

¹⁷ Conforme o Código de Defesa do Consumidor integram o Sistema Nacional de Defesa do Consumidor – SNDC: a Secretaria de Direito Econômico – SDE, do Ministério da Justiça, por meio do seu Departamento de Proteção e Defesa do Consumidor - DPDC, e os demais órgãos federais, estaduais, do Distrito Federal, municipais e entidades civis de defesa do consumidor. O DPDC é o organismo de coordenação da política do SNDC e tem como atribuições principais coordenar a política e ações do SNDC, bem como atuar concretamente naqueles casos de relevância nacional e nos assuntos de maior interesse para a classe consumidora, além de desenvolver ações voltadas ao aperfeiçoamento do sistema, à educação para o consumo e para melhor informação e orientação dos consumidores. (fonte: www.mj.gov.br acesso em 18/03/09).

¹⁸ No item 4 desta Parte Geral o tema da tributação sobre o consumo e do contribuinte de fato será desenvolvido.

Estados Unidos da América, em meio à luta por melhores condições de trabalho. Em 1891, em Nova York foi criada a “Liga de Consumidores”, sendo reconhecida historicamente como a primeira organização civil de defesa do consumidor. Esta organização divulgava através do que chamava de “listas brancas” quais os produtos, oriundos de quais empresas, respeitavam os direitos do consumidor. Este foi um ato eficiente de submissão da conduta dos fornecedores ao poder de compra dos consumidores.

Foi após a Segunda Guerra Mundial que o movimento dos consumidores ganhou força na Europa Ocidental, chegando posteriormente ao Japão, Austrália e Canadá. Não havia até então distinção entre os interesses dos fornecedores e os direitos dos consumidores salvo pela preocupação com o preço, a informação e a rotulação adequada dos produtos, conforme foi visto nos exemplos já citados. Havia, no entanto, um crescente questionamento da atitude despreocupada das grandes empresas em relação ao consumidor. O movimento dos consumidores ganhou força após histórico pronunciamento do ex-presidente norte americano John Kennedy no Congresso Nacional Americano, que se deu em 15 de março de 1962. Em tal discurso reconhecia o presidente que os consumidores “representam o maior grupo econômico” e “influenciam e são influenciados pelas decisões econômicas públicas e privadas”. Neste mesmo discurso Kennedy já definia quatro direitos básicos dos consumidores: direito à segurança, à *informação*, à escolha e o direito de ser ouvido.

Em 09 de abril de 1985, a Assembléia Geral das Nações Unidas, através da Resolução n. 39/248 aprovou as principais diretrizes que definem os direitos básicos do consumidor:

- o direito à satisfação das necessidades básicas;
- o direito à segurança;
- o direito à *informação*;
- o direito à *escolha*;
- o direito de ser ouvido;
- o direito à indenização, à *educação* do consumidor, a um meio ambiente saudável.

No Brasil os consumidores ainda que não organizados como tais já se movimentavam, sendo inicialmente realizadas as chamadas “marchas contra a carestia”¹⁹. Em termos de normatização, em 1962, a Lei delegada n. 4 criou modelos de distribuição de produtos de primeira necessidade. Na década de setenta foi criado por lei o INMETRO com o objetivo de

¹⁹ Marcha da fome em 1931; o protesto contra o alto custo de vida em 1963; a marcha da panela vazia em 1953 e o primeiro boicote à carne de 1979 dentre outros.

estimular o avanço tecnológico nacional, resguardando a saúde e a segurança do cidadão comum. Em 1974 surgiu o CONDECON – Conselho de Defesa do Consumidor no Rio de Janeiro, em Curitiba surge a ADOC – Associação de Defesa e Orientação do Consumidor e em Porto Alegre a APC – Associação de Proteção do Consumidor. Em 1975 a ANDEC – Associação Nacional de Defesa do Consumidor, com sede no Rio de Janeiro e em Brasília, e em 1976 surge o primeiro órgão público de defesa do consumidor o PROCON de São Paulo.

Note-se que o movimento veio ganhando força para que então fossem iniciadas as discussões acerca da legislação e da necessária inclusão de dispositivos expressos garantidores da necessária proteção do consumidor no texto da Constituição da República de 1988. Os anos oitenta foram de grande evolução para esta positivação da defesa dos direitos do consumidor. Em 1985 foi aprovada a lei n. 7.343 – da Ação Civil Pública que instituiu o direito à defesa coletiva dos interesses difusos da sociedade e nesse mesmo ano era criado o Conselho Nacional de Defesa do Consumidor. Em 1987 foi fundado o IDEC – Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor - para que finalmente, em 1988, a Constituição da República referendasse a defesa do consumidor como direito fundamental do cidadão e fundamento da atividade econômica, tendo ainda elencado a necessidade de informação do contribuinte quanto aos impostos²⁰ incidentes sobre os bens e serviços que adquire como causa limitadora ao poder de tributar.

1.2.1. A cidadania do consumidor está se desenvolvendo, porém não de maneira completa pois ignora em seu percurso evolutivo questão fundamental para que se considere seu exercício pleno

Em outubro de 1988, entrou em vigor a Constituição da República, que contém em seus dispositivos a consolidação da positivação necessária em nosso sistema para que se desse início ao tratamento respeitoso ao consumidor. Deste modo, a Constituição da República, em seu artigo 5º, XXXII, elegeu como direito e garantia fundamental a promoção pelo Estado, na forma de lei, da defesa do Consumidor; em seu artigo 170, V, elegeu a Constituição a defesa do consumidor como princípio sobre o qual se funda a ordem econômica e ainda no parágrafo 5º do artigo 150, determinou que o consumidor seja esclarecido acerca dos impostos (na redação da Constituição) que incidam sobre mercadorias e serviços. Em 1991, entrou em

²⁰ Para utilizar o termo expresso na Constituição, porém no presente trabalho, esclareça-se uma vez mais, entende-se que o dever de informação para que seja real e respeitado deve ser o relativo à “carga tributária” incidente sobre mercadorias e serviços.

vigor a Lei n. 8.078/90 o Código de Defesa do Consumidor. Até hoje não foi aprovada e promulgada lei específica relativa ao dever de informar a carga tributária incidente nas relações de consumo e, conforme adiante se analisará, há que se perquirir acerca da real necessidade da mesma para que se dê efetividade ao determinado constitucionalmente como forma de garantir direitos ali albergados. Em todo este percurso note-se que o consumidor veio se estabelecendo como categoria de expressão, porém ainda há espaço para mais, para que seja dada efetividade à garantia ao direito à informação, à educação para a formação do cidadão na sua plenitude.

No que diz respeito ao direito à informação é de se salientar que o mesmo já aparecia desde o discurso de Kennedy e constituiu-se numa constante em toda a movimentação em favor da formação do consumidor pelo conhecimento de seus direitos. Em nenhum momento, no entanto, considera-se possível que o consumidor tenha apenas “algumas informações”, ou que possua “informações acerca de apenas um aspecto do produto”. Apesar disso, a informação acerca dos tributos suportados pelo consumidor, no entanto, não aparece como uma preocupação merecedora de consideração pela doutrina. Embora o tema da informação acerca da tributação sobre o consumo venha a ser tratado em momento oportuno deste trabalho, é igualmente conveniente que se saliente, neste momento, em que se analisa a formação do consumidor, que não houve qualquer consideração acerca da informação da carga tributária como aquela informação considerada como de prestação fundamental ao consumidor. A informação havida pela doutrina nacional tem sido considerada apenas aquela acerca das especificações técnicas do produto, seus potenciais danos à saúde, consideração que não se distancia daquela presente na doutrina estrangeira que também não se preocupa com a informação acerca dos tributos incidentes sobre o consumo. No entanto a ausência de preocupação da doutrina estrangeira se justifica, pois a maioria dos países adota o sistema de tributação que incide direta e destacadamente sobre o preço final²¹, o que já se constitui em modelo mais transparente uma vez que os tributos são informados ao consumidor, no

²¹ Trotabas e Cotteret fazem uma classificação dos tributos e sua forma de incidência em diversos países, classificando-os conforme os países analisados. Assim é que no Reino Unido classificam os tributos como: a) os incidentes sobre a receita (para pessoa física e para as sociedades); b) impostos sobre as transferências a título gratuito, ganhos de capital e c) impostos sobre o consumo, salientando neste caso a consideração de que os mesmos são de encargo indireto. Da mesma forma classificam o sistema Alemão, dividindo os tributos também quanto a incidência em: a) aqueles incidentes sobre a renda, das pessoas físicas e das sociedades; b) impostos sobre o capital onde incluem o imposto sobre fortunas, sucessões e transferências imobiliárias e c) impostos sobre o consumo. Seguindo a mesma linha de classificação analisam ainda os sistemas Italiano, do Benelux (Belgica, Holanda (Países Baixos) e Luxemburgo), da Irlanda, Dinamarca, da Grécia e da França, salientando que a tributação sobre a despesa ou consumo, ressalvada as particularidades dos países seguem uma mesma forma de incidência, que se dá sobre as vendas ao consumidor final. Droit Fiscal páginas 123 e seguintes. O tema da tributação sobre o consumo e do contribuinte de fato será desenvolvido no item 4 desta parte geral.

momento do pagamento, adicionados ao preço final da mercadoria. O consumidor sabe qual o preço do produto e qual a carga tributária incidente sobre o mesmo e com a qual arca²². Não é por coincidência que nesses mesmos países (França, Inglaterra, Bélgica, dentre outros) há uma participação mais efetiva do cidadão na exigência da atividade estatal correlata ao recolhimento dos tributos, pois o consumidor é o cidadão que ao pagar seus tributos, sabe que o faz e exige receber boas escolas, educação, saúde. Esta força não mais se demonstra em movimentos revolucionários, está pura e simplesmente presente naquelas sociedades, assim como a ausência de informação também gera a posição letárgica da sociedade brasileira. Como não há consciência quanto ao recolhimento dos tributos, o consumidor considera-se, muitas vezes, isento de tributação, em face da renda auferida, aceitando os precários serviços públicos, como se não se relacionassem com seu custeio. A diferença não é sutil, é óbvia e gritante, e oriunda, sobretudo da ausência de informação. Por esta razão é que não se pode falar em cidadania do consumidor, em cidadania do contribuinte num sistema que os engana, que foi feito para esconder a carga tributária e que, embora traga fundamentos suficientes para a imediata aplicação dos enunciados que preveem a necessidade do fornecimento desta informação, ainda reluta em fazê-lo.

Ao aceitar a ausência de informação, o consumidor retrocede em seu aspecto cidadão. Obviamente, é pertinente que exerça sua cidadania quanto aos demais aspectos da relação de consumo, porém não a exerce em relação a um aspecto importante e que constitui, inclusive, parcela do preço que paga pelo produto que consome. Ao ignorar a incidência de tributo sobre o consumo, ou ao defender-se a manutenção desta ignorância o que se terá será uma clara ausência de exercício da cidadania do consumidor, tão presente nos demais aspectos da relação de consumo e inexistente no que diz respeito ao aspecto fiscal²³ da relação de consumo.

1.3. Cidadania Fiscal

No Brasil, a relação estabelecida entre a Receita Federal em seu papel arrecadatório e fiscalizatório e o contribuinte é tensa e não se pauta na transparência. Há uma relação

²² É claro que aqui se está a mencionar os tributos suportados diretamente pelo consumidor e não toda a carga tributária presente e adotada nos outros sistemas. No item 4 desta parte geral será tratado o tema com a definição especialmente do que se considera como carga tributária incidente sobre o consumo e contribuinte de fato.

²³ Utilizou-se propositalmente o termo “fiscal” e não “tributário” neste momento da exposição uma vez que a intenção é mesmo a de unir numa mesma expressão a questão da incidência de tributos e a fiscalização desta incidência pelo consumidor contribuinte.

mentirosa pela qual o indivíduo só recolhe tributos por que não tem saída; há um leão²⁴ a ameaçá-lo se não o fizer, nos moldes do que ocorria em tempos históricos em que havia pesadas penas e castigos corporais ao indivíduo que se furtasse ao pagamento do tributo, mesmo que nada lhe fosse (e efetivamente não era) garantido em face daquele pagamento. A formação cidadã constitui-se num passo importante em direção à modificação deste quadro e a educação para o desenvolvimento da consciência e atitude cidadã é ponto primordial para que se altere a realidade das condutas que envolvem, atualmente, a relação tributária; o respeito para com o contribuinte passa pela promoção da educação do mesmo, de modo que se possa chegar a um cenário mais condizente com aquele que pretende constitua-se a sociedade brasileira numa sociedade livre, justa e solidária. A educação passa pela informação, correta e clara, para que, sabedor dos fatos possa o indivíduo formar seu livre convencimento e isto vale para todos os aspectos que envolvem a vida em sociedade. No que diz respeito à questão que envolve o desenvolvimento de uma cidadania fiscal é importante que o contribuinte, ao passar à condição de cidadão-contribuinte, passe a ocupar e exercer posição ativa na sociedade servindo-se do sistema constitucional vigente que lhe garante a possibilidade de promover fortes mudanças, exigindo, demandando pelo que deva lhe ser garantido em face de sua participação no custeio do que oferece o Estado à coletividade. Não se espera que o indivíduo, quando cidadão, passe a recolher os tributos com prazer, mas que o faça com tranquilidade, sabendo o que faz e reconhecendo sua própria participação na garantia da atuação estatal e sobretudo reconhecendo a legitimidade desta atuação estatal na imposição do tributo e na administração do produto da correspondente arrecadação. Neste sentido Michel Bouvier²⁵ afirma que o imposto ideal é aquele reconhecido como legítimo por uma sociedade, e para que se alcance este reconhecimento, acrescente-se, é fundamental que esta sociedade compreenda que a tributação ocorre e de que forma isto se dá.

1.3.1 A formação histórica do cidadão contribuinte

Historicamente o tributo foi e continua sendo mal recebido entre as populações contribuintes, isto se deve, provavelmente ao fato de que o tributo era pago pelos países

²⁴ “... E também, vejam. A nossa Receita Federal arranca a alma dos contribuintes (extorquidos). Até usam ironia sinistra tomando um Leão ameaçador como seu símbolo...”. Millôr Fernandes. Revista Veja de 14 de maio de 2008, pág. 27.

²⁵ La question de l’impôt idéal. Arch. Phil. Droit 46 (2002), pág. 16. “... *l’impôt idéal c’est surtout et avant tout l’impôt qui est reconnu comme légitime au sein d’une société donnée* ».

vencidos, derrotados em guerras²⁶ e que deveriam pagar as homenagens, o tributo²⁷, ao vencedor. Credita-se, de fato, ao aparecimento do Estado, a origem da tributação. A instituição precisava ser mantida com recursos advindos de sua população que estava sob seu domínio e suposta proteção.

O dízimo é, segundo Plínio Negreiros e Fernando Amed²⁸, o tributo das sociedades antigas que mais deixou raízes e que teriam origens pouco identificáveis; desde o Egito²⁹ pagava-se ao príncipe os dízimos dos produtos da terra. “Quando José anuncia ao Faraó sete anos de abundância a que seguirão sete outros de carestia, ele lhe recomenda receber durante os sete primeiros anos o quinto dos produtos da terra, isto é, o duplo dízimo, na previsão do período seguinte, durante o qual não seriam possíveis os impostos”³⁰.

Foi notória a atuação de Roma no que dizia respeito à arrecadação de tributos para financiar suas guerras. À época da República, o Senado votava a parte que o cidadão contribuiria, de acordo com suas posses, até que o tributo do vencido fosse recolhido, de modo que o cidadão seria então reembolsado.

Com o fim das civilizações antigas o mundo ocidental passou pelo período feudal; como o feudalismo constituía-se num sistema pautado pela completa descentralização político-administrativa, os tributos passaram a ser pagos à pessoa do senhor feudal e não mais ao Estado, o que retirava do tributo toda e qualquer característica de pagamento em face de alguma contraprestação. As principais obrigações devidas a essa época ao senhor feudal eram a Corveia – que se constituía na prestação de trabalhos forçados nas terras dos senhores feudais (três dias por semana) e as retribuições que eram pagas em produtos ou dinheiro³¹, tais como a talha (constituía-se em parte da produção), as banalidades (que eram presentes obrigatórios), a taxa de casamento (devida quando o servo se casava com uma mulher vinda de fora do chamado Domínio feudal), a mão-morta (tributo pago pela transmissão da herança) e finalmente o dízimo que era pago à Igreja Católica.

²⁶ Roberto Ferraz. Da Hipótese ao Pressuposto de incidência – em Busca do Tributo Justo. Direito Tributário. Vol. I. Quartier Latin. Estudo em homenagem a Alcides Jorge Costa. Págs. 179 e 181-186.

²⁷ A palavra tributo vem do latim *tributum* que tem por significado verbal, dar, conceder, fazer elogios, presentear. Ubaldo César Balthazar afirma que “as origens históricas do tributo confundem-se com as origens da própria história do homem em seu viver social. Podemos afirmar que o início da atividade tributária dos grupos humanos situa-se nos mais remotos tempos da história da humanidade. Por falta de documentos antigos, não há como determinar quando surgiram as primeiras normas sobre tributos. Com a formação dos grupos sociais, em face da sedentarização das tribos, o homem sentiu a necessidade de formar fundos financeiros (pecuniários), arrecadados de todos os membros da comunidade para atender às necessidades coletivas”. História do Tributo no Brasil pág. 19.

²⁸ História dos Tributos no Brasil. Plínio José Nabriola C. Negreiros e Fernando José Amed. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

²⁹ Victor Uckmar. La Giusta Imposta.

³⁰ Oscar Oliveira, os Dízimos Eclesiásticos do Brasil, p. 19.

³¹ Conhecidas por *Redevances*.

O tributo de maneira mais aproximada ao conceito que se tem na atualidade surgiu juntamente com os Estados Nacionais. Nessa época, os feudos foram abrindo mão de sua autonomia entregando receita e poder nas mãos de um rei (absolutista na maior parte das vezes) que daria ensejo a uma centralização política e administrativa. De início os reis não separavam suas riquezas das riquezas do erário público e eram os tributos que em linhas gerais custeavam as despesas dos reis e rainhas. Segundo Emmanuel Chanel³² a utilização do termo cidadania fiscal reveste-se de perigosa polissemia, tanto pode-se considerar o cidadão como aquele indivíduo que faz parte de um determinado corpo social com a respectiva nacionalidade e deveres, quanto pode-se considerá-lo em sua concepção mais ativa.

Emmanuel de Croy Chanel faz um belo retrospecto histórico do surgimento do tributo na França e a preocupação com o tema da cidadania fiscal em seu trabalho denominado *La citoyenneté fiscale*³³. Desenvolve seu estudo afirmando a importância da investigação do direito a uma cidadania fiscal. Para tanto retrocede às origens da justificativa da tributação. Entende esse autor que existem duas aproximações possíveis do tema da cidadania fiscal: seja como fundamento da obrigação fiscal, seja como enquadramento da obrigação fiscal. Para embasar esta afirmação desenvolve o raciocínio histórico levando sempre em consideração este dois aspectos principais.

Assim, segundo o mesmo autor, se a cidadania pode ser uma atenuação da sujeição do indivíduo ao tributo, pode também ser considerada como uma forma de autorização à tributação.

Historicamente não se consegue afirmar que a tributação tenha sido obra do exercício da cidadania³⁴, mas a tentativa de se concretizar a atitude fiscal cidadã permanece. Se em grande parte das nações não houve uma preocupação ao longo da história mais antiga com o desenvolvimento da cidadania fiscal, no Brasil também não foi diferente³⁵. Retornando-se à

³² A Cidadania Fiscal, pág. 27 e seguintes.

³³ Archives de philosophie du droit. L'impôt. Tome 46. Editions Dalloz, 2002. Paris.

³⁴ O autor em seu retrospecto começa por analisar a tributação como uma limitação à propriedade e a autorização para sua exigibilidade estaria no contrato social inicial. A teoria é abandonada pelo próprio autor que passa a analisar a teoria do imposto-troca, o que também não confirma uma vez que considera impossível falar-se em contraprestação dos serviços prestados pelo Estado e igualdade ou capacidade contributiva (a rigor, aqueles que têm mais capacidade contributiva utilizam menos os serviços oferecidos pelo Estado). Ao final, rende-se à teoria da solidariedade para a tributação, pela qual, o cidadão contribui com o recolhimento de tributos porque pertence a um organismo social organizado e o faz também em face daqueles que tem menos condições de fazê-lo.

³⁵ Creditar-se, pura e simplesmente, a aceitação relativa à tributação ao “processo democrático” de delegação de poder aos eleitos aos cargos do legislativo, que aprovarão as leis relativas à tributação, como “porta-vozes” dos cidadãos é no mínimo uma leviandade. No mesmo sentido Emmanuel Chanel afirma que “a cidadania implica a participação à expressão da soberania. Ora, se o cidadão elege efetivamente os parlamentares que votarão a lei fiscal, em que isso pode justificar uma qualificação qualquer da cidadania? Imaginar-se-ia falar de uma cidadania “penal” ao pretexto de que a tipificação de crimes e delitos provém igualmente do legislador”. A Cidadania Fiscal, pág. 27.

análise por seu viés histórico, e analisando a realidade brasileira, Ubaldo Cesar Balthazar³⁶ afirma que não existem documentos antigos que comprovem quando surgiram as primeiras normas sobre tributos, o que se sabe é que passaram de uma imposição costumeira e violenta, imposta ao bel-prazer do vencedor nas batalhas, ao costume, como regra de imposição sem contudo limitar-se esta imposição, sendo devida também conforme os ditames orçamentários e necessidades do Estado (o que ocorreu em grande escala na história específica da tributação no Brasil) para então passar-se a um regramento que pressupõe direitos e garantias do contribuinte.

No Brasil, desde seu descobrimento aplicou-se pesada carga tributária à população³⁷, sendo a tributação muito mais uma forma de enriquecimento do Estado (da Coroa) do que uma necessidade de custeio dos gastos públicos havidos em prol da coletividade. No período pré-colonial¹⁵⁰⁰⁻¹⁵³⁰ exigia-se, de acordo com a legislação portuguesa, o quinto do pau-brasil, de modo que o tributo era pago à Coroa e em espécie. Com o início da colonização¹⁵³⁰, e com a preocupação de obtenção de rendimentos com as novas terras, advinda de Portugal, manteve-se a tributação elevada dos habitantes da colônia, baseada precipuamente no comércio com Portugal. Durante todo o período colonial até a vinda da família real ao Brasil, que se deu em 1808, aplicou-se a legislação existente em Portugal e providenciou-se que o comércio com Portugal fosse privilegiado e que os tributos incidissem pesadamente sobre os produtos. Como não se vislumbra qualquer preocupação com a aceitação dos contribuintes, da população em geral, com os tributos exigidos, é evidente que a sonegação surgiu desde o primeiro momento em que se exigiu o tributo no Brasil, uma vez que não havia fiscalização confiável e a carga era excessivamente elevada, além do que a tributação não servia à população, embora desta arrecadasse, deste modo as “bases de cálculo” para a incidência dos tributos, precipuamente os incidentes sobre a extração de pau-brasil e sobre o plantio e colheita do açúcar eram informadas a menor e o contribuinte buscava de todas as formas deixar de recolher os tributos ou recolher o mínimo possível. A tributação era extorsiva, a posição do contribuinte era absolutamente desconfortável não havendo, quer da parte do Estado, quer do contribuinte um ideal de busca do bem comum pela arrecadação e aplicação dos tributos, ainda que embrionário. Em face da ausência histórica de conscientização acerca da carga tributária e de sua necessidade há também historicamente uma manifestação de desagrado com a imposição de tributos através da crônica sonegação.

³⁶ História do Tributo no Brasil, págs. 19 e seguintes. Fundação Boiteux, Florianópolis, 2005.

³⁷ Sobre a história da tributação no Brasil consulte-se Alcides Jorge Costa. História da Tributação no Brasil. Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Roberto Ferraz (coord.).

No período que antecedeu a chegada da Família Real ao Brasil houve uma grande opressão que teve por intuito principal a diminuição da sonegação. O resultado foi exatamente o inverso. Com a descoberta dos minérios no Brasil a incidência de tributos não foi minorada e a fiscalização tornou-se cada vez mais insistente e, no que diz respeito ao ouro, até mesmo as casas de fundição recebiam a fiscalização sempre no intuito de prevenir desvios do produto a ser enviado a Portugal. A derrama, que consistia na prática da cobrança de tributos em atraso, era apenas uma das formas que traduzem a repressão e a violência na cobrança dos tributos praticada na época.

Com a vinda da família Real para o Brasil, a carga tributária também aumentou uma vez que os gastos da elite lusitana que aportava em terras brasileiras deveriam ser custeados pela população aqui residente. Não cabe aqui citar o número de tributos existentes nessa época no Brasil, pois os mesmos eram exigidos em quantidade e diversidade enormes³⁸, o que importa ao presente estudo diz respeito, a saber, qual a forma de atuação do ente tributante desde os primeiros anos de existência e colonização de nosso país. Desde sempre, ao que se vê, as despesas do erário foram maiores do que o produto de sua arrecadação. No Brasil, o contribuinte foi sempre o sujeito passivo da tributação, entendida esta passividade não somente quanto ao dever de recolher tributos, mas também como uma forma de conduta, até como uma acomodação, uma aceitação para com o sistema vigente. Esta opção que aqui se fez pela pacificação do contribuinte resultou no sistema atual. Um sistema que pressupõe que o indivíduo ou a empresa tomará certamente a atitude de, em lhe surgindo a oportunidade, deixar de recolher seus tributos ou de fazê-lo a menor.

Se isto não bastasse, ainda do ponto de vista da atuação estatal para a aplicação do produto da arrecadação também prevalece a mera intenção arrecadatória, sem que se conscientize a coletividade acerca de sua condição de contribuinte. Acreditando-se isentos, os contribuintes de fato, são aqueles que na verdade contribuem com o que representa a maior parcela da arrecadação³⁹, recebem escolas, hospitais e demais serviços públicos como se fosse “um favor” que lhes é oferecido pelo Estado⁴⁰. Como se não houvesse realizado o pagamento de tais serviços.

³⁸ Para maiores informações sobre o tema veja-se a obra de Ubaldo Cesar Balthazar, História do Tributo no Brasil, Fundação Boiteux.

³⁹ A carga tributária no Brasil corresponde a 36% do Produto Interno Bruto (sendo 54% deste montante representado pelos tributos sobre o consumo) e é a maior da América Latina, segundo pesquisa divulgada pela Comissão Econômica para América Latina e Caribe (Cepal). Fonte www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2009/05/090519 acesso em 01/06/2009.

⁴⁰ Ou ainda, nos piores casos, pela pessoa que representa o executivo, o governador, o prefeito, o presidente.

Para que se deixe essa posição passiva é que se defende a educação, pela informação. Para que o sujeito abandone sua posição passiva, deixe de submeter-se, de sujeitar-se à tributação (desconhecida a ponto de lhe causar medo) e passe a deter uma postura cidadã, também quanto à tributação.

O conceito de cidadania fiscal se forma a partir do conceito de cidadão contribuinte e de estado cidadão. Nas palavras de Emmanuel Chancel, “a cidadania não é nativa, ela se adquire na ação”⁴¹. A simplicidade da definição do autor não lhe retira a riqueza, ao contrário, em poucas palavras define o que é fundamental para que se possa falar de cidadania, uma postura cidadã. A cidadania não nasce com o indivíduo, ela lhe é incutida por sua formação, pela realidade que o cerca, por sua percepção do mundo a seu redor, e a ação é elemento fundamental diferenciador da postura de aceitação das imposições feitas ao indivíduo ou à coletividade para a atitude que pode ser de aceitação, mas também pode constituir-se em reivindicação, em manifestações contrárias e renúncias. Não se quer aqui afirmar que apenas Thoreau⁴² foi cidadão ao negar-se ao recolhimento de um imposto que se destinava a custear finalidades estatais com as quais não concordava. Não há mais necessidade, nos sistemas atuais de chegar-se aos extremos como Thoreau⁴³, os sistemas atuais e o sistema constitucional e particularmente o sistema constitucional tributário garantem direitos fundamentais aos cidadãos, que precisam, no entanto, exercê-los. A partir de então e implementado este conceito ter-se-á o respeito do Estado para com o cidadão contribuinte e vice-versa e o caminho para esta concretização, passa, necessariamente pela transparência, pela informação, pela educação. Novamente, cidadão é aquele que tem

⁴¹ Obra citada, pág. 26.

⁴² Henry David Thoreau. A desobediência Civil e Outros Ensaios. Martin Claret, 2005. Thoreau explicita no ensaio as razões pelas quais se recusou a pagar o chamado *imposto per capita* a um governo que admitia a escravidão e a guerra (A Guerra Mexicana). Questiona Thoreau como alguém pode estar em boas condições morais enquanto “escraviza ou faz sofrer um outro homem” afirmando que não é preciso lutar fisicamente contra um governo bastando não apoiá-lo e nem deixando que o governo o apoie estando você contra ele.

⁴³ “Já faz seis anos que não pago o imposto *per capita*. Certa vez, fui encarcerado por causa disso, e passei uma noite preso. Por não ter outra ocupação, fui observando as paredes de pedra sólida com dois ou três pés de espessura, a porta de madeira e ferro com um pé de espessura e as grades de ferro que dificultam a entrada da luz, e não pude deixar de perceber a idiotice de uma instituição que me tratava como se eu fosse somente carne, sangue e ossos a serem trancafiados. Fiquei matutando que tal instituição devia ter concluído, em suma, que aquela era a melhor forma de me usar e, também, que ela jamais cogitara de se aproveitar de meus serviços de nenhuma forma. Pude ver que apesar da grossa parede de pedra entre mim e meus concidadãos, tinham eles uma muralha muito mais difícil de transpor antes de almejem ser tão livres quanto eu. Jamais me senti confinado, nem por um momento, e as paredes me pareceram um desperdício descomunal de pedras e argamassa. Meu sentimento íntimo dizia que eu tinha sido o único de meus concidadãos a pagar o imposto. Claro estava que eles não sabiam como lidar comigo e que se comportavam como pessoas mal-educadas. Notava-se um erro crasso em cada ameaça e em cada saudação, visto que eles pensavam que meu maior desejo era o de estar do outro lado daquela parede de pedra. Não pude deixar de sorrir perante os cuidados com que fecharam a porta e imaginaram trancar as minhas reflexões – que os acompanhavam porta afora sem delongas ou dificuldades”. Obra citada, pág. 30.

consciência, que sabe. A cidadania fiscal, como conceito concreto, se alcança na medida em que o sistema tributário recebe de fato o conceito, exigindo a aplicabilidade dos enunciados constitucionais. O cidadão não precisa concordar com o sistema que se lhe impõe; ao contrário, o que se espera do cidadão contribuinte é justamente uma posição diferente da de simples anuência. Mas, para que tenha alguma posição acerca do sistema que lhe é imposto, o contribuinte precisa, pelo menos saber em que consiste tal sistema⁴⁴, quais os tributos que lhe são exigidos, mesmo os não informados ou ainda que incidam de maneira imperceptível.

O exercício da cidadania constitui-se no caminho para a imposição de uma carga tributária compatível com as necessidades da população. E, a tributação incidente sobre o consumo é a que melhor se amolda à instrumentalização desta conscientização porque esta é a mais perceptível e da qual são contribuintes inclusive aqueles que se julgam isentos de tributação por não recolherem, por exemplo, o imposto de renda, por encontrarem-se junto aos isentos de recolhimento deste tributo. Haverá consciência na medida em que o cidadão que se julga isento do recolhimento de tributos perceba que é aquele que mais recolhe os mesmos, porque é sobre o consumo que incide o tributo de modo implacável e sobre o qual não há distinção; crianças, jovens, idosos, ricos, pobres, enfim, toda a população recolhe tributos porque toda população é consumidora.

1.3.2. A importância do exercício da cidadania na busca da tributação conforme os Direitos e Garantias assegurados pela Constituição

A cidadania constitui-se em elemento fundamental para a implementação de uma sociedade livre, justa e solidária e é importante que se analise seus reflexos em matéria de consumo e tributação.

Vítor Faveiro⁴⁵⁻⁴⁶ propõe que se veja a Ordem Tributária sob o prisma, primeiro, da pessoa, do contribuinte, uma vez que o Estado está fundado na existência da pessoa humana. E isto vale também, acrescente-se, para os casos de pessoas jurídicas, contribuintes de impostos, que, de fato, são a tradução dos atos das pessoas físicas que as dirigem.

Diz esse autor que “O *Estado*, na concepção predominante contemporânea, é, por si, uma entidade institucional juridicamente personalizada, mas igualmente fundada na existência da pessoa humana, e criado para a *realização desta como tal na qualidade de ser social*; sem

⁴⁴ O tema da incidência de tributos sobre o consumo será desenvolvido no item 4 adiante.

⁴⁵ O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito. Editora Coimbra 2002.

⁴⁶ Autor português, que iniciou já em 1937, ações do que denominou de “estrutura humanista da fiscalidade”.

autonomia na gênese e nos fins, que não sejam os que lhe advêm da *pessoa humana* em plano integral. E daí se evidencia que o poder *soberano* decorrente da constituição do Estado é medido e delimitado no seu conteúdo e acção pelos fins e condicionalismos ético-sociais e pré-jurídicos da realização integral do ser social, pré-cidadão e contribuinte nato: *a pessoa*.

É assim, na *pessoa humana*, titular activo da qualidade e identidade de contribuinte, que reside toda a base da ordem tributária integral, e de onde parte toda a gama de linhas axiais da correspondente ordem jurídica, quer na formação das leis tributárias, quer na sua aplicação e no cumprimento. E daí que tal ordem jurídica, quando reportada a cada um dos contribuintes em termos da ordenação do complexo integral de *deveres* e *direitos*, tenha para ele, na generalidade e individualmente, uma qualidade verdadeiramente *estatutária*⁴⁷.

Falando da Constituição do Estado Português, o mesmo autor ainda pondera que: “Se a constituição de um Estado como o nosso, se baseia na dignidade da pessoa humana, e se reconhece a esta a própria origem da soberania obviamente que a ordem por que têm de ser considerados os elementos da fiscalidade é, assim, precisamente a oposta à que tradicionalmente vem sendo seguida na concepção clássica: Pessoa humana, Estado, tributo, e todo complexo da ordem tributária, são na verdade os elementos e a linha ascendente por que importa considerar e tratar a fiscalidade contemporânea; depois, e em termos de harmonia, compatibilidade e delimitação, a sua relação com as finanças públicas, e, nestas, a possibilidade, a legitimação da assunção e cobertura, por tais meios, dos encargos públicos; sob pena de, na linha integralmente descendente por que têm vindo a ser consideradas tais componentes, se correr o risco de se chegar ao termo do circuito com a violação da base fundamental em que todo ele se baseia: o dever-direito de contribuir e a sua legítima medida e distribuição”⁴⁸.

O contraponto existente a esta colocação é que o Estado se coloca num primeiro plano, para então tratar a questão do contribuinte que há muito vem esquecido como pessoa. Daí a pertinência do estudo do autor português para esta tese que também aborda o tema a partir de uma concepção mais humana da tributação, da preocupação com a formação da personalidade do contribuinte.

Também Sainz de Bujanda⁴⁹ afirma que “... cualquier tipo de explicación que no se apoye en una consideración general de la personalidad del contribuyente, esto es, que no se

⁴⁷ O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito. Editora Coimbra 2002, pág. 14.

⁴⁸ O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, pág. 101.

⁴⁹ Fernando Sainz de Bujanda. Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero, V. Institutos de Estudios Políticos. Madrid, 1967. Pág. 88.

cemente en el concepto de a educación tributaria, será forzosamente unilateral e insuficiente, sin negar por ello, *a priori*, la utilidad que, para *fines determinados y muy concretos*, puedan tener esas parciales explicaciones.”

Cidadão é o indivíduo pensante, informado, que tem juízo crítico das atitudes que toma. A cidadania fiscal no Brasil é tema que tem sido classificado como retórico, tratado porém, por alguns autores, mas a profundidade que o tema merece não foi ainda abordada pela doutrina nacional. Conforme já se viu, pouco ou nada se fez no Brasil em termos de desenvolvimento de uma cidadania fiscal. O Sistema Constitucional Tributário, embora presente na Constituição da República até de maneira demasiadamente detalhada, garante diversos direitos, implementa vários, porém, da forma como enuncia alguns direitos acaba por deixá-los pendentes de aplicação; é o que ocorre com o artigo 150, parágrafo 5º da Constituição da República, que já conta com elementos suficientes para sua efetividade, porém a mesma não se tornou ainda real. E não se tornou em muito porque não há ambiente social que force o respeito ao enunciado. Embora estejam presentes no sistema constitucional vigente os elementos necessários para que se considere que não se poderá subtrair do cidadão consumidor a informação sobre os tributos que suporta, de fato, a tributação ocorre e o consumidor faz o pagamento sem atentar para tal fato. Há passividade e desconhecimento; e a postura cidadã se forma e se exerce de modo diametralmente oposto, pelo conhecimento, com a atitude respectiva.

O cidadão deve ser informado, ter conhecimento do processo legislativo e das razões pelas quais os tributos são exigidos, majorados, quando incidirão e qual será sua destinação.

Parece utópica a colocação, porém imprescindível, que o processo de formação do cidadão contribuinte ocorra e que se dê de maneira que o indivíduo participe do processo, admitindo a necessidade de imposição daquela carga tributária, ou que pelo menos tenha consciência de sua incidência. Klaus Tipke⁵⁰ deixa claro que há uma nítida conexão entre a moral tributária do Estado e a moral tributária do contribuinte. A atitude do contribuinte é totalmente condizente com a atitude do meio que o cerca⁵¹. As condutas podem ser portanto

⁵⁰ “...el Estado sólo puede esperar que el contribuyente obre con rectitud si ha recibido el buen ejemplo moral del Estado en cuanto a la tributación y al gasto se refiere. Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes. Marcial Pons, pág. 121.

⁵¹ Para tanto o autor descreve com absoluta precisão as mais diversas atitudes do contribuinte frente ao dever de contribuir, condutas estas que das mais diversas formas traduzem o descontentamento do contribuinte com o sistema que se lhe impõe. Em linhas gerais tem-se: 1. “*El homo oeconomicus*” – é aquele contribuinte que pensa em sua conveniência econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta; 2. “*El chalanero*” – é o que acredita que a tributação só é justa quando se reverte em contraprestações equivalentes, é o que em tradução livre da obra denomina-se “compensador”; 3. “*El malhumorado*” – está em desacordo com a linha política que segue o Estado. Pode abster-se tanto das eleições quanto do pagamento dos tributos; 4. “*El liberal*” – os tributos são considerados como uma limitação da liberdade. O seu grau de descontentamento pode conduzi-los ao não

reflexivas da conduta estatal ou tendentes a alterá-la. No segundo caso haverá que se dar uma ampla reforma, não meramente legal, uma reforma de conceitos, crenças, atitudes⁵².

É daí que emerge este cidadão que exerce posição ativa no contexto social e fiscal. Não há que se chamar cidadão o simples súdito, a quem se impõe a legislação, em especial a carga tributária nos moldes do que ocorria com o súdito obrigado a arcar pura e simplesmente com os gastos do soberano, fossem estes gastos regulares ou extraordinários que viriam a ser custeados de qualquer forma pelo súdito. Numa realidade em que o indivíduo desconhece o que custeia, recebe aumentos de carga tributária sem qualquer contrapartida ou ainda sem maiores explicações, não se pode falar em cidadania, fala-se portanto em submissão, advindo a má interpretação, literal, do conceito oriundo do artigo 121 do CTN que classifica o contribuinte como sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação direta com o fato gerador.

Ao analisar-se a legislação existente em matéria tributária, a submissão é algo que se coloca ao contribuinte que somente realiza atos de atendimento à legislação cumprindo obrigações principais e acessórias.

Denise Lucena Cavalcante⁵³, em estudo sobre o crédito tributário e a função do que chama de “cidadão-contribuinte” na relação tributária, atribui ao cidadão-contribuinte o que chama de um poder-dever, descrevendo este como a contrapartida ao poder-dever de tributar atribuído ao Fisco, cabendo ao contribuinte o “poder-dever” de calcular e pagar seus tributos.

A autora destaca “o poder do cidadão-contribuinte por sua capacidade de influenciar, condicionar, determinar, o pagamento do tributo devido e, na medida em que a lei lhe dá meios, ir muito mais além do mero pagamento, tendo, hoje, obrigações legais que determinam

pagamento de tributos, porém tendem a cercar-se de assessores fiscais, buscando alternativas legais para a ingerência de seus tributos; 5. “*El elusor legalista*” – não sente indignação pelas leis fiscais injustas, procura no entanto, nestas mesmas leis lacunas e benefícios fiscais buscando diminuir sua carga tributária. O autor define este tipo como o empresário, para quem, segundo o autor, a moralidade da lei tributária é irrelevante, ele apenas vê o tributo como um componente de seu custo que, em sendo demasiado, pode interferir na sua competitividade; 6. “*El inexperto*”- é aquele que apenas concorda com as declarações que lhe são preparadas e arca com os tributos, sem compreender o conteúdo das declarações; 7. “*El sensible ante la Justicia*” – São sensíveis em face da justiça tributária e escandalizam-se com benefícios fiscais que só podem ser aproveitados em alguns setores. Obra citada, págs. 113 e seguintes.

⁵² Segundo Gerd W. Rothmann “Estimulando a sonegação, o consumidor favorece a violação do princípio da livre concorrência, que supostamente, visa protegê-lo. Esquece-se de sua posição de contribuinte, que terá que arcar com um aumento da carga fiscal, para “financiar” as atividades ilícitas do sonegador!” Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz (coordenação) Quartier latin, 2009, pág. 362.

⁵³ A autora é Procuradora da Fazenda Nacional não sendo de se estranhar seu entendimento, no entanto, é de se reconhecer que embora seja este entendimento abraçado pelos que advogam em favor do Estado as causas tributárias, seus fundamentos não se sustentam num Estado Democrático de Direito.

que ele arque com uma série de outros deveres para com o Fisco, sem qualquer interferência direta da Administração Fiscal nestes atos”.⁵⁴

Com o devido respeito, esta é a exata tradução do errôneo pensamento que hoje macula a imposição de tributos. Ora, é sabido que nenhum indivíduo recolhe tributos porque quer, e nem tão pouco se acha poderoso e absolutamente cidadão de seus direitos porque tem o “poder-dever” de calcular um tributo (que desconhece) e recolhê-lo (para finalidades também misteriosas).

Não há qualquer poder quando se tem a mera sujeição de um indivíduo à legislação. O fato de se atribuir a função de calcular e recolher seus tributos em face de tributos auto-lançados não traduz uma participação cidadã do indivíduo no processo de tributação. Trata-se de uma mera viabilização da regra que inadmite que a cobrança de tributos possa ser mais custosa do que a própria arrecadação. Somente por isso é que o indivíduo recebe mais uma atribuição do Estado. Não se sente cidadão por preparar, muitas vezes, sua própria execução.

É por isso que se defende que o pensamento deve ser alterado e se toma por exemplo a nova ordem estabelecida em face do consumidor como uma prova da possibilidade de se implementar direitos e obrigações em face da informação, real, precisa, inteligível, acessível. O cidadão contribuinte não é o acima conceituado. Cidadão-contribuinte é aquele que não pode mais ser comparado a um súdito, é aquele que tem participação ativa no processo de eleição do tributo que irá recolher que tem plena ciência de seu *quantum* e que sabe e exige a contraprestação da arrecadação. Este cidadão pode até participar do processo de arrecadação deste tributo e com certeza o fará mais por vontade do que por compulsoriedade. A postura cidadã em termos fiscais conduzirá a uma nova realidade, uma vez que não mais se admitirá a imposição de tributos desconhecidos, sem a necessária aplicação do produto da arrecadação e sobretudo, e o que se entende mais relevante, com o exercício da cidadania fiscal, a coletividade deverá assumir também uma atitude mais exigente para com as funções estatais custeadas pelos tributos. Ao saber que custeia os serviços que recebe demandará melhores serviços, e em se apresentando melhores serviços compreenderá que deve recolher os tributos de modo a permanecer custeando-os e recebendo-os. De forma também coletiva a atitude tributária se altera de modo que se fiscalize, ainda que indiretamente, se a coletividade vem recolhendo os tributos a contento, criando-se um novo ciclo muito mais virtuoso. Para tanto a educação se faz fundamental e a informação constitui-se também num importante aspecto do desenvolvimento da educação do cidadão.

⁵⁴ Denise Lucena Cavalcante. Crédito Tributário (A Função do Cidadão-Contribuinte na Relação Tributária). Malheiros Editores Ltda, São Paulo, 02.2004. Pág. 32.

1.4. A educação para a formação do cidadão contribuinte

Numa sociedade bem organizada, todos os seus membros (entes públicos e particulares) aceitam e promovem os mesmos princípios da justiça. John Rawls, em sua obra *Uma teoria da Justiça*⁵⁵ salienta que os indivíduos afirmam gradativamente sua posição dentro da sociedade, e aquela concepção inicial e individual (advinda do núcleo familiar) irá se estabelecer, no que denomina de uma sociedade bem ordenada de maneira coletiva e perdurará ao longo do tempo. Embora o autor analise a questão do ponto de vista da justiça, seu raciocínio pode ser aplicado à questão da formação moral do cidadão. Todo o desenvolvimento apresentado por Rawls passa necessariamente pelo que aqui se denomina de educação, de formação do indivíduo para que se tenha um senso coletivo de cidadania. Diz o autor que “a maioria das doutrinas tradicionais afirma que, pelo menos em certo grau, a natureza humana é tal que adquirimos um desejo de agir de forma justa quando vivemos em instituições justas e nos beneficiamos delas⁵⁶”. Não é outra a posição de Klaus Tipke⁵⁷, de maneira mais específica à questão da tributação, quando afirma que a moral do Estado e do Contribuinte está relacionada. Analise-se, portanto, o tratamento relativo ao tema do contribuinte enquanto consumidor e sua atitude em face da relação tributária que se estabelece e a importância da educação para que a postura se altere e conduza a um sistema tributário mais equilibrado. O caminho é longo, mas nem por isso deve-se deixar de percorrê-lo.

O contribuinte, nas relações de consumo é de fato o próprio consumidor sendo o fornecedor, o fabricante, mero carreador aos cofres públicos dos tributos incidentes sobre o consumo⁵⁸. Esta visão é importante, fundamental, pois o respeito que se espera de um Estado que se fundamenta na dignidade humana é que este mesmo Estado faça sua parte na formação digna, dessa pessoa, que no caso em análise, vem a ser o consumidor, contribuinte. Em alguns países há até diferença de tratamento em face das funções, de fato, exercidas, quando da incidência de tributos. Isto já demonstra a transparência daqueles sistemas. É o exemplo do Canadá⁵⁹, onde o fabricante é mero mandatário (assim chamado inclusive) e contribuinte (assim também chamado) é o consumidor, aquele que arca com a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços que consome.

⁵⁵ Páginas 504 e seguintes.

⁵⁶ John Rawls, *Uma teoria da Justiça*, pág. 506, 2ª edição

⁵⁷ *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Marcial Pons, 2002, Madrid, pág. 121 e seguintes.

⁵⁸ Trata-se aqui das situações habituais de vendas com lucro, que devem considerar os custos, inclusive o tributário.

⁵⁹ Fonte www.cra-arc.gc/gncy/frnss acesso em 11/05/09.

O consumidor, quando sabe que é contribuinte, reveste-se desta condição de consumidor contribuinte e busca a satisfação de seus anseios em face do custeio que promove da atividade estatal. Acredita-se que o consumidor brasileiro só assumirá sua posição de cidadão consumidor na medida em que receba educação para tal. Assim como ocorre com a educação ambiental, por exemplo, para o consumo consciente, também se defende que a educação tributária é primordial para a formação de um cidadão consumidor, de um cidadão contribuinte⁶⁰.

A educação faz parte, ou melhor, constitui a formação do cidadão. Só se pode falar em cidadania na medida em que o indivíduo possua educação para tal. Entenda-se por educação para cidadania a formação do indivíduo com pensamento crítico, vale dizer, formação do indivíduo pensante segundo as próprias ideias desenvolvidas a partir das informações que recebe. Informação é portanto o ponto fundamental para a efetiva educação.

Fernando Sainz de Bujanda⁶¹ faz uma análise da educação tributária. O estudo é importante e merece ser aqui referido em face da consonância com o que se argumenta no presente capítulo. Sainz de Bujanda delinea seu pensamento a partir de uma análise da pedagogia utilizada nas escolas (a educação), da psicologia e da moral. Segundo esse autor, a psicologia seria capaz de dizer, por exemplo, quando um indivíduo mente, porque mente, mas não é capaz de fazê-lo parar de mentir. A pedagogia pode instituir e implementar métodos capazes de ensinar ao indivíduo que não se deve mentir, que a lei deve ser seguida; porém somente um conceito moral condizente com o não mentir, entendendo o indivíduo que não existe razão para assim proceder é que levará a uma nova moral capaz de estabelecer que o indivíduo não minta⁶².

O mesmo autor transfere o pensamento à questão fiscal, à educação tributária. Conclui seu pensamento entendendo que o contribuinte atenderá à norma que surja dentro deste novo padrão moral. Toda vez que se imponha uma lei incondizente com a vontade dos contribuintes, estes irão valer-se de meios para não cumprir tal lei, irão buscar meios de fugir ao cumprimento da legislação, e as autoridades fazendárias por sua vez buscarão meios de

⁶⁰ Para Antônio Carlos Efig: “A educação caminha junto com a informação, e estas almejam a efetiva proteção e defesa do consumidor. Desta forma, quanto mais desenvolvido o sistema educacional, maior a possibilidade de se concretizar o fim pretendido por estes institutos. À medida que a sociedade de consumo passa a ser *informada*, suas chances de defesa e obtenção de tutela aumentam em proporção igual ou superior”. Fundamentos do Direito das Relações de Consumo. Pág. 106.

⁶¹ Fernando Sainz de Bujanda. Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero, V. Institutos de Estudios Políticos. Madrid, 1967

⁶² Sobre a questão da formação moral dos indivíduos consulte-se também a obra de John Rawls, *Uma Teoria da Justiça*, na qual se encontra uma análise do desenvolvimento do indivíduo desde o núcleo familiar, passando pelo núcleo social mais próximo a que pertence para que então este acabe por estar de acordo e defender a moral e os princípios que se fazem presentes na sociedade em que vive. Esta defesa é então natural.

continuar arrecadando o mesmo montante que arrecadariam se a “sonegação” não existisse, numa eterna luta do mal contra o pior. “La educación tributaria aparece así como el más potente y eficaz instrumento de lucha contra el fraude. Un contribuyente educado es un contribuyente que no defrauda. Y ahí viene a agotarse la versión oficial de la educación tributaria”⁶³.

A tributação não pode ser admitida como uma exigência pura e simples com a qual se deve compactuar, não há mais lugar para que se engane o consumidor e contribuinte. As leis surgem e são impostas de modo a que se mantenha (ou para que se aumente) o volume de arrecadação de tributos; para que se atenha ao estudo dos tributos sobre o consumo: as leis surgem, determinam qual a tributação incidente sobre bens de consumo, o indivíduo adquire o produto e provando a ausência de qualquer vestígio de cidadania, o faz sem ter consciência do que leva para casa, do que deixa em tributos e do que poderia exigir como contraprestação⁶⁴ a esta tributação. Toda a formação do consumidor contribuinte brasileiro se dá dentro desta realidade de obscuridade, de ausência de informações o que acaba por gerar duas possíveis condutas consequentes desta formação: o contribuinte admite recolher tributos, mas podendo não fazê-lo, acaba por cercar-se das medidas legais possíveis para a diminuição da carga tributária ou, no pior dos casos, estabelece uma conduta de sonegação absoluta, sempre que a possibilidade se apresenta. Esta nada mais é do que a consequência prática, consciente ou não da história da formação da moral tributária no Brasil. Como afirma Rawls “a consequência é que nossos sentimentos morais posteriores tendem a exibir as cicatrizes deste treinamento precoce que modela, de forma mais ou menos definida, nossa natureza original”⁶⁵.

A única maneira de romper-se com a realidade atual é a que percorre o caminho de uma nova formação moral, ao formar-se um cidadão consumidor contribuinte, ter-se-á um cidadão incapaz de aceitar a imposição pura e simples de tributos sem a correspondência pela tributação, ainda que esta se traduza simplesmente em respeito, transparência, mera informação acerca da existência da tributação e do que se faz com o produto da arrecadação da mesma. Haverá uma compreensão do que se consome, do que se recolhe em tributos e do que se pode exigir em face daquele recolhimento que o indivíduo, não cidadão, nem sabe que faz. Com a cidadania há também o estabelecimento de uma nova moral. Klaus Tipke⁶⁶ ao

⁶³ Fernando Sainz de Bujanda. Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero, V. Institutos de Estudios Políticos. Madrid, 1967, pág. 105.

⁶⁴ O termo contraprestação aqui é utilizado de forma genérica; não se adentra aqui a análise da teoria do imposto troca. O aspecto aqui abordado da contraprestação diz respeito à noção de que algo deve ser realizado em favor do coletivo em face da arrecadação de tributos.

⁶⁵ Uma Teoria da Justiça, 2ª edição, pág. 509.

⁶⁶ Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes. Marcial Pons, 2002, Madrid, pág. 23.

analisar a posição e a conduta moral do Estado e dos contribuintes, salienta que as condutas adotadas pelos contribuintes constituem muitas vezes a resposta destes à conduta do Estado e propõe uma alteração da atitude fiscal, entendendo o autor que há conexão entre a moral tributária do Estado e a do Contribuinte.

“Puede leerse con frecuencia que el ciudadano sólo queda obligado frente al Estado a condición de reciprocidad, que el Estado sólo puede esperar que el contribuyente obre con rectitud si ha recibido el buen ejemplo moral del Estado en cuanto a la tributación y al gasto refiere”⁶⁷.

A educação para uma atitude cidadã pressupõe uma mudança de atitude do Estado em direção a uma nova formação dos indivíduos e a educação só se dá através da informação. Cabe ao Estado promover a formação do consumidor quanto a sua cidadania fiscal, seja atendendo diretamente ao dispositivo constitucional que determina, seja o consumidor esclarecido acerca da carga tributária que suporta no consumo através da proposição de lei específica para tal, ou, através dos órgãos de proteção do consumidor, fiscalizar o atendimento do dispositivo que determina a informação (ou o esclarecimento) acerca dos tributos pelo fabricante, pelo fornecedor genericamente que também estará a colaborar com a formação deste consumidor contribuinte. Com a informação, o que se garante é uma abertura do espaço para a formação e o desenvolvimento do pensamento crítico, valorativo, um pensamento cidadão.

Não se ignora que, na realidade atual, ainda falte a formação do pensamento crítico do consumidor, sob os mais diversos aspectos (cite-se apenas alguns exemplos tais como os relativos ao discernimento da necessidade imediata da aquisição de certos bens e o nível correlato de endividamento, as consequências para o meio ambiente em face do consumo não sustentável de certos bens e serviços, dentre outros), porém hoje o cidadão consumidor sabe que tem diversos direitos em relação aos produtos⁶⁸ e serviços mas ainda não tem formação cidadã suficiente para, por exemplo, rejeitar o consumo de itens dos quais não necessita. Mas a postura do consumidor alterou-se e seguiu o rumo da formação e da afirmação da cidadania na medida em que o consumidor foi capaz de compreender as informações que obtinha acerca dos produtos e dos serviços disponíveis para sua aquisição, na medida em que a lei do consumidor foi trabalhada de modo a tornar-se inteligível para todos os indivíduos, com ou sem grau de escolaridade avançada.

⁶⁷ Klaus Tipke, *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Marcial Pons, 2002, Madrid, pág. 121.

⁶⁸ O art. 6º do Código de Defesa do Consumidor elenca os direitos básicos do Consumidor.

A revolução presenciada e que se presencia quanto à qualidade de equipamentos, de bens, de serviços se deu por causa das exigências feitas pelo novo consumidor que ocupou seu espaço na sociedade também como resultado da nova legislação que lhe atribui direitos constitucionalmente albergados e que puderam ser concretizados porque estão positivados em uma legislação acessível à generalidade das pessoas e porque os meios jurídicos para que os direitos fossem assegurados também são acessíveis a essa mesma generalidade de pessoas.

No que diz respeito aos tributos, porém, tem-se uma grande névoa. Não se consegue compreender a legislação mesmo com alta formação para tal; ainda assim a dificuldade se instaura apenas para compreender quanto se adquire de produto e quanto se recolhe de tributo de maneira exata numa simples compra de mercadoria (relação de consumo). Acredita-se que a educação, que se consubstancia na informação eficaz, aquela capaz de fornecer dados compreensíveis à generalidade dos contribuintes será capaz de gerar a mesma revolução percebida quando da compreensão pelo cidadão consumidor, que passou a exercer direitos exigindo a melhoria de produtos e serviços.

Na medida em que se esteja diante de um cidadão consumidor contribuinte, este compreenderá o alcance financeiro de uma determinada aquisição e passará a demandar pelos serviços públicos que custeia com aquela aquisição e então se dará um grande passo em direção à implementação de um sistema tributário mais justo e mais transparente.

A educação conduz à formação de uma nova moral tributária, que era esperada do ente tributante, e, em não se encontrando dita moral na tributação, há que se demandar por sua existência. O contribuinte educado, fiscalmente, adota perante o Fisco os ditames de sua consciência. Para Sainz de Bujanda, o único método adequado para que se evite a sonegação e a imposição forçada de tributos é o do fortalecimento do sentido de responsabilidade moral do contribuinte.⁶⁹

No que diz respeito à Moral, para Miguel Reale, “sendo o ato moral pertinente ao indivíduo em sua essência, em sua dignidade universal de homem, qualquer intromissão externa, obrigando-o a agir, macularia a sua natureza. A possibilidade de coação inexistente no mundo estritamente moral, que requer sempre a adesão espontânea do obrigado, que só assim poderá ser fiel a si mesmo, nota ética fundamental. Em resumo, como o ato moral pertence à instância do sujeito, não é dado a outrem realizar o ato (*impossibilidade de substituição*) ou coagir o sujeito a praticá-lo (*impossibilidade de execução forçada*)”⁷⁰.

⁶⁹ “... el único método aconsejable consiste en fortalecer el sentido de *responsabilidad moral del contribuyente*”. Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero, V. Institutos de Estudios Políticos. Madrid, 1967, pág. 113.

⁷⁰ Reale, Miguel, Filosofia do Direito, pág. 685.

Não é por outro motivo que campanhas pela arrecadação, imposições de pesadas penalidades, modificações nos sistemas de fiscalização visando a maior eficácia no combate à sonegação são inúteis, pois tentam impor uma nova conduta. Não se altera a conduta do contribuinte por mera imposição e sem que se altere a conduta do Estado. A coletividade pode mover-se nas mais diversas direções⁷¹ no entanto, para que se mova na direção de um sistema tributário mais, chamemo-lo, cidadão, é preciso que se altere a conduta do Estado, e aqui se inclua também e principalmente uma alteração da conduta do Estado como legislativo, do Estado como sujeito ativo da tributação quanto à exigência e eficácia da arrecadação, para que não sejam criados métodos de “combate” ao contribuinte, do Estado como realizador da defesa dos interesses dos cidadãos. O cidadão contribuinte não precisa recolher os tributos com alegria e satisfação, mas precisa aceitar a necessidade da tributação e para tanto, o primeiro passo constitui-se na consciência de sua existência.

Então, o caminho para a formação do cidadão-contribuinte, nos moldes do que já se iniciou com o consumidor-cidadão, passa necessariamente pela formação de uma nova moral tributária, o que se altera com a educação, para então mudar o senso de responsabilidade fiscal. A informação é importante meio para se alcançar tais objetivos. Não há que se tributar, sem que o contribuinte perceba. A carga tributária incidente em qualquer relação jurídica tributária deve ser percebida, e por obediência à ordem constitucional nacional, a carga tributária incidente sobre as relações de consumo deve ser ao consumidor esclarecida, vale dizer sempre, informada, ainda que elevada, ainda que diminuída em face de benefícios fiscais, qualquer que seja a carga tributária incidente sobre as relações de consumo, há que se informar sua incidência. Cite-se, pela pertinência com a exposição aqui trazida, uma vez mais, a lição de Sainz de Bujanda:

“Despertar y avivar la conciencia, en vez de adormecerla, es el gran método educativo. Tener conciencia tributaria supone, efectivamente, que las prestaciones tributarias no se producen con ayuda de engaños y de anestésicos, dirigidos a hacerlas imperceptibles o poco dolorosas, sino, antes, al contrario, como pagos que sean, en su oportunidad y en su sentido, plenamente inteligibles y libremente aceptados, y que generen, por tanto, sacrificios

⁷¹ No que diz respeito ao posicionamento dos contribuintes em face da arrecadação e sua posição em face da moral do ente tributante veja-se a classificação feita com maestria por Klaus Tipke, que, embora analise em sua obra a realidade alemã, em nada se pode dizer que não se aplique à conduta do Estado e portanto também do contribuinte brasileiro. Klaus Tipke, obra citada, págs. 113 e seguintes. Transcrita em parte na nota 52 deste trabalho.

mensurables, que el contribuyente realice con el apoyo moral de un sentimiento de solidaridad”⁷².

A revolução que se enxerga se dará, preliminarmente pelo conhecimento, para após, promover-se uma transformação na conduta tributária de cada contribuinte (aqui não importa se pessoa física ou jurídica, pois em termos de conduta, a pessoa jurídica, as têm determinadas pelas pessoas físicas de seus dirigentes).

1.5. Cidadão Consumidor Contribuinte

Como ora se analisam os tributos incidentes sobre o consumo, veja-se quem é o cidadão, consumidor, contribuinte.

Consumidor contribuinte é todo aquele, sendo pessoa física ou jurídica que, adquirindo produtos ou serviços paga (de fato) os tributos incidentes nestas circunstâncias uma vez realizado o consumo efetivo, considerando-se o pagamento do preço e ocorrido o fato gerador da tributação⁷³. Não se ignora que a legislação do consumidor o protege mesmo antes de realizada a efetiva aquisição de um produto ou de um serviço, e para as finalidades deste estudo, e considerando-se primordialmente o sistema de proteção do consumidor, o consumidor contribuinte pode: 1) estar na iminência de realizar a aquisição de bens ou serviços, portanto na iminência de realizar o fato gerador da obrigação tributária (em concreto) ou; 2) adquirir efetivamente o bem ou o serviço. Nos dois momentos tem o consumidor, em face do sistema constitucional e legal que determina sua proteção, como consumidor, e, em obediência aos exatos termos deste sistema o direito de ser informado da carga tributária incidente sobre a mercadoria ou o serviço que adquire. Para o sistema de proteção ao consumidor pouco importa se ocorrerá ou não o efetivo consumo e a efetiva tributação; o que importa é que a informação deve ser fornecida, disponibilizada, para que a coletividade consumidora seja protegida se assegurado, também no aspecto relativo à tributação incidente sobre o consumo a transparência que norteia as relações de consumo.

A tutela da relação de consumo transcende a tutela de uma relação individual representada pela realização de um contrato de compra e venda de uma mercadoria, por exemplo. A relação de consumo é tutelada previa e posteriormente, de maneira a atender à

⁷² Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero, V. Institutos de Estudios Políticos. Madrid, 1967, pág. 120.

⁷³ O consumidor é de fato aquele que, via de regra, arca com a carga tributária incidente no consumo e por isso optou-se por esta conceituação que leva o consumidor para uma posição mais ativa, mais central da relação tributária decorrente da relação de consumo.

coletividade de consumidores, transcendendo o individual; desde o momento em que os direitos de um consumidor são tutelados, que se está sujeito a realizar ato de consumo, também se tutela o direito de informação deste sujeito, pois se diferente fosse, inócua seria a norma quanto à informação, ou no mínimo de efeitos extemporâneos. Ao consumir uma mercadoria ou ao contratar um serviço o cidadão que o faz precisa ter consciência da realidade que envolve aquela relação de consumo; e a tributação ali incidente, conforme adiante se demonstrará⁷⁴ é impulsionada pelo ato de consumo, parte desta relação de consumo.

Pois bem, num sistema constitucional que prenuncia a realização da pessoa, o desenvolvimento humano e social, não há espaço para um tratamento tributário mentiroso, misterioso. Neste mesmo sistema constitucional que elenca direitos fundamentais de maneira expressa, ao contrário do que ocorre em outros países que apenas dirigem⁷⁵ o legislador à obediência aos princípios aqui apresentados, nosso sistema constitucional vai mais além, determina que a proteção do consumidor constitui-se em direito fundamental, e a lei

⁷⁴ Item 4 do Capítulo II – Parte Geral.

⁷⁵ Sobre o tema veja-se os sistemas constitucionais da Espanha, Itália e Portugal que em muito se assemelham e influenciam nosso sistema e que apesar de mais explícitos que os sistemas de outros países europeus (como Bélgica, Áustria, Suécia, Holanda, dentre outros que apenas enunciam genericamente que a sociedade será livre, justa e solidária) ainda assim não “legisla” de forma tão detalhada como o brasileiro e mesmo assim encontram maior eficácia na realização dos princípios garantidos. A Constituição Espanhola de 1978, por exemplo, determina em seu preâmbulo que a nação espanhola promoverá o bem de todos que a integram, determinando em seu artigo 1º que a Espanha constitui-se num estado social e democrático de Direito e que propugna valores superiores em seu ordenamento jurídico tais como a liberdade, a justiça, a igualdade e o pluralismo político. Em seu capítulo terceiro, intitulado “De los principios rectores de la política social y económica” determina que os poderes públicos asseguram a proteção social, econômica e jurídica da família. Neste mesmo capítulo, em seu artigo 51, garante, dentre os princípios que regem o que denomina de política social e econômica a defesa do consumidor, nos seguintes termos: “Artículo 51 - 1. Los poderes públicos garantizarán La defensa de los consumidores y usuarios, protegiendo, mediante procedimientos eficaces, La seguridad, La salud y los legítimos intereses económicos de los mismos. 2. Los poderes públicos promoverán la información y la educación de los consumidores y usuarios, fomentarán sus organizaciones y oirán a éstas en las cuestiones que puedan afectar a aquéllos, en los términos que la ley establezca. Por sua vez a Constituição Italiana de 1948 também garante igualdade e dignidade social a seu povo. Em seu título III, que trata das relações econômicas não é explícita em garantir direitos específicos a uma ou outra categoria, determinando em seu artigo 41 que é livre a iniciativa econômica privada, não podendo no entanto desenvolver-se de modo oposto a utilidade social ou causando danos à segurança, liberdade e dignidade humana. Remete ainda no mesmo artigo à lei a determinação de programas e controles para que a atividade econômica coordene-se para a realização dos fins sociais; a Constituição Portuguesa de 1976 é a que mais se assemelha à brasileira, garantindo também em seu preâmbulo a realização dos direitos fundamentais dos cidadãos, assegurando-se a dignidade da pessoa humana e empenhando-se a nação na construção de uma sociedade livre, justa e solidária. No Título III – Deveres Econômicos, Sociais e Culturais em seu artigo 60 cuida dos direitos dos consumidores nos seguintes termos: 1. Os consumidores têm direito à qualidade dos bens e serviços consumidos, à formação e à informação, à protecção da saúde, da segurança e dos seus interesses económicos, bem como à reparação de danos. 2. A publicidade é disciplinada por lei, sendo proibidas todas as formas de publicidade oculta, indirecta ou dolosa. 3. As associações de consumidores e as cooperativas de consumo têm direito, nos termos da lei, ao apoio do Estado e a ser ouvidas sobre as questões que digam respeito à defesa dos consumidores, sendo-lhes reconhecida legitimidade processual para defesa dos seus associados ou de interesses coletivos ou difusos. Consulte-se sobre o tema “Las Constituciones de Los Estados de La Unión Europea” Germán Gomez Orfanel. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1996.

consumerista por sua vez elenca direitos de modo a implementar o enunciado constitucional; neste sistema, não há espaço para se tratar um consumidor, um contribuinte de fato (ainda que em potencial), senão com respeito a sua dignidade, ao seu conhecimento, e nos casos em que não exista ainda o exercício da cidadania, a lei deve promovê-la e outra forma não há senão a que inclui respeito, transparência, informação, conhecimento.

O consumidor precisa deixar de anuir com a tributação que lhe é desconhecida. Isto não é anuência, é complacência. Precisa conhecer a carga tributária que lhe é imposta sobre o consumo de bens e serviços de modo que possa exercer sua cidadania como consumidor, detentor do conhecimento, da informação clara e precisa acerca dos bens e serviços que adquire. É o que preconiza a lei, é o que determina a Constituição da República, e certamente não o fazem de maneira meramente sugestiva⁷⁶. Existem elementos suficientes, já presentes no sistema constitucional tributário vigente para a implementação do dever de informação da carga tributária presente nas relações de consumo como forma de realizar a proteção do consumidor através da promoção da igualdade. Conforme ensinam Trotabas e Coterret⁷⁷, “é para conciliar as exigências de igualdade ante o imposto que se supõe o conhecimento exato da matéria impositiva...”. Igualdade que se torna presente na medida em que todos os envolvidos na relação de consumo têm o conhecimento de seus mais variados aspectos. Num sistema que privilegia a igualdade, não há espaço para que somente uma das partes da relação detenha conhecimentos relativos aos aspectos que apresentam reflexos coletivos.

⁷⁶ O que já era reconhecido por Ruy Barbosa para quem “não há, numa Constituição, cláusulas, a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm força imperativa de regras, ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos”. Comentários à Constituição Federal Brasileira, v. 2, pág. 489.

⁷⁷ « C’est pour concilier les exigences de l’égalité devant l’impôt, qui suppose la connaissance exacte de la matière imposable... ». Droit Fiscal. Dalloz, 8e édition. Pág. 38.

Capítulo II – Relações Jurídicas Tributárias e de Consumo

Ainda como informação preliminar ao estudo que se desenvolve na parte especial deste trabalho, há que se delinear alguns conceitos adotados para o desenvolvimento das razões de justificativa da tese apresentada⁷⁸ e dentre estes está o tema das relações jurídicas tributárias e de consumo.

1. Relações Jurídicas

A palavra relação, tão somente, possui vários significados, desde a simples definição que advém dos dicionários como rol, lista, pertinência entre uma situação e outra até as definições mais eminentemente jurídicas como relação de causalidade, de interligação. Ao presente estudo importa saber o significado do termo relação quando qualificada como jurídica. A relação tributária, por exemplo, inicialmente não podia ser qualificada como relação jurídica, sendo inicialmente compreendida como uma relação de poder, de imposição⁷⁹.

Também a relação de consumo, até que os direitos começaram a se firmar, não podia ser qualificada propriamente como jurídica em face da total disparidade em que se colocavam as partes da relação. Havia uma imposição de produtos, de serviços, fato que acabou por se agravar com o passar dos anos e a impor situações absolutamente não jurídicas aos consumidores, situações muitas vezes tradutoras da tirania de um grande fornecedor em detrimento de um consumidor absolutamente ignorado quanto a seus direitos.

Deste modo e a partir dos conceitos existentes acerca das relações jurídicas é importante que sejam estabelecidos os conceitos e o alcance do que pode ser entendido por relação tributária e de consumo, quanto a seus aspectos jurídicos, para que então se possa seguir à análise da existência ou não de conexão entre estas duas relações jurídicas e as consequências, também jurídicas, que advêm deste eventual ponto de encontro.

⁷⁸ Precipualemente das hipóteses apresentadas nos itens 1, 2 e 3 do Capítulo II da Parte Especial.

⁷⁹ James Marins cita a entrada em vigor em 1919 da Ordenação Tributária Alemã como o “momento em que a relação tributária deixou de se apresentar como mera relação de submissão do cidadão em face do estado (relação de poder) para se afirmar como relação jurídica”. O Desafio da Política Jurídico-Fiscal, in Tributação & Política – Livro 6, pág. 34, nota 4. Blumenstein refere-se ao advento do Estado de Direito como elemento de transformação da relação de força pura em relação jurídica. A Ordem Jurídica da Economia das Finanças, Tratado de Finanzas, Tomo I, pág. 111 e ss.

1.1. Conceito de Relação Jurídica na Doutrina.

Bobbio⁸⁰ afirma que relação jurídica “é aquela que, seja qual for o seu conteúdo, é levada em consideração por uma norma jurídica, é subsumida em um ordenamento jurídico, é *qualificada* por uma ou mais normas pertencentes a um ordenamento jurídico”.

Para Paulo de Barros Carvalho⁸¹, o objetivo maior do direito é ordenar a vida social disciplinando comportamentos humanos em suas relações de “intersubjetividade”. O mesmo autor salienta que “Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.⁸²

“Aspecto que merece ser considerado, no âmbito do conceito de relação jurídica, é a circunstância de ser um vínculo entre pessoas, reflexão que abriu margem a intermináveis disputas acadêmicas. Prevalece hoje, contudo, sobre o fundamento da essencial bilateralidade do direito, a tese da necessidade impostergável de, *pelo menos*, dois sujeitos para que se possa configurar o liame jurídico. É incisiva, nesse aspecto a lição de Francesco Carnelutti: *A noção mais ampla e singela de relação jurídica é a de uma relação constituída pelo direito, entre dois sujeitos, com referência a um objeto*. E com ela concorda a grande maioria dos teóricos gerais do Direito⁸³”.

Becker⁸⁴ desenvolve o conceito de relação jurídica⁸⁵ a partir de Carnelutti, dispondo que a “relação é um IR e um VIR entre duas pessoas, vinculando uma à outra”; não afirma, mas também não nega que tenha efeitos que vão além destas duas pessoas, no entanto reconhece que a principal característica que qualifica uma relação como jurídica está na vinculação e na coercibilidade desta vinculação através da imposição de uma norma. Para esse autor, embora duas pessoas estejam presentes numa relação jurídica, o que a torna jurídica é a imposição de uma norma àquela relação, seus efeitos, suas consequências infalíveis, às quais não se pode escolher entre subsunção ou não.

⁸⁰ Norberto Bobbio. Teoria Geral do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

⁸¹ Curso de Direito Tributário, 9ª edição revista. São Paulo: Saraiva 1997, pág. 184.

⁸² Curso de Direito Tributário, 9ª edição revista. São Paulo: Saraiva 1997, pág. 185.

⁸³ Curso de Direito Tributário, 9ª edição revista. São Paulo: Saraiva 1997, pág. 186.

⁸⁴ Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª edição, Lejus, 1998.

⁸⁵ Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª edição, Lejus, 1998, pág. 337.

Uma relação jurídica se estabelece entre dois sujeitos, vale dizer, polos⁸⁶, em relação a um objeto. Deste estabelecimento surgem consequências jurídicas, constatação já incorporada por algumas definições. Para Manoel Domingues de Andrade⁸⁷ “num sentido mais amplo, relação jurídica é toda a situação ou relação da vida real (social) juridicamente relevante (produtiva de consequências jurídicas) isto é disciplinada pelo Direito”.

A definição mais ampla, ao contrário daquelas mais tradicionais já possibilita enxergar-se a relação jurídica além daquela estanque e estabelecida entre dois sujeitos, tutelada pelo que se definia por Direito Privado⁸⁸ e que ignorava as consequências para além das partes diretamente envolvidas naquela relação específica.

Da ausência de limitação conceitual surge a possibilidade de se considerar que vários sujeitos podem compor uma relação jurídica e ainda de se incluir a análise mais abrangente e considerar o elemento “consequência”.

A leitura que se faz dos conceitos clássicos não exclui a possibilidade de se analisar a relação jurídica quanto a suas consequências e considerar que estas vão além dos dois sujeitos que estariam, em aparência, diretamente ligados por um liame jurídico. Os conceitos clássicos (posições estanques, isoladas e inconfundíveis das partes) traduzem a nítida derivação do direito privado que os juristas faziam do direito; neste sentido afirma Alcides Jorge Costa, seguindo as lições de Bobbio, que “enquanto derivava do direito privado a imagem que os juristas faziam do direito, prevaleceu a concepção do direito como conjunto de relações intersubjetivas e, em consequência, a norma jurídica foi construída à imagem e semelhança da norma de conduta. A teoria do direito como instituição não podia ter nascido senão com o desenvolvimento da doutrina do direito público que ocorreu no fim do século passado; e só de então para cá fez seu caminho, pouco a pouco, a ideia de que o direito é estreitamente conexo com aquele produto típico da ação social que é a organização”.⁸⁹ A partir desse desenvolvimento é que se pode passar a tratar as mais diversas relações sociais sob o ponto de vista jurídico, sem que sejam as relações tratadas em separado, seguindo regramentos próprios excludentes entre si levando-se à aplicação, por exemplo, somente da legislação do consumidor para a defesa deste e da legislação tributária somente para a tutela das relações

⁸⁶ Diz-se “polos” porque os sujeitos ativos e passivos podem ser vários numa mesma relação jurídica, mas desempenharão em regra papéis ativos e passivos nos limites de suas atribuições.

⁸⁷ Teoria Geral da Relação Jurídica, vol I, Sujeitos e Objecto. Livraria Almedina, Coimbra, 1997, citado por Newton de Lucca, obra já citada pág. 89).

⁸⁸ Veja-se o tradicional conceito de Orlando Gomes que firma posição que “Em toda relação jurídica as partes ocupam posição definida. Há duas posições típicas: a de sujeito ativo e a de sujeito passivo. Ao primeiro, a lei atribui poderes; ao segundo, deveres, ocorrendo, pois, a sujeição de um ao outro”. Introdução ao Direito Civil, 14ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 98.

⁸⁹ Alcides Jorge Costa. Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Dialética. Pág. 23.

jurídicas tributárias sob o fundamento de que a primeira decorre do direito privado e a segunda deve levar em consideração normas de direito público em face da participação do Estado. Esta não é a melhor distinção e nem o melhor tratamento a ser dado às relações jurídicas que se estabelecem e que reconhecidamente geram efeitos que vão além das partes aparente e imediatamente envolvidas, porque pode haver um entrelaçamento das relações jurídicas e no momento em que tal entrelaçamento se dê, deve-se aplicar a legislação que represente a melhor tutela das partes em posição de igualdade perante a lei privilegiando-se a realização dos princípios constitucionais. Não se admite mais o tratamento isolado das relações privadas, por exemplo, prova disto está no que se chama de constitucionalização do direito privado, fenômeno que determina que as relações privadas sejam analisadas segundo suas consequências coletivas. Ora, dizer-se, por exemplo, que uma relação contratual (clássico exemplo de relação bilateral representada por contratante e contratado no direito civil e na doutrina civilista) deve levar em consideração seus efeitos em relação a terceiros é admitir-se que uma relação jurídica não seja mais somente aquela que se estabelecia entre o sujeito ativo e o sujeito passivo de uma obrigação, por exemplo. Nem todas as relações jurídicas que se estabelecem hoje no chamado direito privado interessam somente aos envolvidos diretamente naquela relação jurídica; ao produzir consequências que vão além das partes diretamente envolvidas na relação originária podendo atingir a coletividade, a esta passam a interessar e tal fato não pode ser desconsiderado.

Assim, pode-se considerar que a característica principal de uma relação jurídica não mais reside somente na bilateralidade pura e simples, mas reside também em sua consequência, e em sua vinculação ao ordenamento vigente. A consequência das relações jurídicas existentes deve levar em consideração os aspectos da coletividade e no que diz respeito às relações de consumo, por exemplo, há muito já se deixou de considerá-las como atos bilaterais que atingem somente os dois sujeitos envolvidos diretamente na relação de consumo. As relações de consumo mereceram tratamento que deixou de ser tão somente particular para que fosse o consumidor tratado como categoria pertencente a uma sociedade e sua proteção passou a ser vista como forma de realização das disposições constitucionais que lhe tutelam. No que diz respeito à relação tributária, é mais óbvia a colocação da coletividade como destinatária da consequência da tributação, vale dizer, da aplicação dos tributos, pois que o fundamento primeiro da arrecadação de tributos se dá em face do custeio das despesas

públicas e estas são necessárias e justificam-se tão somente em face das garantias e dos serviços prestados pelo Estado à coletividade⁹⁰.

Deste modo, tem-se por primeiro elemento na construção do raciocínio que aqui se exporá que uma relação jurídica subsume-se e gera consequências ante o ordenamento jurídico. Um segundo elemento caracterizador das relações jurídicas é o da bilateralidade atributiva⁹¹, pelo que, os sujeitos que compõem uma relação jurídica possuem direitos e deveres respectivos.

Não é por outra razão que se encontrou em Miguel Reale⁹² a análise que se considera pertinente ao caso, pois o autor coloca que a crítica que se faz à bilateralidade tem por falha fundamental a restrição da análise da teoria sob uma interpretação meramente formal que em geral a doutrina concede à bilateralidade das relações⁹³. Para Miguel Reale a relação jurídica deve ser vista sob o aspecto da atributividade. Segundo o autor, o sujeito ativo e o sujeito passivo de uma relação jurídica podem inverter os papéis na mesma relação desde que a atributividade do âmbito de um sujeito seja exaurida. Em uma relação contratual, como exemplifica o autor, o sujeito é ativo quanto à prestação principal, mas é passivo em relação a outros aspectos da relação contratual como, em sendo credor, não poderá exigir além do que foi acordado (pagamento antecipado, por exemplo, ou em moeda diversa da acordada). O autor afirma com propriedade que a relação jurídica não pertence a qualquer dos sujeitos e nem pode ser vista somente sob o ângulo de um ou de outro sujeito. “Onde quer que haja fenômeno jurídico, encontramos sempre um nexos transubjetivo, estabelecendo um âmbito de ações possíveis entre ou para dois ou mais sujeitos”⁹⁴. Finalmente, para o mesmo autor “A bilateralidade atributiva⁹⁵ distingue sempre o Direito porque a relação jurídica não toca apenas a um sujeito isoladamente, nem ao outro, mesmo quando se trate do Estado, mas sim, ao nexos de polaridade e de implicação dos dois sujeitos”⁹⁶.

⁹⁰ Desde Santo Agostinho já se afirma que a razão para a existência justa dos tributos está no custeio das atividades públicas que garantirão o bem comum. Sobre o tema consulte-se texto de José Luis Pérez de Ayala, Montesquieu y El Derecho Tributario Moderno, Dykinson, 2001, págs. 17 e seguintes e ainda José Casalta Nabais, Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta contra a Pobreza, em Por um Estado Fiscal suportável. Estudos de Direito Fiscal, Volume II.

⁹¹ Miguel Reale. Filosofia do Direito, pág. 687.

⁹² Filosofia do Direito, págs. 600 e seguintes.

⁹³ Isto se nota na análise da teoria existente sobre as relações de consumo primordialmente, que muito falam sobre os direitos do consumidor dos deveres do fornecedor analisam as consequências perante o meio ambiente da relação de consumo estabelecida mas ainda ignoram a participação estatal nesta relação e a possível modificação dos papéis desempenhados pelos sujeitos em face desta participação. O tema será melhor desenvolvido no item 2 que segue a este.

⁹⁴ Filosofia do Direito, pág. 687.

⁹⁵ Por bilateralidade atributiva, tem-se uma relação objetiva que, ligando entre si dois ou mais seres, lhes confere e garante, de maneira recíproca ou não, pretensões ou competências.

⁹⁶ Miguel Reale, Filosofia do Direito, pág. 691.

Deste modo tem-se que, embora a relação jurídica envolva os sujeitos diretamente ligados a ela, toca, alcança o nexo de implicação entre os dois e por isso pode gerar efeitos a terceiros não envolvidos diretamente naquela relação, ou melhor, que não deram causa àquela relação jurídica, mas que dela podem se beneficiar, ou que com ela de algum modo se relacionam.

2. Relações Jurídicas de Consumo

2.1 Conceitos de Relação Jurídica de Consumo na Doutrina

Segundo a doutrina consumerista, relação jurídica de consumo é, em resumo, aquela que se estabelece entre consumidor e fornecedor. Para Rizzatto Nunes⁹⁷, “haverá relação jurídica de consumo sempre que se puder identificar num dos polos da relação o consumidor, no outro, o fornecedor, ambos transacionando produtos e serviços”.

Para Newton De Lucca “a relação jurídica de consumo é aquela que se estabelece necessariamente entre fornecedores e consumidores, tendo por objeto a oferta de produtos ou serviços no mercado de consumo”.⁹⁸

De acordo com a proposta do Comitê Técnico 7 do Mercosul, relação de consumo é “o vínculo que se estabelece entre o fornecedor que, a título oneroso, fornece um produto ou presta um serviço e quem o adquire o utiliza como destinatário final. Equipara-se a esta o fornecimento de produto e a prestação de serviço a título gratuito, quando se realizem em função de uma eventual relação de consumo”.⁹⁹

Para Antônio Carlos Efig¹⁰⁰ a relação de consumo é “objeto de regramento instituído pelo CDC” e vem a ser “a relação jurídica estabelecida entre consumidor(es) e fornecedor(es) tendo por objeto produto ou prestação de serviço, segundo as conceituações do CDC Brasileiro”. Note-se que o autor, ao contrário dos demais transcritos, já em seu processo de conceituação preocupa-se em caracterizar a relação jurídica de consumo fazendo referência ao seu ordenamento jurídico de tutela.

⁹⁷ Curso de Direito do Consumidor, Editora Saraiva, 2ª edição, 2005, pág. 71.

⁹⁸ Direito do Consumidor – Teoria Geral da Relação de Consumo, pág. 80.

⁹⁹ Esclareça-se que para o estudo que aqui se desenvolve não se considera relevante adentrar na doutrina maximalista ou finalista do conceito de quem se considera consumidor desta forma os conceitos são trazidos de modo a construir o raciocínio acerca da aplicabilidade ou não das normas relativas ao direito do consumidor também à questão tributária incidente sobre as relações de consumo.

¹⁰⁰ Fundamentos do direito das relações de consumo. 2ª edição (ano 2004) 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2006, pág. 46.

O conceito acima transcrito está em consonância com o pensamento posteriormente explicitado pelo mesmo autor no que diz respeito à importância de se estabelecer o conceito correto de relação de consumo para que bem se aplique o regramento específico ao tema. “Não resta qualquer dúvida de que a importância do reconhecimento da existência ou não de uma relação de consumo reside na possibilidade de serem aplicadas normas determinadas pelo CDC: caso contrário – não sendo detectada a relação de consumo – estaremos diante de uma relação comercial, civil, concorrencial etc., passível de regramento por outros textos legais que não o CDC”¹⁰¹.

A observação é extremamente importante para a análise que aqui se desenvolve acerca da forma como vem sendo tratado o tema da relação de consumo em face de outras relações que podem se estabelecer. Não se faz aqui uma crítica a esse tratamento, até porque é sabido que com a entrada em vigor do regramento específico e de proteção ao consumidor houve e ainda há trabalho doutrinário que vem se solidificando perante os tribunais para que não reste a legislação inaplicável ao consumidor em face da “possível” desqualificação da relação jurídica estabelecida, aplicando-se regramento menos benéfico ao consumidor o que acabaria por mantê-lo em posição de desigualdade. Nesta esteira a própria definição da relação de consumo determina qual o regramento que lhe será aplicável. Se o caminho da conceituação mais restrita foi importante para que se delimitasse o objeto de alcance da legislação de proteção do consumidor pode também ter colaborado para a exclusão do tratamento de alguns temas, dentre eles o da tributação, pela mesma legislação de proteção. Partindo-se então de uma conceituação mais abrangente de relação jurídica de consumo e tributária considerando-se os elementos “consequências” e “atributividades” é possível que se faça uma nova análise acerca da possibilidade de aplicação ou não do Código de Defesa do Consumidor¹⁰² ao dever do Estado de promover a defesa do consumidor também em matéria tributária, através de seus órgãos e em face da relação tributária que, por ora, afirme-se apenas, pode se originar a partir do estabelecimento de um ato de consumo numa relação de consumo.

Note-se que os autores que se dedicam ao estudo do tema das relações jurídicas de consumo, delimitam-nas em face de seus componentes “principais”, fornecedor e consumidor. Porém esses mesmos autores entendem que o direito privado, pós-Constituição de 1988, deve

¹⁰¹ Antônio Carlos Efig. Fundamentos do direito das relações de consumo. 2ª edição (ano 2004) 2ª tiragem. Curitiba, Juruá, 2006, pág. 46.

¹⁰² Em seus enunciados específicos quanto à política nacional de relações de consumo, especificamente no que diz respeito à educação (art.4, IV), aos direitos básicos do consumidor, tais como o da informação clara e adequada sobre os produtos e serviços (art. 6, III) à aplicabilidade ou não dos artigos 12 e 18 do mesmo Código no que diz respeito à responsabilidade por fato ou vício do produto e do serviço em relação ao dever de informação da carga tributária incidente sobre o consumo e suportada pelo consumidor.

ser tratado também segundo suas consequências e alcance social.¹⁰³ Não se está aqui a criticar os conceitos propostos pela doutrina antes transcritos, porém é importante que se considere que, embora tais conceitos não analisem aspecto importante da relação de consumo e que é o que diz respeito à tributação incidente sobre o consumo, deixam espaço em seus conteúdos para que tal análise seja feita, primordialmente quando admitem que o tema da proteção do consumidor deva ser tratado de maneira ampla.

A relação de consumo é tutelada legalmente tanto antes como após o efetivo consumo, porém se estabelece, inicialmente, entre o fornecedor e o consumidor, pelo fato do consumo (que pode ou não ocorrer efetivamente) e desta relação, ou melhor, do fato do consumo, surge a próxima estabelecida entre o fornecedor que deve carrear aos cofres públicos o valor arrecadado com a tributação incidente sobre os itens efetivamente consumidos. Pela natureza do tributo incidente sobre o consumo¹⁰⁴, é o consumidor quem de fato arca com o tributo devido, pagando o preço da mercadoria ou serviço em que se inclui a tributação¹⁰⁵.

Na relação de consumo, inicialmente, o fornecedor tem o dever de entregar a mercadoria pelo que tem o direito de receber o preço devido, pago pelo consumidor. O consumidor por sua vez tem o dever de pagar o preço e o direito de demandar pela entrega da mercadoria. Ambas as partes têm, portanto, direitos e deveres em face da relação jurídica estabelecida. Não é demais lembrar que, de acordo com a legislação vigente o consumidor já tem o direito de ser protegido de abusos, mesmo antes de realizar a relação concreta de consumo¹⁰⁶. Isto porque a relação de consumo é tutelada preventivamente. O consumidor vê-se albergado pela legislação do consumo mesmo antes de efetivamente consumir algo. Há, por exemplo, necessidade de se apresentar uma propaganda de um produto que seja verdadeira,

¹⁰³ Vide sobre o tema a questão do tratamento da Lei 8.078/90 como norma de natureza cogente ordem pública e interesse social que é dado pela doutrina, que portanto não admite mais que sejam ignorados os efeitos que abrangem a sociedade como um todo e não apenas da relação chamada privada estabelecida entre duas partes. Antônio Carlos Efig, Fundamentos do Direito das Relações de Consumo, pág. 32 e seguintes e Cláudia Lima Marques, Contratos no Código de Defesa do Consumidor. O novo regime das relações contratuais, págs. 584 e seguintes.

¹⁰⁴ Explicação mais detalhada sobre o que se entende por tributos sobre o consumo será feita no item 4 adiante, no entanto por ora entenda-se por tributos incidentes sobre o consumo como aqueles que por sua natureza comportam a transferência de seu encargo a terceiros, nos termos do artigo 166 do CTN bem como nos termos das decisões dos tribunais que tem considerado primordialmente os tributos não cumulativos como tais: ICMS, IPI, PIS e COFINS (quando calculados no formato não cumulativo) bem como os chamados tributos aduaneiros. Sobre esta consideração veja-se Rubens Gomes de Sousa em “Ideias Gerais sobre os Impostos de Consumo”, pág. 57.

¹⁰⁵ O preço está composto, é certo, de diversos itens e também é certo que todo o custo (leia-se aqui os demais tributos não incidentes diretamente sobre o consumo, que o fornecedor vai pagar se obtiver lucro, por exemplo) está incluído no preço, assim como os demais custos da produção (que o fornecedor pagaria mesmo que não houvesse venda do produto).

¹⁰⁶ Exemplo disso está nos dispositivos do Código de Defesa do Consumidor que regulam como se dará a informação ou a publicidade (arts. 30 e seguintes do código) e a própria previsão constante do artigo 6º, VI que determina a prevenção e reparação dos danos porventura causados.

transparente, que informe o consumidor acerca dos riscos à saúde, à segurança que eventualmente o uso de um produto pode ocasionar; tudo isso previamente ao consumo, a compra em si. Se a relação de consumo é tutelada previamente, é verdadeiro também afirmar-se que sua tutela atinge também momento posterior à efetiva realização¹⁰⁷, o que ocorre com as determinações acerca da garantia dos produtos, da reparação dos danos causados pelo produto ou pelo serviço¹⁰⁸. Deste modo, tem-se que a relação de consumo não pode ser considerada apenas quanto a seu momento concreto de ocorrência, devendo ser levada em consideração pela legislação que a rege em seu todo, vale dizer, em momento anterior e posterior a sua concreta realização.

É durante o que se chama aqui de concreta realização do ato de consumo que poderá nascer uma obrigação tributária¹⁰⁹⁻¹¹⁰. A relação tributária que se estabelecerá juridicamente se dará entre Estado e Fornecedor, porém o consumidor é quem, de fato, impulsionou a tributação que deu origem a esta nova relação.

Ora, se o ato de consumo havido na relação de consumo, de alguma forma dá origem à tributação, impulsionando a cadeia de consumo tributada, é certo afirmar-se que o regramento aplicável às relações de consumo deva pelo menos considerar este fato para que dele dê conhecimento ao consumidor.

2.1.1. Conceito de consumidor

Ainda no intuito de demonstrar a correlação existente entre consumidor e contribuinte, para que melhor se possa desenvolver o raciocínio, e sem adentrar as discussões e teorias existentes sobre a conceituação do consumidor, servindo-se apenas da conceituação como instrumental ao desenvolvimento deste trabalho, existe um ponto que deve ser analisado e é o que diz respeito ao conceito de consumidor, tanto para fins do Código de Defesa do

¹⁰⁷ Considerando-se aqui, para fins de desenvolvimento do raciocínio, como momento da realização do consumo aquele, quando o consumidor efetivamente paga o preço do produto ou serviço, ou seja, como o fato do consumo.

¹⁰⁸ O capítulo IV do Código de defesa do Consumidor é exemplo disto.

¹⁰⁹ No caso de produtos ou serviços tributados.

¹¹⁰ Não se ignora os casos de substituição tributária, porém sua ocorrência não obstrui o raciocínio aqui desenvolvido uma vez que, mesmo nestes casos, de substituição tributária, o fato gerador da obrigação deverá ocorrer efetivamente em seu momento originariamente previsto pelo legislador, tanto é assim que, em não ocorrendo o fato gerador como presumido inicialmente, assegura-se a imediata restituição dos valores adiantados pelo substituto.

Consumidor, quanto para o que compreende a jurisprudência dos tribunais, que, não tem admitido o tratamento do consumidor como contribuinte¹¹¹.

De acordo com o artigo 2º da Lei n. 8.078/90¹¹², consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final. Segundo o parágrafo único do mesmo artigo, equipara-se ao consumidor a coletividade de pessoas, ainda que indetermináveis, que haja intervindo nas relações de consumo. A doutrina analisa o termo consumidor sob seus mais variados aspectos¹¹³, entendendo que em tese todos são consumidores em potencial¹¹⁴. O conceito de consumidor pode ser visto, segundo o próprio Código de Defesa do Consumidor, sob quatro aspectos:

1º) é o constante do artigo 2º, antes transcrito – que considera consumidor toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final;

2º) é o que decorre do parágrafo primeiro do mesmo artigo segundo também já foi transcrito – que equipara ao consumidor a coletividade das pessoas, ainda que indetermináveis, que haja intervindo nas relações de consumo;

3º) é o que advém do artigo 17 do mesmo código que estabelece a responsabilidade do fornecedor pelo fato do produto e do serviço, equiparando aos consumidores, para esta finalidade, todas as vítimas do evento;

4º) finalmente o último aspecto e o mais abrangente deles o constante do artigo 29 do Código de Defesa do Consumidor, que trata das práticas comerciais, determinando que se equiparam aos consumidores todas as pessoas determináveis ou não expostas às práticas previstas no citado artigo.

O aspecto ditado pelo artigo 2º do Código de Defesa do Consumidor foi o econômico, porém, os demais artigos acima citados preocupam-se com as consequências coletivas e

¹¹¹ Note-se que o Superior Tribunal de Justiça tem tratado o tema de consumidor e contribuinte sob duas premissas distintas o que tem gerado uma indefinição do mesmo Tribunal quanto aos aspectos que considera relevante para caracterizar o consumidor como contribuinte: “1. O Ministério Público não tem legitimidade para promover ação civil pública com o objetivo de impedir a cobrança de tributos na defesa de contribuintes, pois seus interesses são divisíveis, disponíveis e individualizáveis, oriundos de relações jurídicas assemelhadas, mas distintas entre si. Contribuintes não são consumidores, não havendo como se vislumbrar sua equiparação aos portadores de direitos difusos ou coletivos. Precedentes. (AgRg no REsp 969087 / ES 2007/0156208-0) Min. Castro Meira – 2ª Turma. Julgamento em 18/12/2008. Em sentido diverso veja-se como trata o mesmo Tribunal, a mesma Turma, o consumidor quando assume o ônus da tributação relativa ao ICMS:

“1. A alegação de que não houve o aumento do preço das mercadorias e o conseqüente não-repasse da majoração do tributo ao contribuinte de fato vai de encontro ao constatado pelo Tribunal *a quo*, que concluiu, com base nas provas dos autos, que o ônus do imposto foi suportado pelos consumidores finais. Alterar tal entendimento torna imperiosa a revisão de matéria fática. Incidência da Súmula 7/STJ. (AgRg no REsp 779275 / SP 2005/0148253-6) . Min. Mauro Campbell Marques – 2ª turma. Julgamento em 05/02/2009.

¹¹² Código de Defesa do Consumidor.

¹¹³ Newton De Lucca ao analisar o conceito estabelece os sentidos: etimológico, econômico, sociológico, psicológico, filosófico e finalmente jurídico do consumidor. Direito do Consumidor, págs. 111 e seguintes.

¹¹⁴ Fábio Konder Comparato, A proteção do consumidor: importante capítulo do direito econômico, in Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial, Forense, Rio de Janeiro, 1978.

sociais e com a proteção da coletividade de consumidores, como intenção primordial do texto legal em atendimento à ordem constitucional. Neste contexto, a ponderação de Fábio Ulhoa Coelho¹¹⁵ acerca do artigo 29 parece de fundamental importância para este estudo: “Pode-se afirmar que são equiparados ao consumidor, pelo art. 29, para gozarem da proteção que o Código libera em favor deste, especificamente nos capítulos abrangidos, as pessoas que são potencialmente consumidores. Em outros termos, aqueles que não são partes em um contrato de compra e venda ou de prestação de serviços, mas que podem vir a ser, estão sujeitos à mesma proteção que a lei reconhece aos consumidores no tocante às práticas comerciais e contratuais. O legislador considera que a tutela, nestas áreas específicas, não se pode restringir ao momento posterior ao acordo entre o consumidor e o fornecedor, mas ao contrário, deve anteceder-lo para que tenha um caráter preventivo e mais amplo”.

Sabe-se que o artigo 29 trata da oferta e da publicidade, porém não existe razão para que o entendimento acima transcrito não seja aplicável aos demais aspectos relativos à proteção do consumidor. Explique-se, o contexto prévio de proteção a que se refere Ulhoa Coelho deve ser considerado não somente no que diz respeito à oferta ou à propaganda, mas à integral relação de consumo. Assim, potencial consumidora é a coletividade e segundo este conceito coletivo é que se pode trabalhar a defesa mais ampla da relação. É certo que as relações privadas de consumo devem ser tuteladas, mas note-se que o Código de Defesa do Consumidor muito se destina ao tratamento coletivo do tema, garantindo a proteção e a prevenção dos danos à coletividade consumidora.

Em termos de informação da carga tributária, é justamente esta proteção prévia que se busca. Para as finalidades deste estudo, tem-se que o consumidor deve ser tratado como categoria. Toda a categoria de consumidores deve ser informada previamente¹¹⁶ acerca dos produtos que consome e dentre as informações que obtêm, uma delas é a relativa à carga tributária.

Ora, o Código de Defesa do Consumidor está voltado para esta coletividade e admite em diversos momentos a interpretação de seu conteúdo no sentido que aqui se propõe. Deste modo, pode-se interpretar a legislação específica de proteção ao consumidor, considerando-se este consumidor, individual ou coletivamente protegido e quando coletivamente protegido, sua proteção, em relação a sua condição de contribuinte se dá, quando ao consumidor contribuinte são aplicáveis as regras de defesa do consumidor, o que lhe seja afeto, e as normas de defesa do contribuinte quando também atingidos por esta. No entanto no silêncio

¹¹⁵ Comentários ao Código de Proteção ao Consumidor, 1ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, pág. 148.

¹¹⁶ Porque potenciais consumidores mas também porque potenciais contribuintes que são.

da norma específica em relação à tributação e na existência de regramento, ainda que genérico, pode-se aplicar a norma relativa à proteção do consumidor.

Estando o consumidor desamparado em relação a sua condição de contribuinte, e, conforme adiante se demonstrará esta condição de contribuinte não excetua a condição mesma de consumidor, vale dizer, no exato momento em que pratica um ato de consumo, paga o preço, se o ato de pagar o preço faz parte da relação de consumo e em linhas gerais, dentro do conceito econômico de consumidor, faz com que o indivíduo pratique de fato e de direito o ato de consumir, e se neste preço está incluída a tributação, não há como se dissociar a condição de contribuinte (de fato) da condição de consumidor, como vem entendendo o Superior Tribunal de Justiça quando não admite a ação civil pública para tratar dos direitos dos consumidores contribuintes mas admite que os consumidores são contribuintes quando suportam o encargo de um tributo como o ICMS, por exemplo.

Para que melhor se fundamente a afirmação as relações jurídicas tributárias devem ser analisadas, assim como o conceito de contribuinte, para que então se possa conceituar o consumidor contribuinte e determinar-se qual a forma mais eficaz de tutela dos direitos deste cidadão.

3. Relações Jurídicas Tributárias

3.1 Conceitos de Relação Jurídica Tributária na Doutrina

Para Paulo de Barros Carvalho as relações tributárias podem ser de dois tipos: “as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos. As primeiras, situadas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência – *regra-matriz* - e as outras, circumpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os deveres instrumentais ou formais”¹¹⁷

Albert Hensel¹¹⁸, analisa a relação tributária a partir de seu aspecto obrigacional “*Una obligación es una relación jurídica entre dos personas, que tiene como consecuencia que una parte (acreedor) esté facultada para exigir de la otra (deudor) el cumplimiento de una prestación. En esta figura jurídica puede encuadrarse, sin esfuerzo, la relación tributaria fundamental*”.

¹¹⁷ Curso de Direito Tributário, pág. 188.

¹¹⁸ Derecho Tributário, pág. 153 e segs.

O autor afirma que a relação tributária fundamental consiste no direito do Estado a exigir de uma pessoa concreta a prestação que se designa por “tributo”. Ressalta, portanto, o necessário caráter obrigacional da relação tributária. Em paralelo com as obrigações de direito civil afirma que, enquanto estas, de Direito Civil, decorrem da manifestação de vontade recíproca do devedor e do credor, nas tributárias, a obrigação, seu conteúdo e seu alcance derivam de lei. A lei faz às vezes, no Direito Tributário do momento de exteriorização de vontade das partes no Direito Privado. A sujeição, por sua vez, consiste unicamente no dever de cumprir a consequência jurídica da norma, se e sempre que esta lei lhe seja aplicável¹¹⁹.

Para Giannini¹²⁰, a relação tributária deve ser vista como uma relação impositiva, da qual surgem direitos e deveres recíprocos para o Estado e para o contribuinte, sendo seu conteúdo, uma dívida impositiva que corresponde ao crédito do ente público. O que é fundamental da análise da teoria de Giannini é o fato de que o autor entende que a dívida impositiva surge no *mesmo momento* em que se produz a situação de fato que a lei vincula ao tributo, sendo este momento pressuposto para sua incidência, não havendo portanto uma relação de força a justificar aleatoriamente a imposição do tributo.

Alcides Jorge Costa¹²¹ faz uma explanação evolutiva do conceito de relação jurídica tributária apresentando desde o entendimento de que a relação tributária era uma relação de força e, portanto não jurídica até o momento da superação de tal entendimento pela definição de que a relação tributária é jurídica, submetendo-se à lei, não se impondo pela força. Diz basicamente que estas teorias baseiam-se de modo geral pela “maior ou menor ênfase colocada no elemento “poder””. Em resumo afirma ele que a doutrina alemã foi “desde a concepção da relação tributária como uma relação de poder, naturalmente com obediência à lei, até à ideia desta relação como uma obrigação em que, à guisa da obrigação de direito privado, as partes estivessem em posição de igualdade, para afinal admitir a subordinação do cidadão ao Estado, mas dentro da estrita legalidade e na busca de uma igualdade de forças”¹²².

¹¹⁹ Derecho Tributário, pág. 153 e segs.

¹²⁰ Instituciones de Derecho Tributario pp. 67-68. “La determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado Moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones, por tanto, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-impositiva”.

¹²¹ Alcides Jorge Costa. Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Dialética. Págs. 23 e seguintes

¹²² Alcides Jorge Costa. Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Dialética Pág. 27.

Blumenstein¹²³ afirma que com o advento do Estado de Direito a relação transformou-se de relação de força pura em relação jurídica, estabelecendo-se uma obrigação patrimonial ao indivíduo em favor da coletividade. Neste contexto, o autor entende que a comunidade em prol da qual são recolhidos os tributos ocuparia a posição de credora de uma obrigação que está a cargo do indivíduo que ocupa a posição de devedor. Apesar das semelhanças com as obrigações de Direito Privado, este não se aplicaria, em princípio à obrigação tributária.

A lição trazida por Hans Nawiasky¹²⁴ embora não tenha sido aceita em sua integralidade pela doutrina¹²⁵ é a aceita por este trabalho uma vez que a posição de igualdade que o autor admite em face das obrigações das partes é, entende-se, absolutamente compatível como o que se pode compreender por obrigação tributária oriunda de uma relação jurídica tributária que se estabelece num Estado democrático de Direito. Entende Nawiasky que “credor e devedor encontram-se na obrigação tributária, formalmente, um em face do outro, do mesmo modo que ocorre na obrigação privada; no que diz respeito a seus direitos e obrigações, ambos os sujeitos estão determinados igualmente pelas normas do ordenamento jurídico. Daí que quando se fala de igualdade dos sujeitos de Direito privado, tem-se que considerar da mesma forma, que também na obrigação tributária existe esta igualdade”¹²⁶.

Embora tenha recebido críticas¹²⁷ em face da colocação da obrigação tributária em termos iguais à obrigação de direito civil¹²⁸, a colocação pode ser vista como pertinente ao

¹²³ Ernst Blumenstein. *A Ordem Jurídica da Economia das Finanças*, Tratado de Finanzas (dir. Wilhelm Gerloff e Fritz Newmark), Buenos Aires: El Ateneo, 1961, tomo I, págs. 111 e seguintes.

¹²⁴ *Teoría General Del Derecho*, páginas 213 e seguintes.

¹²⁵ “Como se verifica, na doutrina alemã não prevaleceu a teoria da relação tributária como relação de força. Da mesma forma, não prevaleceu a teoria de Nawiasky que, noutro extremo, via a soberania do Estado, sua preeminência, exaurir-se na elaboração da lei, e via a relação tributária obrigacional como relação creditícia idêntica à de direito privado, uma relação cujos sujeitos estavam em plano de igualdade”. Alcides Jorge Costa. *Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária*. *Direito Tributário*. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. *Dialética* Pág. 27. Sobre o tema observa Gerd Rothmann “Assim, a maioria dos autores alemães, como por exemplo OTTMAR BUEHLER, considerando a realidade da tributação, admite uma relação de poder. Defendendo o ponto de vista contrário, ALBERT HENSEL demonstra, a nosso ver com toda a procedência, que a sujeição do contribuinte ao poder do Estado somente consiste no fato de ele ter que atender à norma jurídica e que o Estado, mediante o uso de seu poder de coação deve executar a vontade da lei. O poder de coação se subordina, portanto, à reserva genérica da lei, esgotando-se no momento da criação da lei”. “O princípio da legalidade tributária”. *Revista da Faculdade de Direito Universidade de São Paulo*, Volume LXVII, 1972, págs. 233-234.

¹²⁶ *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*. Madrid: IEF, 1982, p. 27.

¹²⁷ Ezio Vanoni afirma que o equívoco cometido por Nawiasky está em dizer que Estado e contribuinte encontram-se na mesma situação de credor e devedor na obrigação de direito privado. “Nawiasky peca certamente por excesso quando afirma, como consequência da sujeição do Estado ao ordenamento jurídico, que contribuinte e Estado se encontram, em face da lei, na mesma situação do credor e do devedor de direito privado”. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro, Financesiras, 1932 (trad. Rubens Gomes de Sousa), pág. 115 nota 180.

levar-se em consideração a evolução trazida pelo autor para a formação do seu conceito e que passa basicamente pela afirmação, de que a supremacia do Estado se dá tão somente porque este tem o condão de elaborar a lei. Tão logo esteja em vigor a lei, sujeito ativo e passivo da obrigação tributária a esta se sujeitam¹²⁹; para além disso não há que se falar em supremacia estatal sem se transformar a relação jurídica tributária novamente em uma relação de força. É por isso que se adota o posicionamento inicialmente proposto por Nawiasky¹³⁰, traduzido no conceito de relação tributária¹³¹ de Alberto Xavier¹³² que afirma que “a titularidade de créditos tributários não reveste a natureza de um poder se por este conceito entendermos a faculdade de produzir modificações no mundo jurídico mediante manifestações de vontade às quais correspondem sujeições. Trata-se sim da titularidade de um direito subjectivo material que não investe o sujeito ativo numa posição supra-ordenada de poder relativamente ao sujeito passivo, mas o coloca numa posição de paridade em face da igual subordinação à lei de ambos os sujeitos da relação jurídica. E por isso a relação jurídica de imposto é uma relação de crédito (Schuldverhältnmis) e não uma relação de poder (GestaltVerhältnins).”

No mesmo sentido conclui Gerd Rothmann afirmando “que é exatamente em virtude do princípio da legalidade que a relação jurídica tributária se caracteriza como relação de direito e não de poder, não havendo nenhuma supremacia de uma das partes sobre a outra. Esta igualdade das partes perante a lei se revela em toda a sua plenitude na hipótese do pagamento indevido do tributo, no qual as posições de credor e devedor se invertem, cabendo ao contribuinte o direito de pedir a restituição do indébito”¹³³.

É de Alcides Jorge Costa¹³⁴ a síntese relativa ao tratamento do tema para quem em suma “obrigação tributária e obrigação de direito privado são iguais, sob o aspecto estrutural. Por isto, as regras de direito privado concernentes a obrigações aplicam-se à obrigação tributária salvo quando a lei dispuser de modo diverso ou quando esta aplicação for

¹²⁸ Marçal Justen Filho também faz uma exposição das teorias que discutiam o tema da caracterização da relação jurídica tributária, mas tem por foco principal questionar a utilidade da equiparação da obrigação àquelas a que denomina de direito privado. *Sujeição Passiva Tributária*, págs. 70 a 96.

¹²⁹ Neste sentido é também a afirmação de Alcides Jorge Costa para quem a soberania estatal esgota-se no estabelecimento da lei. “Feita esta, tanto Estado, quanto contribuinte estão sujeitos a ela e, daí em diante, obrigação de direito privado e de direito tributário não mais se diferenciam”. *Da Extinção das Obrigações Tributárias*, pág. 25.

¹³⁰ E do qual não discordam José Juan Ferrero Lapatz (Curso de Derecho Financiero Espanol, p. 471) A.D. Giannini (*Il concetti fondamentali del Diritto Tributario*, p. 145), Sainz de Bujanda (*Lecciones de Derecho Financiero*, p. 235-237) e Tesoro (*Principi di Diritto Tributario*, vol. II, Tomo I).

¹³¹ A doutrina brasileira adotou a teoria da relação jurídica tributária como centrada na obrigação, ou seja, “uma relação cuja matriz provém do direito privado”. Alcides Jorge Costa. *Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária*. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Dialética Pág. 31.

¹³² Que também segue claramente Hans Nawiasky, embora não o mencione. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Guerra – Viseo, 1974, p. 307.

¹³³ O princípio da legalidade tributária. Pág. 234.

¹³⁴ *Extinção da Obrigação Tributária*, pág. 27.

claramente incompatível com a função da obrigação tributária ou com a natureza de seu sujeito ativo”.

Deste modo, pode-se afirmar que a relação jurídica tributária é a que se estabelece entre Estado (genericamente) e contribuinte, na forma e nos limites da lei e que tem por objetivo a arrecadação do tributo pelo Estado (sujeito ativo) o que gera um dever de recolher o tributo a este pelo Contribuinte (sujeito passivo)¹³⁵. Nestes termos, há que se analisar quais os limites desta relação jurídica que se estabelece e os limites mais claros estão consubstanciados na Constituição da República e na lei. Alguns limites estão dispostos de maneira expressa e outros ainda que não dispostos desta maneira, devem ser obedecidos sob pena de incompatibilidade com o sistema vigente. De todo modo tanto o Estado quanto o contribuinte recebem, legalmente, atribuições para que bem possam desempenhar seus respectivos papéis na relação que se estabelecerá.

4. Relação Jurídica de Consumo e a Tributação

Assim, embora a relação jurídica de consumo e a relação jurídica tributária não possam ser confundidas, há que se levar em consideração que a tributação é elemento que se apresenta também na relação de consumo (considerada de forma ampla). Pouco importa para a defesa do consumidor se ocorrerá de fato ou não a tributação, ou o momento do nascimento do fato gerador da obrigação tributária, o que interessa e deve ser tutelado é a efetiva proteção do consumidor e o direito de informação que lhe é afeto. Ora, se os tributos de alguma forma podem compor o preço praticado, sendo possivelmente e em face de sua natureza repassados ao consumidor, este é fato que não pode ser ignorado pela legislação de tutela da defesa do consumidor. Se para a legislação tributária interessa saber somente se houve ou não subsunção do fato à norma com efetivo nascimento da obrigação tributária, para a legislação de proteção do consumidor interessa toda e qualquer repercussão que o fato praticado (ou em vias de sê-lo) possa ter e que atinja o tutelado.

É preciso, portanto, que se analise a posição do consumidor como eventual contribuinte de fato da obrigação tributária decorrente do fato do consumo que ocorre no âmbito da relação de consumo. De acordo com o Superior Tribunal de Justiça, os tributos incidentes sobre o consumo, são aqueles que comportam por sua natureza a transferência

¹³⁵ A relação jurídica tributária não se resume ao objeto imediato aqui transcrito devendo-se levar em consideração a aplicação do produto da arrecadação a transparência na comunicação, na informação acerca desta aplicação à coletividade, mas este é tema que aqui não será tratado, pois mereceria estudo específico.

(pelo menos potencial) do encargo financeiro, tal transferência se dá em direção ao chamado contribuinte de fato, o consumidor¹³⁶. Saldanha Sanches¹³⁷ afirma que “a tributação do consumo, que teve um papel fundamental no financiamento do Estado *ancién regime* e que foi depois abundantemente criticada pelos fundadores dos modernos sistemas fiscais pelo seu carácter regressivo, voltou a ter um papel de grande importância no financiamento das tarefas do Estado Social de Direito, basicamente sob a forma do Imposto sobre Valor Acrescentado e, com menor importância, na tributação de certos produtos pelos Impostos Especiais de Consumo. Estes impostos indiretos, destinados à repercussão no consumidor final dos bens, são impostos também com uma larga tradição entre nós”.

Trotabas e Cotteret¹³⁸ diferenciam os chamados impostos diretos dos indiretos, sendo os impostos diretos aqueles suportados pelo próprio contribuinte e indiretos aqueles em que o contribuinte é mero intermediário, repassando o tributo a outras pessoas. E o que é fundamental, compreendem os mesmos autores que o imposto chamado direto, pressupõe do contribuinte “ser” ou “ter” enquanto os indiretos, corresponderão ao “fazer” por parte do contribuinte.

Como aqui se trata de tributação que por sua natureza comportaria, pelo menos em tese, a transferência a terceiros de seu encargo financeiro, é importante a análise de quem podem ser estes terceiros que recebem o referido repasse, quais os tributos que efetivamente

¹³⁶ “2. O art. 166 do CTN é claro ao afirmar o fato de que deve sempre haver pelo intérprete, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que o terceiro autorize a repetição de indébito. 3. O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência. 4. Em consequência, o fenómeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, ocorre na exigência do pagamento do imposto do ICMS. A repetição do indébito e a compensação do tributo questionado não podem ser deferidas sem a exigência da repercussão. 5. Ilegitimidade ativa ad causam da empresa configurada. Precedentes desta Corte: EREsp 699292/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 22.05.2006; AgRg no REsp 787015/ SP, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 25.05.2006) 6. Recurso não-provido. (RMS 22333 / PA Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 2006/0156453-8. Ministro José Delgado. DJ 07/11/2006).

¹³⁷ Manual de Direito Fiscal. Coimbra Editora, 2ª edição. 2002. pág. 291.

¹³⁸ Droit Fiscal , pág. 65 e 66. « Sous l’influence de *considérations économiques*, et à la suite des physiocrates, puis d’Adam Smith, on a voulu reconnaître l’impôt direct à ce qu’il est *supporté définitivement par le contribuable lui-même* ; pous l’impôt indirect, au contraire, le contribuable ne serait qu’un *intermédiaire*, capable de rejeter l’impôt sur d’autres personnes. Ce critère se retrouve das certaines classifications actuelles, mais il est peu satisfaisant, parce que les règles d’incidence sont trop incertaines pour permettre de distinguer sûrement ces deux types d’impôts. » e mais adiante “l’impôt direct correspond au verbe « être » ou au verbe « avoir », l’impôt indirect au verbe « faire ».

comportam o repasse a terceiros e ainda a investigação de qual o tratamento jurídico dado à situação que envolve tal espécie de tributação.

Rubens Gomes de Sousa¹³⁹ analisa a questão relativa aos impostos sobre o consumo fornecendo dados importantes e que podem ainda ser considerados em face do atual sistema tributário, com as necessárias adaptações. Diz em apertada síntese que a classificação dos tributos pode ser vista sob os mais diversos critérios, posicionando-se contra a classificação quanto à forma de arrecadação¹⁴⁰ e desenvolvendo com mais vagar as classificações que consideram a incidência do tributo como critério classificatório e ainda aquela que determina sejam os tributos considerados como; a) diretos e b) indiretos.

Quanto à incidência, salienta o autor que “Ao definir e classificar os tributos em função de suas incidências, cumpre entretanto não esquecer que o que está sendo considerado é a natureza econômica, e não a natureza legal do tributo.”¹⁴¹

Deste modo, classifica o autor, seguindo-se a premissa da sua incidência sobre a renda como: a) tributos sobre a renda produzida; b) tributos sobre a renda distribuída; c) tributos sobre a renda poupada ou reinvestida e d) tributos sobre a renda consumida. Ao presente estudo importa investigar quais seriam estes últimos, o que considerou o autor ao tempo de seu estudo como sendo os aduaneiros e os impostos sobre o que à época denominava esse autor de impostos internos sobre o consumo e as vendas.

Ainda para finalizar o trabalho desenvolvido sobre a classificação dos tributos baseados na incidência, Rubens Gomes de Sousa ainda salienta que se pode considerar que os tributos sejam diretos ou indiretos (classificação ainda comumente adotada¹⁴²⁻¹⁴³). “Entretanto

¹³⁹ O tema é analisado pelo autor em texto datado de 1950, escrito, portanto sob a égide do sistema tributário vigente àquela época, devendo ser lido atualmente considerando-se as ressalvas do sistema atual. Há que se considerar que posteriormente sobreveio a Emenda Constitucional n. 18 de 1965 e a aprovação do CTN em 1966, esforço legislativo promovido “com a intenção de evitar a profunda confusão em que consistia a prática fiscal brasileira”. Roberto Ferraz, Luiz Alfredo Boareto e Nelson Souza Neto “ISS Leasing – Momento de A(in)firmação do Sistema Tributário Brasileiro. RDDT n. 163, pág. 75.

¹⁴⁰ “Entretanto, a arrecadação é simplesmente o estágio final do processo de cobrança, nenhuma relação tendo com a natureza econômica do tributo; de modo que, sob este ponto de vista, pode-se objetar, contra a classificação dos tributos segundo a sua forma de arrecadação, que ela separa arbitrariamente em categorias diferentes tributos que tem a mesma natureza econômica, ao passo que, inversamente, reúne em uma mesma categoria tributos de naturezas econômicas diversas”. Rubens Gomes de Sousa, *Idéias Gerais sobre os Impostos de Consumo*, pág. 53.

¹⁴¹ Rubens Gomes de Sousa, *Idéias Gerais sobre os Impostos de Consumo*, pág. 53.

¹⁴² O tema deve sempre ser analisado com vagar uma vez que até mesmo os tribunais salientam que a classificação deve verificar os termos práticos relativos ao repasse financeiro do valor do tributo recolhido. “2. A classificação dos tributos em diretos e indiretos obedece ao critério econômico da repercussão. 3. Não há, entretanto, rigidez nesse critério classificatório. Alguns tributos, a depender da situação de mercado, ora se apresentam como indiretos, permitindo a transferência do encargo financeiro, ora se colocam na condição de tributos diretos, assumindo o próprio contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal. 4. Daí que o art. 166 do CTN tenha exigido daqueles que se propõem a ajuizar ações de repetição de indébito que façam prova da não repercussão financeira ou que, pelo menos, estejam autorizados a pleitear a restituição por quem tenha suportado o ônus fiscal. 5. As sociedades de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam do

aqui se considera a incidência *legal*, ou seja a que foi fixada expressamente pelo legislador, além da incidência *final*, ou econômica, que é a que de fato ocorrerá depois que se tenha ultimado a translação do imposto. Por outras palavras, nos impostos diretos existe apenas um contribuinte, que é aquele sobre quem a lei faz incidir o ônus, e que é também aquele que suporta em definitivo, por não lhe ser possível transferi-lo a outrem. Nos impostos indiretos, ao contrário, há sempre, por definição, dois contribuintes, o legal ou de direito, que é aquele que a lei torna responsável pelo pagamento do imposto, e o final, ou de fato, que é aquele que suportará em definitivo o imposto que lhe seja transferido pelo contribuinte de direito, quer através de um acréscimo no preço dos bens ou dos serviços, quer através de uma dedução nos pagamentos ou por outra forma qualquer”. Finalmente conclui o autor “nos casos dos impostos indiretos a lei só conhece um contribuinte, que é aquele que está obrigado a recolher o tributo, as mais das vezes por antecipação, para em seguida recuperá-lo do comprador seguinte e assim sucessivamente até o consumidor final”.¹⁴⁴

O Superior Tribunal de Justiça reconhece que o consumidor é contribuinte de fato afirmando que “O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência (...)”¹⁴⁵.

Para Marçal Justen Filho¹⁴⁶ “a incidência econômica do tributo é a parcela do ônus econômico tributário que é suportada definitivamente por uma pessoa, na acepção da perda de

tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º406/68 e não recolhem o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo, calculado com base no número de profissionais integrantes da sociedade. 6. Inexiste vinculação entre os serviços prestados e a base de cálculo do imposto municipal, sendo impróprio cogitar-se de transferência do ônus tributário e, conseqüentemente, da aplicação do art. 166 do CTN. 7. Recurso especial improvido. REsp 724684 / RJ. Resp n. 2005/0021503-7 Ministro CASTRO MEIRA. 2ª Turma. DJ 01/07/2005 p. 493.” Gerd Rothmann também inclui o “impostos sobre vendas, impostos de consumo” na categoria de impostos indiretos. “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”, pág. 354.

¹⁴³ Becker posicionou-se de maneira contrária à classificação dos tributos em diretos e indiretos salientando ainda que o critério da repercussão econômica para justificar tal classificação seria também errôneo. “A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável”. Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, pág. 538. Sobre a questão da repercussão econômica disse o mesmo autor que “Em cada país, sob determinadas condições de tempo e lugar, tendo-se presente a conjuntura econômica da época, após complexíssimo estudo, pode-se alcançar uma relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo. Esta relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo consiste no seguinte: a previsão nunca indicará a probabilidade da *verdadeira* incidência econômica do tributo, mas previsível é a probabilidade da *tendência* da repercussão econômica, de sua *velocidade*, de sua *forma*, de sua *gradação*, de sua *direção preferencial* a esta ou àquela *classe* econômica”. Obra citada, pág. 548.

¹⁴⁴ Rubens Gomes de Sousa. “Idéias Gerais sobre o Imposto de Consumo” págs. 58 e 59.

¹⁴⁵ RMS 22333/PA 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado.

¹⁴⁶ Sujeição Passiva Tributária, pág. 171.

um bem econômico (dinheiro ou não). O contribuinte de fato é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo”.

Embora para a legislação tributária seja sempre considerada a incidência jurídica da regra sobre o fato gerador da tributação¹⁴⁷ em termos de proteção do consumidor é o fenômeno da repercussão econômica dos tributos que deve ser considerado; a assunção do encargo econômico pelo consumidor coloca-o na posição do que denominou o tribunal de contribuinte de fato e este contribuinte de fato deve receber a tutela de seus direitos. O Artigo 166 do Código Tributário Nacional determina que:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

De acordo com a jurisprudência dos Tribunais Superiores¹⁴⁸, os tributos incidentes sobre o consumo são aqueles que por sua natureza, comportam a transferência do encargo a terceiro, sendo que o último componente desta categoria seria o consumidor¹⁴⁹.

¹⁴⁷ “Ao contrário, a incidência jurídica significa o surgimento do dever jurídico tributário, que se dá com a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada. O contribuinte de direito é o sujeito passivo da relação tributária. É a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo. A repercussão econômica do tributo é o fenômeno do percurso desenvolvido pela carga econômica do tributo, que vai sendo transferida, sucessivamente, no todo ou em parte, para outras pessoas”. Marçal Justen Filho, *Sujeição Passiva Tributária*, pág. 171.

¹⁴⁸ EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. LEI PAULISTA N. 6.556/89. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. Pretensão de crédito do tributo recolhido a maior. Ausência de demonstração de que o tributo não fora repassado ao consumidor: impossibilidade da análise da legislação infraconstitucional e do reexame de provas. Pretensão recursal não amparada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Precedentes. (AI-AgR 488421/SP – São Paulo. Min. Carmem Lúcia (relatora). 1ª Turma. Julgamento em 18/11/2008.

Ainda: EMENTA: ICMS: ausência de prova de inexistência de repasse ao consumidor final da diferença decorrente de majoração da alíquota: incidência, a *contrario sensu*, da Súmula 546 : "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando *reconhecido por decisão, que o contribuinte 'de jure' não recuperou do contribuinte 'de facto' o 'quantum' respectivo.*" (AI-AgR 600929/SP – São Paulo. Min. Sepúlveda Pertence (relator). Julgamento em 19/06/2007. Primeira Turma.).

¹⁴⁹ Inclua-se aqui as contribuições ao PIS e a Cofins que entende-se também sofrem repasse ao consumidor, neste sentido: REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEL. PIS E COFINS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA ASSUNÇÃO DO ENCARGO FINANCEIRO. ILEGITIMIDADE. PRECEDENTES. I - "A Primeira Seção, ao julgar os EREsp 648.288/PE, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 11 de novembro de 2006, manifestou-se no sentido de que, no âmbito do regime de substituição tributária, o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, só terá legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário, mediante restituição ou compensação, se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo tributário ao consumidor final" (EREsp nº 603.675/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 26/11/2007). Precedentes: REsp nº 954076/DF, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 08/10/2007; REsp nº 774999/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 20/04/2007. (AgRg no AgRg no REsp 1071856- RJ AGRAVO REGIMENTAL NO

Não é por outra razão que vários pedidos de restituição de tributos¹⁵⁰, chamados indiretos, como ICMS e IPI, primordialmente, foram negados em face da ausência de autorização do terceiro que teria arcado com o custo financeiro do tributo que seria restituído, via judicial ao contribuinte “de direito”. Nesta esteira denominou-se contribuinte de direito ou *de iure* aquele sujeito passivo da tributação, que, por determinação legal é o que promove o recolhimento de determinados tributos. E, por contribuinte de fato ou *de facto* aquele que, embora não reconhecido por lei específica, de fato arca com o custo do tributo.

Inicialmente, entendiam os tribunais que o artigo 166 do Código Tributário Nacional vedava expressamente toda e qualquer restituição de valores recolhidos a título de ICMS e de IPI, primordialmente, porque ambos seriam os tributos indiretos contemplados no artigo 166 do Código Tributário Nacional e que, como os contribuintes de direito, não apresentavam a declaração de seus consumidores de que estavam autorizados a recuperar os valores cujo ônus haviam assumido (os consumidores), então não havia que se falar em restituição.

Veja-se o teor da súmula 71 do STF:

“Embora pago indevidamente, não cabe restituição de Tributo Indireto”.

É fato que grande parte dos tributos incidentes sobre o consumo são repassados ao consumidor. O próprio sistema de tributação vigente para estes tributos foi criado para que tal fosse possível. No entanto muitos fornecedores (gênero) lograram obter nos tribunais a autorização para a restituição dos tributos, pois comprovaram não ter repassado os valores relativos à tributação a terceiros, o que resultou na revisão do posicionamento do Supremo Tribunal Federal que então sumulou, novamente a matéria, nos seguintes termos:

“Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo” (Súmula 546 – STF).

Embora toda a discussão travada nos tribunais tenha ocorrido em grande parte em face do contribuinte de direito, o contribuinte de fato, ao procurar o mesmo caminho para restituição de tributo que pagou indevidamente não encontrou problemas para fazê-lo, o que demonstra a facilidade com que o contribuinte de fato consegue demonstrar que é aquele que arca com a tributação.¹⁵¹

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2008/0148058-0. Ministro FRANCISCO FALCÃO. 1ª Turma. Julgamento em 11/11/08.

¹⁵⁰ Exemplo disto pode-se ver nas decisões transcritas na nota 314 deste trabalho.

¹⁵¹ (...) “2. Deveras, o serviço prestado a que se reporta o *decisum* é o serviço de hotelaria, em cujo custo final pode, sim, ter ocorrido o repasse, aos consumidores, do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica e serviços de comunicação, razão pela qual não se afasta a aplicação do artigo 166, do CTN. 3. Por oportuno,

Não cabe aqui desenvolver amplamente o estudo acerca da melhor classificação acerca dos tributos, ou ainda discutir-se acerca da existência ou não de fato da repercussão econômica dos mesmos. Em termos práticos, no entanto e para a tutela do consumidor a simples possibilidade de tal ocorrência já desperta a preocupação com a proteção do consumidor. Vale dizer, assim que aos impostos reconhecidamente impulsionados por aqueles fatos do consumo (os aduaneiros, o ICMS ou ISS e o IPI) acrescentem-se as contribuições exigidas no formato não cumulativo, sendo estas o PIS e a COFINS como também tributos cujo encargo pode ser recuperado do consumidor. O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, comumente conhecido por Imposto sobre Operações Financeiras – IOF também é imposto que, em casos de financiamento das compras é repassado ao consumidor final, porém nestes casos a informação acerca do repasse ao valor do preço final do bem já existe e é comumente praticada.¹⁵²

Ao presente estudo é importante esclarecer que, se à lei tributária interessa somente o contribuinte de direito, à legislação de proteção do consumidor interessa tutelar o consumidor

impende ressaltar que recente julgado oriundo da Segunda Turma deste Sodalício, bem elucidou a *quaestio iuris*, ao assinalar que "a caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte" (REsp 983.814/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04.12.2007, DJ 17.12.2007). Min. Luiz Fux. 1ª Turma. Julgamento em 15/04/2008. EDcl no RMS 21742 / ES 2006/0072718-6. Veja-se ainda sobre o tema, a clara posição do STJ no que diz respeito à condição de contribuinte dos consumidores, especialmente quando trata de negar a repetição do indébito:"(...) A pessoa jurídica que utiliza o consumo de energia elétrica e o serviço de comunicação como insumo necessário a exploração de sua atividade econômica e não logra êxito em comprovar que não repassa o encargo ao consumidor final de seus serviços, não possui legitimidade ativa para pleitear a redução de alíquotas de ICMS e compensação de valores supostamente pagos a maior, por não se caracterizar como contribuinte de fato. (...) 2. O art. 166 do CTN é claro ao afirmar o fato de que deve sempre haver pelo intérprete, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. (...) 3. O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência (...)" RMS 22333/PA Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 2006/0156453-8. Primeira Turma. Relator Min. José Delgado. Julgamento em 17/10/2006.

¹⁵² É certo que o Código de Defesa do Consumidor em seu artigo 52 determina que: "No fornecimento de produtos ou serviços que envolva outorga de crédito ou concessão de financiamento ao consumidor, o fornecedor deverá, entre outros requisitos, informá-lo prévia e adequadamente sobre: I - preço do produto ou serviço em moeda corrente nacional; II - montante dos juros de mora e da taxa efetiva anual de juros; III - acréscimos legalmente previstos; IV - número e periodicidade das prestações; V - soma total a pagar, com e sem financiamento", podendo eventualmente considerar-se que os acréscimos relativos ao IOF se dão em face de determinação legal acerca de sua incidência sobre contratos de financiamento, no entanto, este raciocínio também poderia ser aplicado ao dever de informar os demais tributos que são também repassados aos consumidores.

em todo e qualquer aspecto que esteja relacionado com o consumo e se há possível repasse dos valores daqueles tributos ao preço suportado pelo consumidor a ele deve-se dar ciência de tal fato.

A má interpretação da legislação é que conduziu em muitos casos à obscuridade e ao tratamento equivocado dado pelos tribunais ao tema, porém a legislação é clara e fornece subsídios suficientes para que se saiba que o consumidor pode vir a arcar com o custo da tributação e merece saber que o faz e com quanto o faz. Neste aspecto é importante que se afirme que os tributos que são repassados ao consumidor não são apenas o ICMS e o IPI, embora sua natureza original de tributos “indiretos” se tenha estabelecido para que fossem considerados os tributos que sofreriam repasse. Talvez, para os fins do artigo 166 do CTN, em face da utilização da expressão “que por sua natureza” ICMS e IPI possam ser considerados os únicos que são repassados a terceiros. Ocorre que, para as finalidades desta tese, os tributos que são repassados ao consumidor são todos aqueles que vêm compor o preço final da mercadoria ou do serviço. A atual natureza das contribuições PIS e COFINS são exemplos de tributos que em tese incidem sobre o faturamento e não sobre o preço da mercadoria, mas que podem ser repassados dentro da cadeia produtiva num sistema de débito e crédito até a última etapa da cadeia de consumo e não podem ser desconsiderados para os fins de informação ao consumidor de sua incidência. Deste modo fez-se a opção neste trabalho sempre por tratar de tributação incidente sobre o consumo ou repassada ao consumidor, uma vez que não se pode mais afirmar que somente impostos são repassados aos consumidores, também contribuições como as acima mencionadas podem compor o preço de uma mercadoria adquirida pelo consumidor e isto é demonstrável. Os tributos chamados “diretos” nos quais se costuma classificar, tratando-se de pessoas jurídicas, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, são aqueles arcados diretamente pela pessoa jurídica. Isto não quer dizer que não venham compor o preço das mercadorias e serviços postos à aquisição do consumidor; no entanto estes tributos dependem, para que sejam corretamente aferidos, da formação de suas bases de cálculo pela pessoa jurídica, o que comportará o cálculo de diversos itens para que então se apure a renda tributável e posteriormente o lucro. Sobre estas bases é que incidirá a tributação, não sendo seu repasse ao consumidor direto¹⁵³.

¹⁵³ Embora o Projeto de Lei do Senado n. 174/2006 determine que o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro devam ser considerados quando do cômputo do montante dos tributos suportados pelo consumidor não é o que aqui se propõe quando se menciona que a carga tributária deve ser informada.

Considerando-se o consumidor aquele que de fato arca com o repasse do montante dos tributos¹⁵⁴, tal circunstância não pode ser ignorada pela normatização de proteção do consumidor que lhe atribui o direito de receber todas as informações acerca dos produtos e serviços que adquire. Pela expressão “todas as informações” entenda-se a inclusão de informações, atualmente não prestadas, acerca do *quantum* de tributos incide no consumo realizado.

De acordo com o exposto na Lei 8.078/90, em seu artigo 6º são direitos básicos do consumidor (III) a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidades, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem. Sendo a Lei 8.078/90, segundo a doutrina¹⁵⁵, norma de natureza cogente, de ordem pública e interesse social não há que se admitir sua interpretação de maneira a considerá-la taxativa quanto ao elenco de situações constantes do seu texto, o que termina por deixar de atender ao interesse social; e informar completamente o consumidor é interesse social que recebe tutela da lei de proteção ao consumidor, que também quanto a este aspecto encontra-se alicerçada na Constituição da República.

Deste modo e de acordo com o Código de Defesa do Consumidor são direitos do consumidor:

Art. 6º do Código de Defesa do Consumidor:

(...)

¹⁵⁴ E aqui não se irá tratar de economia, formação de preços, etc. O que se tem apenas para fins da análise jurídica que aqui se propõe é uma noção básica da formação do preço. Importante no entanto fazer referência ao trabalho de Roberto Ferraz “Repetição do Indébito Tributário e legitimidade ativa – telecomunicações – Lei 9.472/97, art. 108” texto em que trata também da “Repercussão” econômica do tributo: Regra geral de natureza macroeconômica”. A repercussão econômica do tributo ocorre, conforme esse autor na “situação em que exigido o tributo em alguma operação econômica, essa exigência repercute (no sentido de repetir ou de influenciar direta e proporcionalmente) em outra relação econômica.” Assim a tributação incidente sobre o consumo IPI (na produção), ICMS (na comercialização) repercutirá no preço final da mercadoria o que atinge o consumidor. Isto do ponto de vista macroeconômico (que é aquele que analisa a generalidade das situações, sem descer, como a análise microeconômica às situações em concreto). Assim, na generalidade dos casos a empresa que pretende manter-se estabelecida deve repassar todos os seus custos ao produto que comercializa e ainda obter algum lucro, deste modo todo e qualquer custo (e os tributos são custos sem qualquer sombra de dúvida) acaba por compor o preço final do produto sendo ao final sentido e arcado pelo consumidor. Revista Dialética de Direito Tributário n. 100, págs. 106 e ss.

¹⁵⁵ “Quando o CDC preceitua o estabelecimento de normas de ordem pública e interesse social para reger as relações de consumo, quer o legislador proporcionar o equilíbrio dentro do qual o consumidor possa se equiparar ao fornecedor, sem que este último se valha de sua vontade para obter vantagens mediante a imposição de seus interesses. Portanto, o CDC, ao prever normas impositivas de natureza cogente, ordem pública e interesse social, sobrepõe-se à vontade das partes, no intuito de promover a defesa do consumidor, não cabendo às partes da relação de consumo a derrogação de tais preceitos cogentes contidos no CDC”. Antonio Carlos Efig, Fundamentos do Direito das Relações de Consumo, pág. 34.

III – a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem;

Ora, se parte do preço pago pelo consumidor pelo produto adquirido é relativa ao tributo (imposto ou contribuição) incidente sobre o item adquirido, como dizer-se que o dispositivo legal acima transcrito vem sendo observado? Se o indivíduo desconhece a carga tributária incidente sobre um produto ou serviço que adquire, como dizer que se está dando efetividade a direito básico do consumidor, que pensa estar adquirindo, exemplificativamente¹⁵⁶, R\$ 100,00 em biscoitos e na verdade está adquirindo R\$ 70,00 em biscoitos e os outros R\$ 30,00 restantes paga em tributos.

Crítica poderia ser feita ao dizer-se que no exemplo acima o indivíduo não leva R\$ 70,00 em biscoitos, pois existem vários componentes do custo do produto além do lucro do fornecedor e revendedores. Não se nega e nem poderia que o preço se compõe de vários elementos, porém do preço do produto fabricado, do exemplo relativo aos R\$ 100,00 de biscoitos, não se pode voluntariamente excluir a parcela relativa aos tributos o que pode ser feito com outras parcelas que podem ser alteradas quanto a seu custo ou até mesmo quanto a sua existência, segundo as disposições financeiras e determinações administrativas do fabricante. O fornecedor ou fabricante pode trabalhar com mão-de-obra mais barata, pode excluir alguns itens do produto sem deixar de fabricar os biscoitos, no exemplo acima, mas não está em suas mãos optar por recolher os tributos incidentes¹⁵⁷.

A tributação é sim afeta ao consumo e desta forma entendimentos como os exarados pelo Superior Tribunal de Justiça, que por um lado, considera que o consumidor é o contribuinte de fato e que suporta o encargo financeiro dos tributos, conforme as decisões já transcritas devem ser analisados com cuidado e não se pode simplesmente considerá-lo compatível com decisões do mesmo tribunal que consideram: consumidor e contribuinte¹⁵⁸

¹⁵⁶ Considerando-se, apenas para fins de construção do raciocínio, a incidência de percentual aproximado relativo ao ICMS, IPI, PIS e COFINS.

¹⁵⁷ É claro que sempre se poderá cogitar das chamadas “ofertas”, “vendas abaixo do custo”, etc., pelo que não haverá repasse ao consumidor (contribuinte de fato) mas estas são exceções, a regra é a da incidência dos tributos e que serão repassados ao consumidor.

¹⁵⁸ Processo Civil. Ação Civil Pública em Matéria Tributária. A Ação Civil Pública não pode ser utilizada para evitar o pagamento de tributos, porque, nesse caso, funcionaria como verdadeira ação direta de inconstitucionalidade; Ademais o beneficiário não seria o consumidor, e sim o contribuinte – categorias afins, mas distintas. Recurso Especial Conhecido e Improvido. REsp 106993 / MS Recurso Especial 1996/0056567-8. Segunda Turma. Ministro Ari Pargendler. 24/03/1998. DJ 13/04/1998.

pertencentes a categorias afins, porém distintas, para fins de negar o cabimento de ação civil pública, por exemplo.

Feitas estas colocações, deve-se investigar se o dever de informar a carga tributária suportada pelo consumidor, ou ainda potencialmente suportada por este constitui-se em dever do Estado ¹⁵⁹ ou do fornecedor e para tanto o tema será analisado sob os seguintes aspectos: 1º) perante o regramento de defesa e proteção do consumidor (item 1 do capítulo II da parte II) e 2º) também sob o ponto de vista do sistema constitucional tributário (item III do mesmo capítulo citado).

É o que adiante se verá não sem antes delimitar-se o alcance dos dispositivos constitucionais afetos à matéria.

¹⁵⁹ Sobre o tema da imposição de obrigações ao Estado, Cláudia Lima Marques entende que tendo o direito evoluído como instrumento de mudança social, os direitos previstos no texto constitucional, tanto os políticos quanto os econômicos e sociais passam a ter eficácia positiva, no sentido de obrigar o Estado a tomar certas atitudes. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*, pág. 597.

PARTE ESPECIAL

Capítulo I – Proteção e Defesa do Consumidor Contribuinte. Análise a Partir da Ordem Constitucional

1.1. Os Fundamentos da República e os Fundamentos da Ordem Econômica

A Constituição da República Federativa do Brasil, já em seu preâmbulo¹⁶⁰ estabelece valores sobre os quais está fundada a própria República, dentre eles o da cidadania, dignidade e valorização do trabalho humano. Em seu artigo 3º elenca como objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. É certamente uma Constituição que aponta diretrizes e claramente contém uma constituição econômica. A ordem econômica estabelecida na Constituição de 1988 é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa – que são também fundamentos da República (art. 1º, IV). A ordem econômica tem por finalidade assegurar a todos existência digna conforme os ditames da justiça social, observado o artigo 170 da Constituição da República. Sabe-se que falta efetividade ao enunciado, admitindo-se a concentração e acumulação de riquezas e a diversidade de classes sociais extremadas. No entanto a Constituição da República oferece meios para que se torne o conteúdo da justiça social mais preciso¹⁶¹.

¹⁶⁰ Flávia Piovesan afirma que “desde o seu preâmbulo, a Carta de 1988 projeta a construção de um Estado Democrático de Direito, “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”. Se no entender de José Joaquim Gomes Canotilho, a juridicidade, a constitucionalidade e os direitos fundamentais são as três dimensões fundamentais do princípio do Estado de Direito, perceber-se-á que o Texto consagra amplamente estas dimensões, ao afirmar, em seus primeiros artigos (arts. 1º e 3º), princípios que consagram os fundamentos e os objetivos do Estado Democrático brasileiro. Dentre os fundamentos que alicerçam o Estado Democrático de Direito brasileiro, destacam-se a cidadania e dignidade da pessoa humana (art. 1º, incisos II e III). Vê-se aqui o encontro do princípio do Estado Democrático de Direito e dos direitos fundamentais, fazendo-se claro que os direitos fundamentais são um elemento básico para a realização do princípio democrático, tendo em vista que exercem uma função democratizadora”. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. Editora Saraiva. Pág. 26.

¹⁶¹ José Afonso da Silva salienta que “O reconhecimento dos direitos sociais, como instrumentos de tutela dos menos favorecidos, não teve, até aqui, a eficácia necessária para reequilibrar a posição de inferioridade que lhe impede o efetivo exercício das liberdades garantidas. Assim, no sistema anterior, a promessa constitucional de realização da justiça social não se efetivara na prática. A Constituição de 1988 é ainda mais incisiva no conceber a ordem econômica sujeita aos ditames da justiça social para o fim de assegurar a todos existência digna. Dá à justiça social um conteúdo preciso. Preordena alguns princípios da ordem econômica – *a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e pessoais e a busca do pleno emprego* – que possibilitam a compreensão de que o capitalismo concebido há de *humanizar-se* (se é que isso seja possível).

Todas as constituições, até mesmo aquelas ditas liberais, trazem em seu texto alguns dispositivos destinados à Ordem Econômica, de maneira explícita ou não. As constituições denominadas liberais, no que diz respeito à questão econômica, existiam para sancionar o sistema econômico existente, trazendo dispositivos que garantiam a liberdade de comércio, de indústria, a liberdade contratual e o direito de propriedade, este último uma preocupação constante¹⁶². A diferença que marca o chamado constitucionalismo social do século XX¹⁶³, é o fato de que as constituições não têm por objetivo a mera recepção da ordem econômica posta, querem sim, alterá-la, positivando tarefas e condutas a serem realizadas de modo a que se estabeleça uma ordem social e econômica nova, distante das desigualdades constantes nos sistemas anteriores.

Neste sentido a Constituição de 1988 segue como Constituição dirigente, nos termos das lições de Canotilho¹⁶⁴, como programa para o futuro. Lembra-se que para Canotilho faz-se necessária a determinação constitucional para que a realidade se altere. A Ordem Constitucional conduz a alteração da realidade, pois, seguindo-se os ditames e limites constitucionais, que vinculam o legislador à edição de normas concretas compatíveis com a ordem estabelecida pelo Texto Constitucional, segue-se a aplicação de normas que resultarão, quando da sua observação, em condutas adequadas a estas normas e que transformarão a realidade, aproximando-a daquela almejada pelo legislador constitucional (que ao final deve traduzir os anseios da própria sociedade em que se insere).¹⁶⁵

Deste modo os princípios consagrados em constituições dirigentes surgem como a expressão da vontade daquela sociedade e tem dupla função: a primeira, a de formar a consciência coletiva, através da positivação de conceitos, tentando uniformizar o desejo social; e a segunda a de nortear o legislador de modo a seguir os princípios constitucionais

Traz, por outro lado, mecanismos na ordem social voltados a sua efetivação. Tudo depende da aplicação das normas constitucionais que contêm essas determinantes, esses princípios e esses mecanismos”. Curso de Direito Constitucional Positivo. Pág. 790. Malheiros. 32ª edição. 2008.

¹⁶² Conforme afirma Gilberto Bercovici. *Constituição Econômica e Constituição Dirigente* em Constituição e Democracia. Estudos em homenagem ao Professor J.J. Gomes Canotilho. Malheiros. Pág. 240.

¹⁶³ Expressão utilizada por Gilberto Bercovici, in *Constituição e Estado de Exceção Permanente. Atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro: Azougue editorial, 2004.

¹⁶⁴ Para Canotilho, não é apenas parte da Constituição que pode ser chamada de dirigente e sim toda ela. Há para Canotilho uma necessária desconfiança do legislador e por isso há sempre que se encontrar meios de vincular o legislador à Constituição. Veja-se José Joaquim Gomes Canotilho, *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais Programáticas*, 2ª ed., Coimbra, Coimbra Ed, 1994, pp. 12, 14, 18-24, 27-30 e 69-71.

¹⁶⁵ Hesse, por sua vez, atribui força normativa à Constituição afirmando que “a Constituição Jurídica não configura apenas a expressão de uma dada realidade. Graças ao elemento normativo, ela ordena e conforma a realidade política e social. As possibilidades, mas também os limites da força normativa da Constituição resultam da correlação entre ser (Sein) e dever ser (Sollen). A Constituição Jurídica logra conferir forma e modificação à realidade”. Konrad Hesse. *A Força Normativa da Constituição*. Sérgio Antonio Fabris editor. Porto Alegre: 1991. pág. 24.

tendentes a efetivar os princípios que direcionam no caso a ordem econômica e também a social. Estas duas funções, estes dois objetivos existem e se realizam ao longo do tempo e, a partir da sua realização, tornam-se enraizados no sistema, deixando inclusive de ser importante sua positivação.¹⁶⁶

Conforme se denota da realidade das constituições de vários países europeus, por exemplo, onde a realidade de diminuição das diferenças sociais e econômicas já se encontra mais direcionada, senão realizada, com distâncias menores do que aquela verificada em países como o Brasil; nestas constituições, muitas garantias e princípios encontram-se implícitos, não deixando, contudo, por ausência de positivação de ser realizados. Constituições como a Portuguesa, que contém texto ao qual se assemelha a nossa Constituição, dirigiram o país no sentido da concretização de uma ordem econômica com preocupações sociais; implementadas estas alterações, as disposições constitucionais podem até deixar de ser necessárias, permanecendo implícitas junto aos princípios que norteiam a ordem vigente.

Canotilho¹⁶⁷ trata a questão da Constituição econômica a partir do que denomina de “idéia de economia dirigida e a existência de uma Constituição econômica”.

Na visão do autor, o antiliberalismo do Estado Novo (em Portugal com a Constituição de 1933 – seguindo a Constituição de *Weimar*¹⁶⁸) visava combater o liberalismo mais como uma concepção de mundo e de vida (pensamento mais conservador), do que como uma forma de domínio social e econômico.

Assim, essa Constituição (1933) trouxe o que chama o autor de “um bloco” de artigos consagrados ao “capitalismo organizado”, “onde se definem os princípios de coordenação e regulamentação da vida econômico-social”. Diz o autor que “Além disso, e na medida em que muitas das normas da constituição econômica definem programas e estabelecem diretivas para a ordem econômica, a constituição deixou de ser um estatuto organizatório liberal para se erigir em *constituição programático-dirigente*¹⁶⁹”.

Seguindo nesta linha de pensamento o autor passa à questão da “Concretização Constitucional do Princípio da Democracia Econômica e Social”.

¹⁶⁶ Sobre a questão da modificação da função da Constituição dirigente para o sistema Português, vide Canotilho e a Constituição Dirigente – Jornadas sobre a Constituição Dirigente em Canotilho – 2ª edição Jacinto Nelson de Miranda Coutinho (org.), Renovar.

¹⁶⁷ José Joaquim Gomes Canotilho, Direito Constitucional, 5ª edição, livraria Almedina, Coimbra – Portugal. Pág. 480.

¹⁶⁸ Para Fábio Comparato “A Constituição francesa de 1848, retomando o espírito de certas normas das Constituições de 1791 e 1793, reconheceu algumas exigências econômicas e sociais. Mas a plena afirmação desses novos direitos humanos só veio a ocorrer no século XX, com a Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição de Weimar de 1919”. A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos. Pág. 53.

¹⁶⁹ Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador pág. 183.

Aí conceitua a Constituição Econômica em sentido estrito, como o conjunto de disposições constitucionais – regras e princípios – que dizem respeito à conformação da ordem fundamental da economia.

A Constituição (Portuguesa) é fundamentalmente caracterizada pela ideia de democratização econômica e social; e o princípio da democracia social e econômica constitui um limite e um impulso para o legislador.

Constitui um “limite”, pois o legislador não pode executar uma política econômica e social contrária ao imposto pelas normas constitucionais e um “impulso”, pois exige positivamente do legislador (e dos demais órgãos concretizadores) a implementação de uma política em conformidade com as normas concretamente impositivas da Constituição¹⁷⁰.

Pode-se trazer estas conclusões para a análise da Constituição brasileira, que traz no bojo do artigo 170, o que José Afonso da Silva¹⁷¹ chama de “princípios de integração” (art. 170, V, VI, VII, VIII, IX). Estes princípios buscam a solução de problemas de marginalização regional ou social. É o modo, a forma de se operacionalizar o disposto no *caput* do artigo 170 e de se atingir a justiça social.

Para analisar a ordem econômica instituída na Constituição da República de 1988, Eros Grau¹⁷² parte de um conceito inicial de Constituição econômica, sendo esta, para o autor, inicialmente, “*um conjunto de normas voltadas à organização econômica*”. Para o mesmo autor, o preenchimento, hoje, do texto constitucional por normas de caráter sócio-econômico e de cunho diretivo torna o conceito ultrapassado.

A caminho da aproximação da conceituação, o autor cita Vital Moreira para quem a Constituição econômica seria um “conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma forma de organização e funcionamento da economia e constitui, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica”.

Eros Grau ainda cita a doutrina portuguesa de Antonio L. Sousa Franco¹⁷³ para conceituar a constituição econômica a partir de sua função. Assim, a Constituição Econômica seria “formada pelo ordenamento essencial da actividade econômica – contendo princípios e

¹⁷⁰ Direito Constitucional. Pág. 481.

¹⁷¹ “Juntamos aqui considerações sobre a *defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego*. Chamamo-los de *princípios de integração*, porque todos estão dirigidos a resolver os problemas de marginalização regional ou social. Todos já mereceram tratamento em outros lugares, como a *defesa do consumidor*, de que cuidamos, como um dos direitos coletivos consignados no art. 5º, e a ele nos reportamos como princípio da ordem econômica”. Curso de Direito Constitucional Positivo. Pág. 796.

¹⁷² A ordem Econômica na Constituição de 1988.

¹⁷³ Eros Grau, A ordem Econômica na Constituição de 1988, pág. 61.

normas essenciais ordenadoras da economia, das quais decorrem sistematicamente as restantes normas da ordem jurídica da economia”.

Ainda para Eros Grau, é importante distinguir Constituição Econômica material e Constituição Econômica formal. A chamada material é aquela composta por normas jurídicas que regem o sistema e os princípios das instituições econômicas e que podem ou não constar do Texto Constitucional; ou seja, podem ou não ter a estabilidade que caracteriza as normas insertas nos textos constitucionais.

Por outro lado, a Constituição econômica formal compreenderá apenas as normas que estão no texto constitucional e que são, portanto, dotadas dos requisitos formais próprios desta.

Na ausência dos dois elementos acima expostos, ou seja, sem o conjunto de preceitos que instituem determinada ordem econômica ou sem o conjunto de regras e princípios ordenadores da economia – também se faz presente a Constituição Econômica, e aqui, ainda seguindo-se Eros Grau, estar-se-ia diante de uma “Constituição Econômica Natural”, ou, melhor definida por “Constituição Econômica Implícita”.

Neste sentido Bernard Chenot¹⁷⁴ “Qu’elle soit écrite ou coutumière, qu’elle laisse le champ large aux initiatives individuelles ou qu’elle les gouverne, une *constitution économique* existe en tout État »¹⁷⁵.

Gilberto Bercovici¹⁷⁶ afirma que a “diferença essencial, que surge a partir do *constitucionalismo social* do século XX, e vai marcar o debate sobre a Constituição Econômica, é o fato de que as Constituições não pretendem mais receber a estrutura econômica existente, mas querem alterá-la. As Constituições positivam tarefas e políticas a serem realizadas no domínio econômico e social para atingir certos objetivos. A ordem econômica destas Constituições é “programática”, hoje diríamos “dirigente”. A Constituição Econômica que conhecemos surge quando a estrutura econômica se revela problemática, quando cai a crença na harmonia pré-estabelecida do mercado. A Constituição Econômica quer uma nova ordem econômica, quer alterar a ordem econômica existente, rejeitando o mito da auto-regulação do mercado. As Constituições Econômicas do século XX buscam a configuração política do econômico pelo Estado. Deste modo, a característica essencial da atual Constituição Econômica, dado que as disposições econômicas sempre existiram nas

¹⁷⁴ Organisation Économique de l’État, 2ª ed, Dalloz, Paris, 1965, p. 93.

¹⁷⁵ Em tradução livre: “Sejam escritas ou consuetudinárias, deixem largo campo à iniciativa individual ou governem, uma constituição econômica existe em todo Estado”.

¹⁷⁶ Constituição Econômica e Constituição Dirigente em Constituição e Democracia. Estudos em homenagem ao Professor J.J. Gomes Canotilho. Malheiros, pág. 241.

Constituições, é a previsão de uma ordem econômica programática, estabelecendo uma Constituição Econômica diretiva, no bojo de uma Constituição Dirigente”.

Sabendo-se então que a Constituição da República de 1988 é uma Constituição Dirigente, inclusive quanto a seu conteúdo econômico, há que se identificar ainda, em quais de suas cláusulas dispõe o caminho e a forma de percorrê-lo para que se cumpram os objetivos constitucionais. É certo que o artigo 3º da Constituição já prevê imediatamente que os objetivos fundamentais da República¹⁷⁷ constituem-se na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, erradicando-se a pobreza e a marginalização, reduzindo-se as desigualdades sociais e regionais, promovendo-se o bem de todos sem qualquer discriminação¹⁷⁸. Para a realização destes objetivos principais, estabelece em seus mais diversos capítulos, normas mais específicas que não se dissociam (e a interpretação e aplicação destas normas também não pode se dissociar) dos objetivos da República. Deste modo é que as ordens econômica, tributária, social, ambiental, dentre outras, devem observar em tudo a realização dos objetivos da República.

Novamente é Gilberto Bercovici¹⁷⁹ quem explicita a questão afirmando que “a Constituição de 1988 é, claramente, uma Constituição Dirigente, como podemos perceber da fixação dos objetivos da República no seu artigo 3º”. Explica ainda o autor as diversas funções exercidas por alguns dispositivos constitucionais dentre eles as do mesmo artigo 3º, “os princípios constitucionais fundamentais, como o art. 3º, têm a função, entre outras, de identificação do regime constitucional vigente, ou seja, fazem parte da fórmula política do Estado. A fórmula política individualiza o Estado, pois diz respeito ao tipo de Estado, regime político, valores inspiradores do ordenamento, fins do Estado, etc. Também define e delimita a identidade da Constituição perante seus cidadãos e a comunidade internacional. Em suma, a fórmula política é a síntese jurídico-política dos princípios ideológicos manifestados na Constituição. O que contraria a fórmula política afeta a razão de ser da própria Constituição. O artigo 3º da Constituição, além de integrar a fórmula política, também é, na expressão de Pablo Lucas Verdú, a “cláusula transformadora” da Constituição. A ideia de “cláusula

¹⁷⁷ José Afonso da Silva entende que “É a primeira vez que uma Constituição assinala, especificamente, objetivos do Estado brasileiro, não todos, que seria despropositado, mas os fundamentais, e entre eles, uns que valem como base das prestações positivas que venham a concretizar a democracia econômica, social e cultural, a fim de efetivar na prática a dignidade da pessoa humana”. Curso de Direito Constitucional, pág. 93.

¹⁷⁸ Segundo Flávia Piovesan, se a cidadania e a dignidade da pessoa humana são os fundamentos que alicerçam o Estado Democrático de Direito brasileiro “construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, constituem os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, consagrados no art. 3º da Carta de 1988”. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. Pág. 27.

¹⁷⁹ Constituição Econômica e Constituição Dirigente. Pág. 244.

transformadora” está ligada ao art. 3º da Constituição Italiana de 1947 e ao art. 9º, 2 da Constituição espanhola de 1978. Em ambos os casos a “cláusula transformadora” explicita o contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la. Deste modo impedem que a Constituição considere realizado o que ainda está por se realizar, implicando obrigação do Estado em promover a transformação da estrutura econômico-social”.

Neste contexto é que se identifica que há muito a ser realizado ainda pelo Estado quanto à realização de seus objetivos e é justamente uma parte desta ausência de realização que ficou esquecida que se estuda e busca formas para implementação imediata de modo a não tornar dispositivos constitucionais inaplicáveis em face de questões formais ou de mera interpretação da legislação em vigor.

1.2. A Constitucionalização da Ordem Econômica e a Interpretação e Aplicação do Direito a partir da Constituição

Desde que se compreendeu que a Constituição é o centro de todo o ordenamento jurídico, as tutelas das relações públicas e privadas, devem, reconhecidamente, obedecer aos fundamentos, aos objetivos e aos princípios constitucionalmente albergados, de modo que não se admita que as relações ditas públicas ou privadas neguem aqueles fundamentos ou, no caso das chamadas relações privadas desconsiderem os efeitos que se projetam para além das partes diretamente envolvidas naquela relação. Não é por outra razão que a atual Constituição da República deve ser observada quando da celebração de contratos entre os particulares, uma vez que a ordem econômica, que porventura esteja vinculada a este contrato não se dissocia e nem está “disponível” aos particulares para que sobre esta determinem consequências que afetem terceiros. Deste modo os princípios constitucionais que regem a ordem econômica e que devem ser observados em todas as relações jurídicas encontram-se insertos de maneira mais específica no art. 170 da Constituição da República. A ordem econômica está fundada primordialmente na valorização do trabalho humano¹⁸⁰, na livre iniciativa, preceitos que combinados devem assegurar a todos uma existência digna, buscando-se justiça social, através da observação dos princípios de soberania nacional, propriedade privada¹⁸¹, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das

¹⁸⁰ O que já é assegurado como preceito fundamental no próprio artigo 1º da Constituição da República, pois a dignidade da pessoa humana também se alcança com o trabalho em condições também dignas.

¹⁸¹ Conforme já salientado a ordem econômica é capitalista e, portanto a propriedade privada, inclusive dos meios de produção é garantida.

desigualdades regionais e pessoais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido às empresas nacionais de pequeno porte.

A ordem econômica passou a constar na Constituição de modo a se dar maior efetividade a estes princípios que a regem. Se a Constituição deve funcionar como uma direção acerca do rumo a ser tomado em face das situações concretas, que se pretende não se perpetuem e sim se movimentem para uma situação ideal, a força normativa da Constituição deve alcançar os princípios.

No período compreendido entre o final do século XIX e o início do século XX teve-se o período conhecido como positivismo jurídico. No positivismo o direito era a norma¹⁸²; a filosofia e os princípios foram, neste contexto, apartados do Direito. Fundadas na obediência à lei, barbáries foram cometidas (o nazismo na Alemanha e o fascismo na Itália são exemplos destas). Este cenário absurdo¹⁸³ vai dando lugar ao que se pode denominar de pós-positivismo¹⁸⁴. Para o pós-positivismo¹⁸⁵, o direito não se esgota na lei, no texto positivado, os valores compartilhados pela sociedade devem ser assegurados pelos tribunais; o pós-positivismo¹⁸⁶ promove “a) uma reaproximação entre o direito e a filosofia, entre o direito e a

¹⁸² Norma esta considerada desnecessária anteriormente no período do chamado jusnaturalismo.

¹⁸³ Exemplo do positivismo exacerbado pode ser consultado em Hannah Arendt, *Eichmann em Jerusalém – um relato sobre a banalidade do mal*. Eichmann, julgado em Jerusalém pelos crimes cometidos em todo o período do regime nazista e principalmente durante o período da Segunda Guerra Mundial, após ouvir as acusações que sobre ele pairavam declarou-se, a cada uma delas, “Inocente, no sentido da acusação”. Hannah Arendt questiona então “em que sentido ele se considerava culpado?” uma vez que tal questionamento não havia sido feito quer pela acusação ou pela defesa e nem mesmo pelos três juízes do caso. Robert Servartius, advogado de Eichmann respondeu a esta pergunta em uma entrevista concedida à imprensa afirmando que “Eichmann se considera culpado perante Deus e não perante a lei”. Para a defesa de Eichmann que levava em consideração o sistema legal nazista então existente, Eichmann nada fizera de errado; as acusações não constituíam crimes, mas “atos de Estado”, sobre os quais nenhum outro Estado tinha jurisdição. Para a defesa era dever de o acusado obedecer a esta legislação. Págs. 32 e 33.

¹⁸⁴ Sobre o tema veja-se o texto de Luis Roberto Barroso, em *Diálogos Constitucionais: Direito, Neoliberalismo e Desenvolvimento em países periféricos*, págs. 321-331. Renovar. Obra organizada por Jacinto Nelson de Miranda Coutinho e Martonio Mont’Alverde Barreto Lima.

¹⁸⁵ Flávia Piovesan não denomina o período como tal, mas aponta a modificação dos paradigmas apresentando um breve retrospecto histórico que merece transcrição. “Nesse contexto, ao final da Segunda Guerra Mundial, emerge a grande crítica e o repúdio à concepção positivista de um ordenamento jurídico indiferente a valores éticos, confinado à ótica meramente formal. É justamente sob o prisma da reconstrução dos direitos humanos que é possível compreender, no Pós-Guerra, de um lado, a emergência do chamado “Direito Internacional dos Direitos Humanos”, e, de outro, a nova feição do direito constitucional ocidental, em resposta ao impacto das atrocidades então cometidas. No âmbito do direito constitucional ocidental, são adotados Textos Constitucionais abertos a princípios, dotados de elevada carga axiológica, com destaque para o valor da dignidade humana. Esta será a marca das Constituições europeias do Pós-Guerra. Observe-se que, na experiência brasileira e mesmo latino-americana, a abertura das Constituições a princípios e a incorporação da dignidade humana demarcarão a feição das Constituições promulgadas ao longo do processo de democratização política. Basta atentar à Constituição brasileira de 1988, em particular à previsão inédita de princípios fundamentais, entre eles o princípio da dignidade da pessoa humana. Intenta-se a reaproximação da ética e do direito, e, neste esforço, surge a força normativa dos princípios, especialmente do princípio da dignidade humana. Há um reencontro com o pensamento kantiano, com as ideias de moralidade, dignidade, direito cosmopolita e paz perpétua”. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. Pág. 29.

¹⁸⁶ Luis Roberto Barroso, texto citado, pág. 323.

ética; b) o reconhecimento de normatividade aos princípios, que são a via pela qual os valores ingressam na ordem jurídica; c) a centralidade dos direitos fundamentais e as múltiplas implicações daí resultantes”

A Constituição é o ponto de partida para a interpretação de todo o sistema jurídico, não para ser aplicada somente como texto positivado, mas como instrumento através do qual se lê, interpreta e se aplica o direito¹⁸⁷. A Constituição deixa de ser um instrumento político, um conjunto de disposições voltadas somente à organização política do Estado e às relações de direito público, para se voltar a todas as relações decorrentes e tuteladas pelo direito.

Nas palavras de Claudia Lima Marques¹⁸⁸, “tendo em vista a evolução do direito, como um instrumento de mudança social, os direitos previstos no texto constitucional, tanto os direitos políticos (os chamados direitos fundamentais de 1ª geração) quanto os direitos econômicos e sociais (direitos fundamentais de 2ª e 3ª gerações) passam a ter também uma eficácia “positiva”. Se tradicionalmente estas previsões constitucionais possuíam um efeito meramente “negativo”, no sentido de proibir o Estado de certas atitudes diante dos cidadãos, agora tais previsões ganham uma nova força “positiva”, no sentido de obrigar o Estado a tomar certas atitudes, inclusive a intervenção na atividade privada para proteger determinado grupo difuso de indivíduos, como os consumidores. Daí a tendência do legislador moderno, que procura garantir a eficácia prática dos novos direitos fundamentais do indivíduo, dentre eles os direitos econômicos, pela inclusão destes “objetivos constitucionais” em normas ordinárias de direito privado, como é o caso do Código de Defesa do Consumidor”.

Sabendo-se, portanto, que a ordem econômica consta de nossa Constituição da República e anda ao lado da preocupação com a ordem social, não se pode ignorar que os princípios que regem a ordem econômica e que estão inseridos na Constituição da República de 1988 têm consequências práticas na sua imposição primordialmente no que diz respeito ao papel do Estado e dos demais atores das relações econômicas em específico as relações tributária e de consumo. Não é demais lembrar que a Ordem Constitucional é uma, entrelaçando conceitos de modo a albergar o tratamento das situações em concreto seguindo-se uma ordem maior que rege todo o sistema (consubstanciada primordialmente nos objetivos

¹⁸⁷ Para Canotilho “O direito do Estado de Direito do século XIX e da primeira metade do século XX é o direito das regras e dos códigos; o direito do Estado Constitucional Democrático e de Direito leva a sério os princípios, é um direito de princípios”. A “principalização” da jurisprudência através da Constituição, Revista de Processo n. 98, pág. 84. Ainda sobre a força atribuída aos princípios, Flávia Piovesan analisando o caso brasileiro afirma que “se os princípios gerais de direitos, de acordo com a Lei de Introdução ao Código Civil, constituíam fonte secundária e subsidiária do direito, aplicável apenas na omissão da lei, hoje os princípios fundamentais da Constituição Federal constituem a fonte primária por excelência para a tarefa interpretativa”. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. Nota 22, pág. 30.

¹⁸⁸ Contratos no Código de Defesa do Consumidor, pág. 597.

e fundamentos da própria República¹⁸⁹). Ricardo Lobo Torres divide a Constituição, para fins didáticos, denominando-a de Econômica quando trata destas finalidades, Tributária quando trata de Tributação, mas sempre de modo a lembrar que estas “constituições” fazem parte de uma ordem global. Afirma o autor¹⁹⁰ que “as relações entre a Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômico e tributário”.

É esta relação que se estabelece entre os mais diversos capítulos ou temas tratados pela Constituição que deve considerar como uma a ordem aplicável não sendo possível admitir-se nem a sobreposição das disposições constitucionais, nem tão pouco o conflito entre estas, afastando-se a aplicação de princípios em detrimento da aplicação de outros. É de se salientar sempre que a unidade do Sistema visa sobretudo à realização de seus próprios fundamentos.

1.3. Princípios e Regras

Para o presente trabalho não interessa estabelecer uma ampla discussão acerca da melhor definição e enquadramento do que sejam princípios ou regras. Porém para que se possa fundamentar com propriedade os apontamentos trazidos é importante que se demonstre qual o entendimento aqui adotado para fins de definição do que seja princípio e do que seja regra sem que se objetive a polêmica ou a crítica às classificações, para tanto, trabalhos específicos e de maior abrangência¹⁹¹ já foram publicados e tratam com maior dedicação do tema. O objetivo maior de distinção e classificação de regras e princípios, para este trabalho se dá em face da necessária análise da aplicação dos princípios e das regras e da forma,

¹⁸⁹ “Considerando que toda Constituição há de ser compreendida como unidade e como sistema privilegia determinados valores sociais, pode-se afirmar que a Carta de 1988 elege o valor da dignidade humana como valor essencial, que lhe dá unidade de sentido. Isto é, o valor da dignidade humana informa a ordem constitucional de 1988, imprimindo-lhe uma feição particular”. Flávia Piovesan. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. Pág. 28.

¹⁹⁰ Ricardo Lobo Torres. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro. Forense, 1986. pág. 629.

¹⁹¹ Sobre o tema consulte-se os clássicos trabalhos de: Ronald Dworkin. *Levando os direitos a sério*. Martins Fontes; Robert Alexy. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Malheiros, 2008 e ainda os trabalhos que oferecem uma visão crítica das colocações dos primeiros autores feitos por Humberto Ávila. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. Malheiros e por Roberto Ferraz. *Princípios são universais e não comportam exceções. Grandes Questões atuais de Direito Tributário*. 10º volume. Dialética, 2006. Também Luís Eduardo Schoueri, na parte introdutória de seu trabalho “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica” faz uma síntese da questão tratando de diferenciar valores, princípios e regras. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2005, pág. 10.

primordialmente de interpretação de regras existentes para que, da interpretação, à luz dos princípios que as fundamentam se dê maior efetividade às mesmas.

Preliminarmente, é importante que se observe, seguindo-se a lição de Humberto Ávila¹⁹² a distinção entre texto e norma, pois que existem normas que não se encontram positivadas e nem por isso deixam de ser aplicadas. Para esse autor “*Normas* não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. (...) O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte”.

Assim a positivação é desnecessária em muitos casos, bastando que o tratamento a ser dado aos temas que já encontram amparo no sistema vigente siga em sentido convergente com o pré-determinado pelo conjunto de textos normativos existentes.

É também do mesmo autor uma breve síntese das teorias que distinguem regras e princípios: “Há, *grosso modo*, duas correntes doutrinárias que definem os princípios. A primeira corrente sustenta que os princípios são normas de elevado grau de abstração (destinam-se a um número indeterminado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número indeterminado de pessoas) e que, por isso, exigem uma aplicação influenciada por elevado grau de subjetividade do aplicador; contrariamente às regras, que denotam pouco ou nenhum grau de abstração (destinam-se a um número (quase) determinado de pessoas), e que, por isso, demandam uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete. Essa é a teoria clássica do Direito Público, inicialmente difundida pelos estudos de Direito Administrativo e depois transplantada para os trabalhos de Direito Constitucional. É dessa concepção que vem a afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas-mestras ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam seus efeitos”.¹⁹³

As teorias que pretendem distinguir princípios e regras baseadas em determinados critérios como o da abstração e o do comando específico (ou até gramatical pelo que as regras teriam que conter expressões categóricas de comando, por exemplo) são criticadas pois apresentam inconsistências que acabaram conduzindo o estudo dos princípios e sua aplicabilidade a um caminho que não se sustenta acabando por tornar princípios e regras inúteis do ponto de vista da aplicação prática; veja-se, por exemplo, que toda norma, seja ela princípio ou regra, conterà algo que é comum às duas categorias: a indeterminação. Assim, se o critério está presente em ambas as normas, não poderia ser utilizado para a distinção das

¹⁹² Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos. Malheiros, 8ª edição, 2008. pág. 30.

¹⁹³ Teoria dos princípios. Pág. 84.

mesmas, o que por outro lado, poderia alçar diversas regras, erroneamente, à categoria de princípios e vice-versa, uma vez que o critério distintivo não as distingue¹⁹⁴.

Dworkin e Alexy apresentaram importantes estudos sobre a distinção entre princípios e regras que podem ser demonstradas resumidamente no quadro abaixo:

	Princípios	Regras
Dworkin ¹⁹⁵	Possuem dimensão de peso ou importância (<i>dimension of weight</i>). Se existir colisão de princípios, aquele com peso maior se sobrepõe ao outro, sem que este outro perca sua validade.	São aplicadas ao modo <i>tudo ou nada</i> (<i>all-or-nothing</i>). Se existir colisão entre duas regras uma delas será aplicada e a outra deve ser considerada inválida. Pode ter exceções, mas nestes casos será impreciso e incompleto enunciar a regra sem enumerar as exceções.
Alexy	O conflito entre princípios não se resolve pela prevalência imediata de um sobre o outro, mas se estabelece pela <i>ponderação</i> entre os princípios colidentes, e um deles prevalecerá sobre o outro em determinada circunstância concreta. Criam-se regras de prevalência entre os princípios (<i>tudo ou nada</i>).	Determinam as consequências normativas de forma direta. No caso de colisão será a contradição solucionada pela: a) introdução de uma exceção à regra; b) pela decretação de invalidade de uma das regras envolvidas.

Embora as teorias sirvam de alicerce e início de análise para muitos dos trabalhos posteriormente desenvolvidos sobre a análise dos princípios e das regras elas também acabam sendo criticadas porque conduzem ao que se denomina de ponderação dos princípios e o termo “ponderação”¹⁹⁶ dos princípios por sua vez recebe críticas em face da sua subjetividade

¹⁹⁴ Humberto Ávila, Teoria dos Princípios. págs. 66 e ss.

¹⁹⁵ Levando os Direitos a sério. Pág. 40.

¹⁹⁶ Eros Grau se posiciona pela necessidade de ponderação entre os princípios, afirmando, seguindo a lição de Dworkin que enquanto as regras aplicam-se num “tudo ou nada” os princípios jurídicos não se aplicam imediata e automaticamente quando as condições previstas para sua aplicação se manifestam. Embora não se possa estar de acordo com a conclusão a que chega o autor acerca da correta aplicabilidade dos princípios importante que seja transcrita sua posição. Eros Grau utiliza a denominação “jogo de princípios” para afirmar que “o fenômeno jurídico não é uma questão científica, porém uma questão política e, de outra parte, a aplicação do direito é uma prudência e não uma ciência”. A Ordem Econômica na Constituição de 1988, pág. 99.

exagerada. A partir da possibilidade ou não de ponderação ou sopesamento entre os princípios caminha-se para uma definição do alcance dos princípios.

Luís Eduardo Schoueri admite a contradição entre os princípios e por isso entende que a ponderação deve ocorrer. “Princípios e regras diferem, já que aqueles, enquanto diretrizes para a realização ótima do consenso jurídico, devem ser sopesados em cada caso, podendo ser concretizados em graus diversos, em uma ou mais normas. Num sistema pluralista, a contradição entre os princípios é possível, exigindo do jurista atenção em sua ponderação. No estudo das normas tributárias indutoras, encontram-se, também, princípios com orientação díspar, a serem sopesados pelo aplicador da norma, sem necessariamente afastar um ou outro, mas possivelmente reduzindo o alcance de um por causa do outro. Como forças com vetores diversos, cuja resultante indicará a direção a ser seguida pelo fenômeno físico, também os princípios jurídicos atuam num feixe, cabendo ao intérprete determinar a direção que dali resulta”.¹⁹⁷

Posicionando-se contrariamente à possibilidade de afastamento da aplicação de um princípio em detrimento de outro, Selma Ferraz¹⁹⁸ sintetiza: “princípios não podem ser criados ou manipulados pela vontade dos homens; eles constituem uma descoberta de ordem moral e por isso são válidos *universalmente*”.

Para Roberto Ferraz¹⁹⁹ “... o que caracteriza o princípio é que seja – a um só tempo – objetivo e diretor de todo o sistema jurídico. Não será princípio aquilo que somente pode ser aplicado em determinadas circunstâncias, isto é, com exceções. Somente será princípio o que não comportar exceções, o que se possa sempre e invariavelmente tomar por objetivo e por diretiva do conjunto de normas jurídicas”.

E continua ainda afirmando que “... são princípios aqueles elementos fundamentais do sistema jurídico que constituem ao mesmo tempo seus objetivos e seu critério de interpretação, que se apresentam nos diversos países, e não comportam exceções. São poucos, interligados, mas comportam desdobramentos em áreas específicas”²⁰⁰.

¹⁹⁷ Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Editora Forense. Pág. 39.

¹⁹⁸ “Princípios da Ordem Econômica e o Conceito de Sociedade Justa” em Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz (coordenação) Quartier Latin, 2009, páginas 195 e seguintes.

¹⁹⁹ Ferraz, Roberto. Princípios são Universais e não comportam exceções. Grandes Questões atuais de Direito Tributário 10º volume, pág. 396. Dialética, São Paulo, 2006.

²⁰⁰ Ferraz, Roberto. “Princípios são universais e não comportam exceções”. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. 10º volume. Dialética. São Paulo – SP, pág. 398.

Elenca o mesmo autor como princípios (em matéria tributária) os da “igualdade, legalidade, irretroatividade e seus desdobramentos como a transparência e a capacidade contributiva”²⁰¹.

Humberto Ávila²⁰² faz uma proposta conceitual para regras e princípios sendo que para o autor:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”.

Feitas estas colocações e para os fins que interessam ao presente trabalho, tem-se que, abstraída a crítica já reportada aqui, uma conceituação sintética e instrumental ao desenvolvimento deste estudo disporá que:

Princípios são os fundamentos do sistema jurídico, podem estar escritos ou não, porém regem as relações sociais e jurídicas em determinadas sociedades, como fins a serem alcançados. Não comportam exceções²⁰³ uma vez que direcionam a aplicabilidade do sistema jurídico vigente. São aplicáveis em vários sistemas jurídicos. Sua aplicabilidade é imediata ainda que como vetores da legislação que os aplicará em concreto.

Regras são a tradução concreta dos princípios. Tratam de casos concretos e comportam exceções conforme a análise que seja feita dos casos específicos e devem ser interpretadas e aplicadas segundo os princípios que as justificam. São aplicáveis nos sistemas que regem, e sua aplicação não pode ser contrária à realização dos princípios.

²⁰¹ Ferraz, Roberto. “Princípios são universais e não comportam exceções”. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 10º volume. Dialética. São Paulo – SP, pág. 401.

²⁰² Teoria dos Princípios. Pág. 78.

²⁰³ Aqui se optou por seguir o posicionamento já transcrito de Roberto Ferraz que afirma a impossibilidade de conflitos ou ponderações salientando que se bem entendidos os princípios não há que se falar em conflito. “Os conflitos ocorrem apenas se mal interpretados os princípios”. No desenvolvimento do raciocínio exemplifica servindo-se do princípio da igualdade. “Não há como pensar que todos os homens são iguais, mas que há exceções”. E em matéria tributária, o critério de afirmação da igualdade é justamente o da capacidade contributiva, aplicado à luz do princípio da igualdade, sem desvirtuá-lo ou diminuí-lo em sua aplicação. “Princípios são universais e não comportam exceções”. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 10º volume. Dialética. São Paulo – SP, págs. 395-399.

Seguindo-se estas lições, em resumo tem-se que as regras devem traduzir a aplicação prática dos princípios. Se há possibilidade de afastamento das regras, aos princípios isto não é possível e nem necessário, pois os mesmos co-existem, e constituem-se nos valores, nos vetores de uma sociedade, podendo ou não estar consubstanciados de maneira positivada no sistema legislativo aplicável. Porém uma vez positivados e recebidos como princípios devem ser utilizados como vetores da aplicação das regras, que, se contiverem previsões contrárias aos princípios deverão ser excluídas do sistema jurídico e se restar em algum caso silente em relação a quaisquer pontos albergados pelos princípios e não resultando qualquer dano da sua aplicação imediata pela interpretação da lacuna deixada conforme os princípios que lhe respaldam, deve a mesma ser assim aplicada. Na ausência de lei no entanto e sendo os princípios suficientes para promover limitações específicas a determinadas atividades, estas (limitações) devem ser atendidas.

Ainda sobre o tema, importante é o estudo de Ricardo Lobo Torres²⁰⁴ que acrescenta a noção de “valor” aos elementos distintivos e de caracterização, entendendo que os valores se incorporam ao ordenamento jurídico democrático através dos princípios constitucionais pelos quais “se concretizam e se expressam”. Estabelece o autor o que denomina de uma “escala de concretização do direito”, que parte dos valores jurídicos que são “ideias absolutamente abstratas, supra constitucionais, que jamais se traduzem em linguagem normativa e que são destituídos de eficácia direta”, a seguir vêm os princípios que se constituem no “primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam” e que ainda mantém “elevado grau de abstração e indeterminação”, traz então o que chama de “subprincípios” e define como sendo “vinculados de maneira direta aos princípios, com menor grau de abstração e maior concretude, aparecendo quase sempre positivados na lei ou na Constituição”, passa então pela norma ou regra de direito que define como possuindo “um maior grau de concretude, sendo atributiva de direitos e deveres”, para chegar ao que determina como “ponto máximo de concretude do direito financeiro, quando o juiz, pela sentença, reconhece e fixa os direitos e as obrigações das partes, com o que realiza a justiça e garante a paz.”

A noção de valor é recebida na conceituação que aqui se propõe como elemento fundamental, isto porque os princípios estão absolutamente ligados aos valores que o originam, não se trata aqui de afirmar que existe uma possível hierarquia entre os princípios;

²⁰⁴ “Ética e Justiça Tributária. Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords). São Paulo, Dialética, 1998, p. 173 a 196.

ao contrário, trata-se de reconhecer a inexistência desta em face da relação direta que os princípios têm com os valores, não sendo admissível que existam valores mais “fortes” ou “importantes” que outros ao ponto de se admitir uma sobreposição dos mesmos. Em resumo, não há sobreposição ou hierarquia de princípios, uma vez que também é impossível que se admita sobreposição ou hierarquia de valores.

Princípios e regras constituem discussão e campo árido em toda a doutrina das mais diversas subdivisões do estudo do Direito, para que a presente tese se desenvolva, não é necessário que se adentre tão vasta discussão, tendo recebido o tema breve notícia e tratamento, vez que pertinente ao desenvolvimento do mesmo. Não se adentrará aqui em maiores discussões acerca da doutrina mais ou menos correta acerca das regras e dos princípios, já se deu notícia aqui dos trabalhos realizados acerca do tema e é importante que o posicionamento adotado no desenvolvimento desta tese fique claro. Deste modo, entende-se que em parte todas as lições trazidas possuem razões que lhes apresentam de maneira correta seus fundamentos. Entende-se que a melhor definição de princípios e regras deve mesclar os conceitos. Deste modo e primeiramente, do posicionamento de Ricardo Lobo Torres extrai-se a noção de valor. O valor é a base, o início, o que está acima do princípio e da regra. Os princípios deste modo são a primeira positivação dos valores para que então se admita que as regras traduzem a aplicabilidade do direito segundo os princípios e valores. Ocorre que em alguns sistemas, os princípios não se encontram positivados e são aplicáveis, porque os valores já se encontram solidificados, prescindindo de positivação e deste modo as regras baseiam-se em princípios não escritos.

É neste contexto que se vê a aplicabilidade do valor de busca e preservação da dignidade humana e da igualdade, através da positivação de vários princípios constitucionais, dentre eles o que aqui interessa à defesa do consumidor. A defesa do consumidor está como valor e princípio, primeiramente calcada na busca da diminuição da desigualdade (demonstrada em específico pela diminuição das desigualdades entre partes na relação de consumo) e, portanto, efetiva-se a defesa do consumidor nos termos estabelecidos pelas regras que seguem aquele valor e o princípio primordial da igualdade.

A igualdade é direito fundamental, por si só; a defesa do consumidor foi também eleita como direito fundamental²⁰⁵, havendo com isto justificativa a sua presença no rol do artigo 5º da Constituição da República. A defesa do consumidor é, portanto, princípio. A regra que

²⁰⁵ Conforme já citado, para Cláudia Lima Marques, Direito Fundamental Social de segunda geração. Contratos no Código de Defesa do Consumidor, pág. 598. Para José Afonso da Silva a defesa do Consumidor faz parte do que chama de princípio de integração. Curso de Direito Constitucional Positivo, pág. 96.

traduz a aplicação concreta deste princípio está consubstanciada, dentre outros, no Código de Defesa do Consumidor. O Código de Defesa do Consumidor também elenca princípios²⁰⁶ em seu texto (de modo a enfatizá-los no caminho do reconhecimento concreto da defesa do consumidor como direito fundamental e princípio²⁰⁷).

Seguindo-se nesta linha de raciocínio, tem-se que a defesa do consumidor (sempre pautada na igualdade) é também fundamento da ordem econômica, é evidente, uma vez eleita como princípio a defesa, a proteção do consumidor não assume outro formato somente porque deslocada do artigo 5º para o artigo 170 da Constituição. A promoção da proteção e defesa do consumidor é e sempre será princípio, pois que baseada na realização da igualdade que é um princípio, alicerçado no valor dignidade humana.

Uma vez que este trabalho tem suas bases constitucionais nos dispositivos do artigo 5º, XXXII, 170, V e 150, parágrafo 5º, resta saber ainda se o disposto no artigo 150, parágrafo 5º da Constituição da República pode ser considerado regra ou princípio. O citado parágrafo 5º tem a seguinte redação: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Se os princípios descrevem um estado ideal de coisas a ser atingido (defesa do consumidor pela promoção da igualdade) as regras funcionam como a forma de prescrição das condutas para se atingir o fim almejado²⁰⁸, no caso sob análise, se a defesa do consumidor deve ser atendida como direito fundamental e como princípio que rege a ordem econômica, na seara tributária sua realização se dá através da regra que dispõe a necessária transparência na relação tributária que poderá advir da relação de consumo pela informação ao consumidor acerca dos tributos possivelmente presentes e originários da relação de consumo que poderá vir a estabelecer.

²⁰⁶ Art. 4º.

²⁰⁷ Para Luis Edson Fachin, os direitos básicos fixados no CDC são normas materialmente constitucionais fundamentais.

²⁰⁸ Humberto Ávila afirma com propriedade que tanto regras quanto princípios podem ser analisados segundo os mais variados critérios distintivos e que o importante é delimitar tais critérios para a utilidade da distinção. Neste aspecto e conforme seu conteúdo finalístico define que os princípios são *normas-do-que-deve-ser* enquanto as regras são *normas-do-que-fazer* afirmando ainda que “Ambas as normas, contudo, podem ser analisadas tanto sob o ponto de vista comportamental quanto finalístico: as regras instituem o dever de adotar o *comportamento descritivamente prescrito*, e os princípios instituem o dever de adotar o *comportamento necessário* para realizar o estado de coisas”. Teoria dos Princípios, págs. 72 e 73.

O dispositivo aplica em concreto e para a subconstituição²⁰⁹ tributária, do mesmo modo como o faz com a subconstituição econômica a defesa do consumidor. Traz a Constituição da República, para dentro do sistema constitucional tributário, a necessidade de se realizar o princípio da igualdade (que tem por base o valor dignidade humana) através da proteção do consumidor também através da informação dos tributos que suporta. Além de realizar o princípio da transparência em matéria tributária realiza também a defesa do consumidor. É regra o dispositivo do parágrafo 5º do artigo 150; regra de realização em concreto do princípio, com aplicação imediata. O parágrafo 5º determina que seja o consumidor informado acerca da carga tributária que suporta, em seu conteúdo abarca tanto a determinação de que deve haver transparência também na tributação sobre o consumo, quanto a realização da igualdade pela informação do consumidor sobre a carga que suporta.

A conduta descrita na regra é a de que “lei determinará medidas” pelas quais o consumidor será esclarecido acerca dos tributos que suporta. O conteúdo do parágrafo sob análise não prevê a instituição de um direito novo para o consumidor e nem haveria necessidade de fazê-lo, uma vez que o direito à informação como forma de concretização de sua defesa encontra neste dispositivo somente a reafirmação concreta de sua necessidade, nada de novo ou de absolutamente imprescindível a sua existência uma vez que como princípio a defesa do consumidor já está alicerçada na informação e na transparência como forma tradutora concreta da boa fé nas relações de consumo.

A consequência da classificação do disposto no parágrafo 5º do artigo 150 como regra de concretização do princípio de proteção do consumidor será analisada em item específico deste trabalho (3.1.1.1 Da Parte Especial – Capítulo II) por ora é importante salientar-se que os fundamentos aqui trazidos permitem a classificação do dispositivo como tal, pelo que sejam resumidos os argumentos: regras são imediatamente descritivas e mediatamente finalísticas; descreve neste caso a regra que a lei determine formas, procedimentos, para que a finalidade de proteção do consumidor seja atendida, também quando este consumidor revestese da condição de contribuinte.

A finalidade a ser alcançada é a da proteção do consumidor contribuinte, a regra disposta cria para o Estado um dever, o de promover a edição de lei (em sentido estrito ou não) prescritiva não do direito ao recebimento das informações, mas da forma pela qual receberá o consumidor contribuinte as informações.

²⁰⁹ Para utilizar-se a expressão de Ricardo Lobo Torres. Os Sistemas Constitucionais Tributários.

1.4. A Defesa do Consumidor como Direito Fundamental e Princípio Geral da Atividade Econômica

Conforme afirma Flávia Piovesan²¹⁰, “O Texto de 1988 ainda inova ao alargar a dimensão dos direitos e garantias, incluindo no catálogo de direitos fundamentais não apenas os direitos civis e políticos, mas também os sociais (ver Capítulo II do Título II da Carta de 1988). Trata-se da primeira Constituição brasileira a inserir na declaração de direitos os direitos sociais, tendo em vista que nas Constituições anteriores as normas relativas a tais direitos encontravam-se dispersas no âmbito da ordem econômica e social, não constando do título dedicado aos direitos e garantias. Nessa ótica, a Carta de 1988 acolhe o princípio da indivisibilidade e interdependência dos direitos humanos, pelo qual o valor da liberdade se conjuga com o valor da igualdade, não havendo como divorciar os direitos de liberdade dos direitos de igualdade”.

É neste contexto de interdependência do direito, de realização dos princípios, nesta mesma ordem e sob a influência dos mesmos princípios é que se deve pautar a ordem econômica e as consequências das relações oriundas do denominado direito privado; analise-se, então, o alcance da defesa do consumidor nos termos trazidos pela Constituição da República e sua consequência em face da necessária atuação estatal nas suas mais diversas nuances.

1.4.1. O artigo 5º, XXXII

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXII – o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor.

A análise do alcance do dispositivo constitucional transcrito deve contemplar seus mais diversos aspectos, dentre eles há que se investigar qual o conteúdo e o alcance do termo “defesa do consumidor” como aplicada pelos legisladores constitucional e ordinário. A atribuição do dever do Estado de promover a defesa do consumidor esta realizada em face de

²¹⁰ Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. Pág. 33.

possíveis contenciosos que se realizam e devem ser albergados pelo Estado através das já criadas delegacias do consumidor ou procuradorias do consumidor? Com a edição do Código de Defesa do Consumidor o que obteve a sociedade? Qual o alcance da defesa garantida pelo Código? Responder a estes questionamentos não é tarefa simples, mas acredita-se que boa parte das procuradas respostas pode ser encontrada no próprio sistema constitucional e legal aplicável ao tema das relações de consumo, bem como nos anseios da sociedade e nos objetivos da República.

A Constituição da República determina no dispositivo supra transcrito que o Estado promoverá a defesa do Consumidor. Primeiramente é de se salientar que não utiliza termos sugestivos do dever tais como “na medida do possível” ou “sempre que possível” o Estado promoverá a defesa do consumidor. Em sua determinação, atribui o dever ao Estado, que, atendendo aos demais dispositivos da própria Constituição promoveu a aprovação da lei de proteção ao consumidor. Note-se que o artigo 24 da Constituição da República atribui competência concorrente à União, aos Estados e ao Distrito Federal para legislar sobre o consumo (inciso V) e sobre a responsabilidade por dano ao consumidor (VIII). Atendendo ao disposto no artigo 48 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, aprovou-se no Congresso Nacional (não no prazo de 120 dias estabelecido constitucionalmente) o Código de Defesa do Consumidor.

Considerando que o enunciado do Art. 5º, XXXII está inserto na Constituição da República no Título II, Capítulo I, destinados respectivamente, a dispor sobre os “Direitos e Garantias Fundamentais” e os “Direitos e Deveres Individuais e Coletivos” e que este artigo (5º) está destinado a afirmar e garantir os direitos expressos em seu *caput* nos termos estabelecidos em seus incisos, conclui-se que a realização da defesa do consumidor pelo Estado constitui-se numa das formas de atingir a igualdade, a liberdade e a segurança dentre outras.

A defesa do consumidor é portanto um direito fundamental. Nas palavras de Cláudia Lima Marques²¹¹, “... o consumidor é sujeito de direitos fundamentais (art. 5º, XXXII, da CF/88)”. Sobre os direitos fundamentais, Konrad Hesse²¹² observa que estes podem ser expressa ou implicitamente constitucionais, mas de qualquer modo “exprimem determinados valores que o Estado não deve apenas respeitar, mas também promover e proteger, valores estes que, de outra parte, alcançam uma irradiação por todo ordenamento jurídico – público e

²¹¹ Contratos no Código de Defesa do Consumidor. Pág. 598.

²¹² Konrad Hesse. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha – Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland – Tradução de Luís Afonso Heck – Sergio Antonio Fabris Editor, pág. 119.

privado”. Neste sentido, a expressão que determina que o Estado aja, na forma da lei, não pode ser havida somente como a edição de uma lei protetiva do consumidor ou regulatória das relações de consumo. É certo que a lei consolidou direitos e esclareceu deveres regulando a relação de consumo, o que veio a modificar por completo o teor das relações de consumo anteriormente existentes.

Para Antonio Carlos Efig²¹³, “Com a edição do CDC e a entrada em vigor de suas normas, restaram esclarecidos e consolidados os direitos dos consumidores, através da criação do microsistema das relações de consumo e da inserção de novas normas e princípios jurídicos para a tutela dos consumidores”.

A Constituição, ao determinar que fosse promulgada a lei e ainda ao eleger como direito fundamental individual e coletivo a defesa do consumidor pelo Estado, fez muito mais. Sem dúvida o deslocamento da percepção do direito do consumidor chamado privado para o prisma constitucional foi um enorme passo para que a defesa do consumidor pudesse tornar-se algo concreto e a implementação concreta de seus enunciados se deu e é reconhecida hoje através da Lei n. 8.078/90, o Código de Defesa do Consumidor.

Assim, quando a Constituição determina que o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor, o faz de modo a garantir a real, ampla e irrestrita defesa do consumidor. Ao Estado cabe promover a educação do consumidor, em todos os seus aspectos, fiscalizar a aplicação e o atendimento às leis relacionadas ao consumidor, protegê-lo, enfim, até mesmo da própria atitude ou inércia estatal, caso em que os chamados órgãos fiscalizadores da atividade estatal (como o Ministério Público) terão que agir, desde que se perceba a falta de efetividade do comando constitucional, seja por inércia, seja pela má aplicação do que já está disposto em lei. O que se afirma é que o Estado deve agir sempre em consonância com a Constituição e se, no caso concreto, agiu em defesa do consumidor ao editar lei que o protege, esta lei deve ser interpretada e aplicada de modo a realizar amplamente o enunciado constitucional. Deve então continuar o Estado a agir de modo a assegurar que seja dado cumprimento aos dispositivos legais. Aplicar-se o direito a partir do texto constitucional, em termos de garantias fundamentais, pressupõe admitir-se uma ampla aplicação da norma ali consubstanciada. Para Luiz Edson Fachin²¹⁴ “o sistema de amparo às relações de consumo surge em consonância com a axiologia e principiologia constitucional com o escopo de auferir concretude ao princípio da igualdade material. Destarte, os direitos

²¹³ Fundamentos do Direito das Relações de Consumo, pág. 23.

²¹⁴ As Relações Jurídicas entre o novo código Civil e o Código de Defesa do Consumidor: Elementos para uma teoria crítica do direito do consumidor. In Repensando os Direitos do Consumidor: 15 anos do CDC. – organização de Marcelo Conrado – Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Paraná, 2005. pág. 46.

básicos fixados no Código de Defesa do Consumidor são normas materialmente constitucionais (em que pese não se situarem topograficamente no texto constitucional) fundamentais (já que baldrames da tutela jurídica dos hipossuficientes, neste caso, os consumidores)”).

Neste contexto o artigo 5º, XXXII, de maneira isolada já seria suficiente para fundamentar toda a atividade estatal no sentido de defender os interesses do consumidor, e aplicando-se o artigo 5º, XXXII, da maneira como se deve aplicar os dispositivos constitucionais, ou seja, de maneira harmônica²¹⁵ com os princípios que lhe dão fundamento, pode-se dizer que não haveria sequer necessidade de outros dispositivos. Porém embora algumas decisões dos Tribunais já caminhem no sentido²¹⁶ de uma interpretação mais ampla

²¹⁵ “Os direitos e garantias fundamentais são, assim, dotados de especial força expansiva, projetando-se por todo o universo constitucional e servindo como critério interpretativo de todas as normas do ordenamento jurídico”. Antonio Enrique Pérez Luño. Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución, p. 310.

²¹⁶ “Mesmo que situado, como comando expresso, fora do catálogo do art. 5º da CF/88, importante é destacar que o direito à saúde ostenta o rótulo de direito fundamental, seja pela disposição do art. 5º, § 2º, da CF/88, seja pelo seu conteúdo material, que o insere no sistema axiológico fundamental - valores básicos - de todo o ordenamento jurídico. (...) Os direitos fundamentais, consoante a moderna diretriz da interpretação constitucional, são dotados de eficácia imediata. A Lei Maior, no que diz com os direitos fundamentais, deixa de ser mero repositório de promessas, carta de intenções ou recomendações; houve a conferência de direitos subjetivos ao cidadão e à coletividade, que se vêem amparados juridicamente a obter a sua efetividade, a realização em concreto da prescrição constitucional. O princípio da aplicabilidade imediata e da plena eficácia dos direitos fundamentais está encartado no § 1º, do art. 5º, da CF/88: As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. (...) A escassez de recursos públicos, em oposição à gama de responsabilidades estatais a serem atendidas, tem servido de justificativa à ausência de concretização do dever-ser normativo, fomentando a edificação do conceito da "reserva do possível". Porém tal escudo não imuniza o administrador de adimplir promessas que tais, vinculadas aos direitos fundamentais prestacionais, quanto mais considerando a notória destinação de preciosos recursos públicos para áreas que, embora também inseridas na zona de ação pública, são menos prioritárias e de relevância muito inferior aos valores básicos da sociedade, representados pelos direitos fundamentais. (...) REsp 811608 / RS Recurso Especial 2006/0012352-8 Ministro LUIZ FUX – 1ª Turma, 15/05/07.

Na mesma esteira de entendimento veja-se: “(...) 15. As meras diretrizes traçadas pelas políticas públicas não são ainda direitos senão promessas de *lege ferenda*, encartando-se na esfera insindicável pelo Poder Judiciário, qual a da oportunidade de sua implementação. 16. Diversa é a hipótese segundo a qual a Constituição Federal consagra um direito e a norma infraconstitucional o explicita, impondo-se ao judiciário torná-lo realidade, ainda que para isso, resulte obrigação de fazer, com repercussão na esfera orçamentária. 17. Ressoa evidente que toda imposição jurisdicional à Fazenda Pública implica em dispêndio e atuar, sem que isso infrinja a harmonia dos poderes, porquanto no regime democrático e no estado de direito o Estado soberano submete-se à própria justiça que instituiu. Afastada, assim, a ingerência entre os poderes, o judiciário, alegado o malferimento da lei, nada mais fez do que cumpri-la ao determinar a realização prática da promessa constitucional”. (...) - A educação infantil, por qualificar-se como direito fundamental de toda criança, não se expõe, em seu processo de concretização, a avaliações meramente discricionárias da Administração Pública, nem se subordina a razões de puro pragmatismo governamental. - Os Municípios - que atuarão, prioritariamente, no ensino fundamental e na educação infantil (CF, art. 211, § 2º) – não poderão demitir-se do mandato constitucional, juridicamente vinculante, que lhes foi outorgado pelo art. 208, IV, da Lei Fundamental da República, e que representa fator de limitação da discricionariedade político-administrativa dos entes municipais, cujas opções, tratando-se do atendimento das crianças em creche (CF, art. 208, IV), não podem ser exercidas de modo a comprometer, com apoio em juízo de simples conveniência ou de mera oportunidade, a eficácia desse direito básico de índole social. - Embora inquestionável que resida, primariamente, nos Poderes Legislativo e Executivo, a prerrogativa de formular e executar políticas públicas, revela-se possível, no entanto, ao Poder Judiciário, ainda que em bases excepcionais, determinar, especialmente nas hipóteses de políticas públicas definidas pela própria Constituição, sejam estas implementadas, sempre que os órgãos estatais competentes, por descumprirem os encargos político-

dos dispositivos constitucionais e sobretudo da atribuição de eficácia aos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, esta não é uma realidade constante e deste modo, a Constituição e a legislação, ao reafirmarem os mais variados direitos, acabam por enfraquecer direitos que já estão consubstanciados no Texto Constitucional e são perceptíveis até mesmo pela leitura clara do preâmbulo da Constituição. Tal fato porém não se aplica ainda à realidade nacional e é por isso que se defende, como no início do presente trabalho que a cidadania seja desenvolvida, a educação seja o mote da defesa maior dos interesses da coletividade, pois somente com a percepção da realidade, que se apresenta individualmente pelo conhecimento é que se poderá falar em levar ao conhecimento da coletividade princípios que são aplicáveis automaticamente, pois que insertos na Constituição, e devem nortear toda a produção legislativa e a aplicação da mesma. Sem que se observe o texto constitucional não há que se aplicar a lei, ainda que o conteúdo desta esteja em consonância com o texto constitucional ou neste baseado, se sua aplicação conduzir à dissociação deste. Porém se não é explícita sobre determinadas situações e se as lacunas podem ser resolvidas através da sua aplicabilidade em consonância com os princípios garantidos constitucionalmente, não há que se falar em edição de uma nova lei; primeiro porque a legislação não precisa prever toda e qualquer situação em concreto, chegando às minúcias e particularidades de cada caso para que seja aplicável a cada um destes casos descritos; a lei, sabe-se, é genérica, assim deve ser; segundo, porque a não aplicação de uma lei a casos que estão albergados por esta, resultará na aplicação da lei de forma contrária aos princípios constitucionais, o que lhe esvazia o conteúdo, pelo menos quanto a parte não aplicável. Deste modo a ausência de previsão expressa na lei, quando todos os comandos constitucionais são claros não pode ser considerada como excludente de direitos, devendo ser preenchida a lacuna deixada pela interpretação da lei em consonância com o texto constitucional.

Por esta razão é que, retornando ao tema da proteção ao consumidor e o direito a informação, é que se afirma que somente este dispositivo constitucional (art. 5º, XXXII) se interpretado em consonância com os demais objetivos e princípios da República já seria suficiente para a defesa do consumidor fosse aplicada de maneira mais ampla, dando-se interpretação mais ampla aos dispositivos do Código de Defesa do Consumidor pelo que não se admitiria que o consumidor adquirisse produtos que carregam em si mesmos parcela que desconhece, parcela que paga, mas que não adquire, embora pense tê-lo feito.

jurídicos que sobre eles incidem em caráter mandatório, vierem a comprometer, com a sua omissão, a eficácia e a integridade de direitos sociais e culturais impregnados de estatura constitucional. (...) 21. Recurso especial provido. REsp 736524 / SP Recurso Especial 2005/0044941-4. 1ª Turma, Ministro Luiz Fux, 21.03.06.

1.4.2. O alcance do disposto no art. 170, V da Constituição da República

Não obstante o exposto acima, a Constituição da República logrou ir além. Tendo compreendido a realidade nacional e sendo claramente uma Constituição que pretende sejam realizados diversos de seus objetivos e ditames, além de elencar a defesa do consumidor como direito e garantia fundamental, ainda elegeu a defesa do consumidor como um dos princípios que regem a ordem econômica, e ao fazê-lo trouxe definitivamente a questão que envolve a defesa do consumidor para dentro da ordem econômica instituída e defendida em seus objetivos e regramentos mais básicos pela Constituição.

Segundo James Marins²¹⁷, o artigo 170, V²¹⁸ eleva a defesa do consumidor “à categoria de “princípio geral da atividade econômica (art. 170, V), estando justaposta “com princípios basilares para o modelo político/econômico brasileiro, como o da soberania nacional, da propriedade privada, da livre concorrência e outros. Esta pode então ser considerada, como afirma Eros Roberto Grau, um “princípio constitucional impositivo (Canotilho), a cumprir dupla função, como instrumento para realização do fim de assegurar a todos existência digna e objetivo particular a ser alcançado. No último sentido, assume a função de diretriz (Dworkin) – norma-objetivo – dotada de caráter constitucional conformador, justificando a reivindicação pela realização da política pública”.

Conforme já foi explanado, a ordem econômica, suas definições e princípios, não constituem mera direção a ser seguida. É certo que, conforme adiante se verá, a ausência de lei para implementação de comando constitucional pode constituir-se de fato em entrave à aplicação concreta do comando, porém há de todo modo que se observar o comando constitucional e verificar-se, por exemplo, a real necessidade de edição de lei para sua aplicabilidade (considerando-se todo o contexto constitucional) sob pena de sua ineficácia em face da inércia do legislador ordinário – o que não pode ser admitido em nosso sistema.

É de se dar ao tema o tratamento e a importância que a Constituição lhe reservou. Eleger princípios para reger um sistema é colocá-los em posição de igualdade sem que com isso uma ou outra situação seja privilegiada.

²¹⁷ Responsabilidade da Empresa pelo fato do produto, pág. 29.

²¹⁸ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

V – defesa do consumidor.

Claudia Lima Marques²¹⁹ afirma que a defesa do consumidor é princípio que exerce dentre outras a função limitadora a por exemplo, a livre iniciativa. A autora vê a necessidade do que chama de *harmonização* entre os princípios que regem a ordem econômica não admitindo também uma hierarquia entre os princípios ali elencados. “Efetivamente, prevê o art. 170 da Constituição Federal de 1988, em seu *caput*, que a ordem econômica tem como fundamento a livre iniciativa e como um de seus limites constitucionais justamente a defesa do consumidor (inc. V), assim como a livre concorrência (inc. IV). Concluindo, em face da nova força da Constituição, a determinar a ordem pública e a interpretação de todas as normas do sistema, a coerência deste mesmo sistema exige que o aplicador da lei *harmonize* princípios constitucionais aparentemente contraditórios, como a defesa do consumidor e liberdade de iniciativa econômica. A antinomia aqui é aparente e desejada pelo próprio constituinte, pois de tese e antítese nascerá a síntese: a interpretação do ordenamento jurídico conforme a Constituição, a conseqüente relativização dos dogmas e postulados considerados absolutos, como a própria autonomia da vontade nos contratos e a liberdade de contratar. Relembre-se que a Constituição não se submete aos critérios normais que determinam a vigência e a eficácia das leis no tempo. A ordem constitucional, portanto, é o primeiro dos fatores e o hierarquicamente mais forte a ser considerado pelo aplicador da lei”.

A ordem econômica em muito está calcada na realização do consumo, a ordem capitalista depende do consumo para que se desenvolva dentro da sua ordem natural. Com a geração de riquezas, há nova geração de riquezas, vale dizer, o consumo é motor desse sistema, que tem as mais diversas conseqüências, dentre elas a geração de tributos, o que pode ser visto também como uma forma de realização da redistribuição de riquezas²²⁰ uma vez que sobre a renda consumida incidirá a tributação que será carreada aos cofres públicos e que retornará em benefícios à coletividade.

Fábio Konder Comparato²²¹ afirma que os direitos econômicos e sociais reconhecidos constitucionalmente surgem como “novos direitos humanos” cujo titular não é “o ser humano abstrato, com o qual o capitalismo sempre conviveu maravilhosamente. É o conjunto dos grupos sociais esmagados pela miséria, a doença, a fome e a marginalização”.

Eleger-se a defesa do consumidor como direito e garantia fundamental, individual e coletivo e ainda como princípio que rege a ordem econômica tem diversas conseqüências

²¹⁹ Contratos no Código de Defesa do Consumidor. Pág. 598.

²²⁰ A redistribuição de riquezas através da tributação sobre o consumo é tema que deve ser tratado com cuidado, tendo sido citado aqui somente como uma possibilidade sem que sejam analisadas questões mais complexas como, dentre outras, a da tributação sobre o consumo de itens essenciais por exemplo.

²²¹ A afirmação histórica dos Direitos Humanos, pág. 53.

(conforme adiante se verá nos itens 1, 2 e 3 do Capítulo II desta Parte Especial), mas o que é primordial neste ponto é afirmar-se que a mais elementar consequência desta eleição se dá com a impossibilidade de se admitir a exclusão ainda que em parte ou de algum ponto relativo à defesa do consumidor; vale dizer, lei (com conteúdo de regra) não poderá negar a defesa do consumidor (princípio) ou criar óbices à mesma, assim como as atividades particulares ou não também não poderão seguir o caminho contrário à promoção da defesa do consumidor²²². Eros Grau²²³, que embora defenda a ponderação de princípios, afirma que “o referido art. 170 da Constituição é uma norma-objetivo, ou seja; um preceito a ser alcançado, de segurança jurídica e paz social, e todos os princípios nele expressamente previstos – como a livre iniciativa, a função social da propriedade, a defesa do consumidor, etc. – devem ser amplamente respeitados como fundamentos da República Federativa do Brasil”.

James Marins²²⁴, ao analisar a extensão da defesa do consumidor como princípio constitucional, afirma que “Garantia Constitucional desta magnitude, possui, no mínimo, como efeito imediato e emergente, irradiado da sua condição de princípio geral da atividade econômica do País, conforme erigido em nossa Carta Magna, o condão de inquirir de inconstitucionalidade qualquer norma que possa consistir óbice à defesa desta figura fundamental das relações de consumo, que é o consumidor”.

Se a proteção do consumidor é princípio, constitucionalmente albergado, e o é, conforme já foi afirmado, não, há portanto, como admitir-se uma defesa ou proteção parcial do consumidor. Em sendo princípio, há que se realizá-lo, amplamente, e a forma concreta de fazê-lo é dando-se interpretação e conseqüente aplicação às normas segundo este princípio, em sua forma mais ampla e abrangente.

1.4.3. Direitos Fundamentais e sua aplicação imediata. Análise do parágrafo primeiro do artigo 5º da Constituição da República

Além do que já foi exposto acerca da defesa do consumidor como princípio, há que se recordar que a defesa do consumidor está também qualificada como direito fundamental expressamente incluída no artigo 5º da Constituição da República. E o parágrafo primeiro do

²²² Conforme afirma Fábio Comparato “de um lado, não pode, o legislador, ou a Administração Pública, editar norma conflitante com o objetivo do programa constitucional. De outro lado, os Poderes Públicos têm o dever de desenvolver esse programa, por meio de uma ação coordenada”. A proteção do Consumidor na Constituição Brasileira de 1988, RDM 80 págs. 66-75.

²²³ A Ordem Econômica na Constituição, pág. 57.

²²⁴ Responsabilidade da Empresa pelo Fato do Produto. Págs. 30 e 31.

artigo 5º determina que “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

Note-se já em preliminar que o constituinte serviu-se das expressões “normas” e “definidoras”. Não se utilizou dos termos “regras” ou “princípios”. Se tivesse utilizado apenas a expressão “norma” seria possível que se afirmasse que a teria utilizado apenas como sinônimo de regra, porém utilizou-se também da expressão “definidora” e assim sendo teve alcance mais amplo a expressão, dispondo que são imediatamente aplicáveis, leia-se, independentemente de lei que lhes dê efetividade, pelo menos (afirme-se por ora) o rol de direitos e garantias fundamentais do artigo 5º da Constituição da República. Mas é de se analisar se somente este rol é auto-aplicável e ainda, se o fato de alguns dos direitos fundamentais do artigo 5º repetirem-se em outros dispositivos constitucionais faria com que, os termos de aplicação nestes outros aspectos contemplados pela Constituição dependeria de lei para sua realização.

Sobre o tema da eficácia dos Direitos Fundamentais, Ingo Wolfgang Sarlet²²⁵ escreve que o parágrafo primeiro do artigo 5º deve ser lido com cuidado. “Como questão preliminar a ser superada, impõe-se, desde logo, examinar a abrangência da norma, isto é, se aplicável a todos os direitos fundamentais (inclusive os situados fora do catálogo), ou se restrita aos direitos individuais e coletivos do artigo 5º da nossa Constituição”²²⁶.

Fazendo remissão a seus próprios argumentos, de que a Constituição não deve ser interpretada apenas literalmente e reconhecendo que parte da doutrina entende que a interpretação deve ser restritiva²²⁷⁻²²⁸, Ingo Wolfgang Sarlet posiciona-se por uma interpretação sistemática e teleológica²²⁹, afirmando que não se excluem do âmbito do artigo 5º, parágrafo 1º os direitos políticos, de nacionalidade, os sociais, “cuja fundamentalidade – pelo menos no sentido formal – parece inquestionável”²³⁰. Diz então o autor que “há como sustentar” “a aplicabilidade imediata (por força do artigo 5º, parágrafo primeiro, de nossa Lei

²²⁵ A eficácia dos Direitos Fundamentais

²²⁶ A Eficácia dos Direitos Fundamentais, pág. 274

²²⁷ Citando Ricardo Lobo Torres “A Cidadania Multidimensional na era dos direitos”, in: Teoria dos Direitos Fundamentais, p. 278 e ss., que distingue entre os direitos sociais, aqueles que dizem com o mínimo existencial, de tal modo que para além do mínimo existencial os direitos sociais dependeriam sempre da interposição de uma lei. E ainda J. P. Gebran Neto, “A aplicação imediata dos Direitos e Garantias Individuais”, pág. 153 e ss. Para quem o Constituinte “disse mais que o pretendido” – citados por Ingo Wolfgang Sarlet pág. 274 notas 66 e 67.

²²⁸ Não se adentrará na discussão proposta por estes posicionamentos contrários uma vez que todos eles referem-se aos direitos fundamentais não consagrados expressamente no artigo 5º, o que não é o caso aqui tratado uma vez que a defesa do consumidor foi expressamente contemplada naquele rol, dispensando maiores discussões. No entanto vale a notícia do posicionamento em face da sua eventual aplicação como fundamento ao não atendimento ao exposto do parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República.

²²⁹ A Eficácia dos Direitos Fundamentais pág. 275.

²³⁰ A Eficácia dos Direitos Fundamentais, pág. 275.

Fundamental) de todos os direitos fundamentais constantes do Catálogo (arts. 5º a 17), bem como dos localizados em outras partes do texto constitucional e nos tratados internacionais”.²³¹⁻²³²

Ora, se um direito é elevado à categoria de direito fundamental e por isso é aplicável imediatamente, qual será o fundamento para lhe retirar a aplicabilidade imediata quando consta de outros dispositivos da Constituição da República? Não há fundamento que se sustente para tal. Explique-se:

Se a defesa do Consumidor, conforme já se afirmou, está baseada na realização da igualdade. Se é princípio e direito fundamental, se está no rol dos direitos fundamentais do artigo 5º, se está expressamente alcançada pelo disposto no parágrafo primeiro do mesmo artigo 5º, não há dúvidas que se aplica imediatamente. Tanto é assim que os órgãos de proteção do consumidor já atuavam antes mesmo da entrada em vigor das regras constantes do Código de Defesa do Consumidor; não havia, é certo, tanta efetividade como ocorre atualmente, mas os órgãos já existiam e para tanto havia fundamento a sua criação e atuação.

Ao reassegurar a defesa do consumidor em outros capítulos da Constituição, o que fez o constituinte foi determinar expressamente que este direito fundamental precisa ser recebido e obedecido também por toda ordem constitucional vigente especialmente pela ordem econômica e pela ordem tributária. Não lhe retirou com isso a eficácia, determinando que, hipoteticamente, na seara econômica a proteção do consumidor somente se realiza com a edição de uma lei determinando seus termos. É claro que assim não fez e nem poderia tê-lo feito sob pena de negar a própria Constituição.

Flávia Piovesan entende que a preocupação externada pelo texto da Constituição de 1988 é a de viabilizar a “força vinculante dos direitos fundamentais”²³³. Diz que “no intuito de reforçar a imperatividade das normas que traduzem direitos e garantias fundamentais, a Constituição de 1988 institui o princípio da aplicabilidade imediata dessas normas, nos termos do art. 5º, §1º. Esse princípio realça a força normativa de todos os preceitos constitucionais referentes a direitos, liberdade e garantias fundamentais, prevendo um regime jurídico específico endereçado a tais direitos. Vale dizer, cabe aos Poderes Públicos conferir eficácia máxima e imediata a todo e qualquer preceito definidor de direito e garantia fundamental. Tal princípio intenta realizar a força dirigente e vinculante dos direitos e garantias de cunho

²³¹ A Eficácia dos Direitos Fundamentais, págs. 275 e 276.

²³² No mesmo sentido consulte-se Flávia Piovesan, que defende a possibilidade de interpretar-se extensivamente a norma que consagra a aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais. Proteção Judicial contra omissões Legislativas, pág. 90,

²³³ Proteção Judicial contra Omissões Legislativas, pág. 92.

fundamental, ou seja, objetiva tornar tais direitos prerrogativas diretamente aplicáveis pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário”²³⁴.

Isto significa que o princípio da aplicabilidade imediata dos direitos e garantias fundamentais investe os Poderes Públicos na atribuição constitucional de promover as condições para que os direitos e garantias fundamentais sejam reais e efetivos²³⁵. Flávia Piovesan ainda pondera que a Constituição espanhola fixa que cabe a tais Poderes remover os obstáculos que impeçam ou dificultem a plenitude destes direitos, facilitando, assim, a participação de todos os cidadãos na vida política, econômica, social e cultural.

“Neste sentido, pode-se afirmar, reiterando uma expressão clássica do Direito alemão, que: “Se antes os direitos fundamentais só valiam no âmbito da lei, hoje as leis só valem no âmbito dos direitos fundamentais”²³⁶”.

“Os direitos fundamentais passam, assim, a dispor de força vinculante, o que torna questionável a ampla discricionariedade dos Poderes Públicos quando da aplicação e cumprimento da Constituição, particularmente dos dispositivos pertinentes aos direitos e garantias fundamentais”.²³⁷

Pois bem, claro está que a defesa do consumidor é norma de aplicabilidade imediata pois está no rol daqueles direitos fundamentais elencados no artigo 5º e pouca discussão persiste acerca da interpretação que deve ser dada ao dispositivo. Já se viu também que no que diz respeito à questão da defesa do consumidor como princípio que rege a ordem econômica, também não resta muito a questionar acerca de sua aplicabilidade, até porque o Código de Defesa do Consumidor estabeleceu regras para a concretização da defesa assegurada constitucionalmente também para a seara econômica. Apesar de não tê-lo feito com afirmações literais, assume-se que a aplicação das regras tem direcionado a economia de modo que se realize a defesa do consumidor. De igual modo pode-se afirmar que ocorreu com o parágrafo 5º do artigo 150. Ao dispor que o consumidor deve ser informado acerca da carga tributária que suporta, trouxe o legislador constitucional para dentro do sistema tributário, a determinação de que o direito fundamental de proteção e defesa do consumidor deve ser respeitado também no que diz respeito à tributação. Ocorre que o legislador constitucional fez referência expressa à lei para determinar a forma como será o contribuinte informado. O tema será tratado com maiores detalhes no capítulo específico (item 2 do Capítulo II desta parte

²³⁴ Flávia Piovesan. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. Pág. 35.

²³⁵ Para Canotilho “Aplicação direta não significa apenas que os direitos, liberdades e garantias se aplicam independentemente da intervenção legislativa. Significa também que eles valem directamente contra a lei, quando esta estabelece restrições em desconformidade com a Constituição”. *Direito Constitucional*, p. 578.

²³⁶ Flávia Piovesan. *Proteção Judicial contra Omissões Legislativas*. Pág. 92.

²³⁷ Flávia Piovesan. *Proteção Judicial contra Omissões Legislativas*. Pág. 92.

Especial). Por ora, para a construção do raciocínio que naquele item se desenvolverá é importante que se determine qual o alcance e de que modo se aplicam as disposições constitucionais que fazem referência à lei.

É de se salientar inicialmente que outros dispositivos constitucionais que fazem referência à lei para sua aplicação têm despertado controvérsias, e os Tribunais já têm entendido, mesmo em casos de direitos não constantes do rol dos direitos fundamentais do artigo 5º, pela aplicabilidade dos mesmos de modo a que se assegure o cumprimento dos mandamentos constitucionais mesmo que lei ainda esteja pendente de edição, aplicando o parágrafo primeiro do artigo 5º²³⁸, mesmo nos casos em que não se falava de violação de direitos consagrados no artigo 5º da Constituição e sim daqueles consagrados em outros dispositivos, como os direitos sociais. Portanto a restrição das decisões pode estar associada ao entendimento de que a aplicabilidade imediata se dá, tão somente em relação aos direitos fundamentais constantes do rol estabelecido pelo artigo 5º da Constituição da República. Não é demais lembrar que, não é o caso que aqui se analisa, pois se afirma uma vez mais que a defesa do consumidor é direito fundamental consagrado no artigo 5º da Constituição.

Ainda, em relação à aplicabilidade imediata deste direito fundamental, é de se salientar dois aspectos de ordem prática, um conseqüente do outro: 1º) Se a defesa do consumidor prescindia de uma lei que determinasse de que forma ela ocorreria, esta lei já existe e está em vigor (Lei n. 8.078/90 - Código de Defesa do Consumidor). Se, até a edição da lei, poder-se-ia afirmar que não havia como concretizar-se a proteção do consumidor, pois os termos desta concretização eram desconhecidos, não há mais espaço para tal afirmação; 2º) aplicar-se hoje, de maneira plena a proteção do consumidor consagrada constitucionalmente, não requer um esforço legislativo, ou o dispêndio de recursos financeiros, que em tese inviabilizariam a aplicação imediata do direito fundamental.

²³⁸ É o caso do Mandado de Injunção impetrado para garantir aos servidores públicos o exercício do direito de greve. “(...) O preceito constitucional que reconheceu o direito de greve ao servidor público civil constitui norma de eficácia meramente limitada, desprovida, em consequência, de auto-aplicabilidade, razão pela qual, para atuar plenamente, depende da edição da lei complementar exigida pelo próprio texto da Constituição. A mera outorga constitucional do direito de greve ao servidor público civil não basta - ante a ausência de auto- aplicabilidade da norma constante do art. 37, VII, da Constituição - para justificar o seu imediato exercício. O exercício do direito público subjetivo de greve outorgado aos servidores civis só se revelará possível depois da edição da lei complementar reclamada pela Carta Política. A lei complementar referida - que vai definir os termos e os limites do exercício do direito de greve no serviço público - constitui requisito de aplicabilidade e de operatividade da norma inscrita no art. 37, VII, do texto constitucional. Essa situação de lacuna técnica, precisamente por inviabilizar o exercício do direito de greve, justifica a utilização e o deferimento do mandado de injunção. A inércia estatal configura-se, objetivamente, quando o excessivo e irrazoável retardamento na efetivação da prestação legislativa - não obstante a ausência, na Constituição, de prazo pré-fixado para a edição da necessária norma regulamentadora - vem a comprometer e a nulificar a situação subjetiva de vantagem criada pelo texto constitucional em favor dos seus beneficiários” MI-20-DF.

Novamente, afirma Ingo Wolfgang Sarlet “a fruição do direito não pode restar condicionada a que o legislador se disponha a suprir sua omissão. Em outras palavras, a violação da Constituição por parte do legislador não pode resultar em suspensão (ainda mais por prazo indeterminado) do exercício de direito fundamental pelo seu titular”.²³⁹

Assim sendo, só se pode determinar que lei venha a dispor sobre uma ou outra forma de aplicação de um determinado direito, quando este já não conta com todos os instrumentos necessários à fruição.

É importante que se analise o alcance que vem sendo dado ao que chama a doutrina de normas constitucionais programáticas. É a classificação proposta por José Afonso da Silva²⁴⁰ a mais aceita e a que conduz os argumentos desta tese²⁴¹. Para o autor, as normas constitucionais, vistas pelo aspecto de sua eficácia e aplicabilidade, podem dividir-se em: (1) normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral; (2) normas constitucionais de eficácia contida e aplicabilidade direta e imediata²⁴², mas possivelmente não integral; (3) normas de eficácia limitada, que se repartem em dois grupos: a) declaratórias de princípios institutivos ou organizativos; b) declaratórias de princípio

²³⁹ A Eficácia dos Direitos Fundamentais. pág. 295.

²⁴⁰ Aplicabilidade das Normas Constitucionais. Págs. 86 a 166. O autor recebe a classificação proposta por Celso Antônio Bandeira de Mello em tese apresentada na IX Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil (hoje já publicada “Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais” – Malheiros) como uma grande contribuição à discussão e critica severamente a proposição de classificação de Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres Brito afirmando que em sua ânsia de inovação ofereceram nomenclatura confusa que em nada melhorou sua proposta. A classificação proposta por Celso Antonio Bandeira de Mello distingue as normas constitucionais em três categorias, a saber: a) normas concessivas de poderes jurídicos; b) normas concessivas de direitos; e c) normas meramente indicadoras de uma finalidade a ser atingida. Celso Antonio Bandeira de Mello. Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais. Págs. 22 a 25.

²⁴¹ Paulo Bonavides reconhece a classificação proposta por José Afonso da Silva como a mais coerente, mas propõe a seguinte denominação que vise a distinção das normas constitucionais quanto a eficácia: a) programáticas e b) não programáticas. Dentre as não programáticas haveria que se distinguir entre: b.1) normas de eficácia imediata; b.2) normas de eficácia diferida. Tal é a diversidade de posicionamentos acerca da aplicação prática das normas programáticas que Paulo Bonavides ainda afirma que as normas programáticas “às quais uns negam conteúdo normativo, enquanto outros preferem restringir-lhe a eficácia à legislação futura, constituem no Direito Constitucional contemporâneo o campo onde mais fluidas e incertas são as fronteiras do Direito com a Política. Vemos com frequência os publicistas invocarem tais disposições para configurar a natureza política e ideológica do regime, o que aliás é correto, enquanto naturalmente tal invocação não abrigar uma segunda intenção, por vezes reiterada, de legitimar a inobservância de algumas determinações constitucionais. Tal acontece com enunciações diretivas formuladas em termos genéricos e abstratos, às quais comodamente se atribui a escusa evasiva da programaticidade como expediente fácil para justificar o descumprimento da vontade constitucional. Com efeito, de todas as normas constitucionais, a programática é indubitavelmente aquela cuja fragilidade mais suscita dúvidas quanto à sua eficácia e juridicidade, servindo assim de pretexto cômodo à inobservância da Constituição”. Curso de Direito Constitucional págs. 245 a 252.

²⁴² Para o autor “Por regra, as normas que consubstanciam os direitos fundamentais democráticos e individuais são de eficácia contida aplicabilidade imediata”. Onde se incluiria, portanto a defesa do Consumidor consubstanciada no artigo 5º, XXXII. O próprio autor, contudo menciona que “a Constituição mesma faz depender de legislação ulterior a aplicabilidade de algumas normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, como é o caso, por exemplo, do art. 5º, XXVIII e XXIX. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. Pág. 165 e nota 99 da mesma página.

programático²⁴³. As primeiras, as normas de eficácia limitada definidoras de princípio institutivo, são aquelas que dependem de legislação ordinária pois se destinam à instituição e ao funcionamento de órgãos ou entidades públicas, que dependem de uma lei ordinária para lhes determinar a forma de organização, composição e funcionamento. Já as normas de eficácia limitada definidoras de princípios programáticos são aquelas que determinam as finalidades sociais a serem cumpridas pelo Estado, que pode ser cumprida mediante uma providência normativa ou mesmo administrativa posterior.

Seguindo a classificação proposta, José Afonso da Silva afirma, em relação ao disposto no artigo 170 da Constituição da República, que “há normas constitucionais programáticas que já indicam certos critérios a serem seguidos pelo legislador. Assim, por exemplo, o art. 170 da Constituição diz que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, mas adiciona certos princípios que entende básicos para se alcançar o fim proposto, ou seja: “I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração do País”. Qualquer lei que atente contra algum desses princípios deve ser declarada inconstitucional. Aqui, também, o julgamento de valor do juiz lhe deixa terreno amplo para o exercício de uma função interpretativa criadora, porque a Constituição não dá o conceito de valorização do trabalho humano, nem de existência digna, nem de ditames da justiça social, limitando-se a indicar certos princípios a serem observados, mas não bem definidos”.

Concluindo mais adiante o autor e citando em suas razões a lição de Canotilho, afirma que “Por conseguinte, todas as normas que reconhecem direitos sociais, ainda quando sejam programáticas, vinculam os órgãos estatais, de tal sorte que “o Poder Legislativo não pode emanar leis contra estes direitos e, por outro lado, está vinculado à adoção das medidas necessárias a sua concretização; ao Poder Judiciário está vedado, seja através de elementos processuais, seja nas próprias decisões judiciais, prejudicar a consistência de tais direitos; ao

²⁴³ Na 32ª edição de seu Curso de Direito Constitucional Positivo, datada de janeiro de 2009, José Afonso da Silva passa a utilizar o termo “teleológico” em substituição a denominação “programática” para definir o alcance dos objetivos concretos do Estado, embora não exista alteração da classificação das normas é de se noticiar o novo direcionamento do autor. “Nas edições anteriores, estava “embora programáticas”, que agora substituímos por “embora de sentido teleológico”, porque o termo “programático” não exprime com rigor o sentido dessas normas e porque se trata de expressão comprometida com teorias ultrapassadas que viam na Constituição normas sem valor jurídico que davam aquela denominação”. Curso de Direito Constitucional Positivo, pág. 96, nota 21.

poder executivo impõe-se, tal como ao legislativo, atuar de forma a proteger e impulsionar a realização concreta dos mesmos direitos”.²⁴⁴

Visto que a defesa do consumidor consubstanciada no artigo 5º da Constituição da República é norma constitucional de eficácia contida e aplicabilidade direta e imediata e que a defesa do consumidor prevista como princípio que rege a ordem econômica constante do artigo 170, V da Constituição da República, é norma de eficácia limitada do tipo declaratória de princípio programático²⁴⁵, há que se analisar, a partir desta classificação, que aqui também se adota, onde se pode incluir o disposto no parágrafo 5º do artigo 150 e o consequente tratamento a ser dado à aplicabilidade da norma a partir desta inclusão. Percebe-se que a interpretação hoje dada ao dispositivo sob comento leva a crer que o mesmo deva ser tratado como norma de eficácia limitada, declaratória de princípio programático, pois determinaria uma finalidade social a ser cumprida pelo Estado mediante providência normativa. No entanto, não há como dissociá-lo do princípio que visa realizar de proteção do consumidor pela igualdade através da informação, o que lhe atribuiria caráter de norma de aplicabilidade direta. Tendo sido editada a lei 8.078/90, estaria suprida a remissão legislativa e toda a fundamentação relativa à interpretação a ser dada aos dispositivos que carregam em si a realização de princípios constitucionais deveria ser aqui aplicada, dando-se ampla interpretação aos dispositivos da lei 8.078/90, editando-se as disposições legais administrativas necessárias a realização prática do disposto no parágrafo 5º do artigo 150 – independentemente de nova lei, específica para que o princípio fosse atendido.

E é exatamente este o ponto que se quer tocar. As classificações muito bem postas pela doutrina apontam caminho a solucionar a questão da aplicabilidade das normas constitucionais programáticas, mas a compreensão deste caminho ainda se apresenta tímida, sobretudo pelos Tribunais Superiores brasileiros, determinando-se em muitas ocasiões o retorno ao “cômodo local” em que se faz necessária a edição de uma norma concreta que repita direitos já completamente aplicáveis. Certo é, porém que, constando da Constituição da República, as normas são jurídicas e em sendo jurídicas são dotadas de aplicabilidade. Se tal aplicabilidade se dá de maneira imediata ou não, para o que pertine o presente estudo já pouco importa, uma vez que os instrumentos para a defesa do consumidor contribuinte já se encontram presentes quer dentre as normas constitucionais ou ainda na legislação ordinária. Ademais, conforme já foi salientado, os fundamentos do sistema jurídico não podem ser

²⁴⁴ Aplicabilidade das Normas Constitucionais, pág. 160.

²⁴⁵ Ressalve-se que a utilização da denominação “programático” se dá em face da classificação proposta, sabendo-se que o princípio tem sim função prática.

ignorados quando da aplicabilidade das normas e, em se levando em consideração ditos fundamentos, a defesa do consumidor contribuinte já encontra plena possibilidade jurídica de aplicação. Paulo Bonavides não critica a classificação proposta por José Afonso da Silva, mas segue além em alguns pontos pertinentes ao tratamento do tema sendo portanto pertinente que se analise qual o tratamento a ser dado ao parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República, que remete expressamente à lei, estabelecer a forma como se dará a informação do consumidor contribuinte acerca dos tributos que suporta, segundo sua classificação. É de se afirmar que se trata de norma de eficácia diferida, nos termos propostos pelo mencionado autor, pois tais normas são aquelas que “trazem já definida, intacta e regulada pela Constituição a matéria que lhe serve de objeto, a qual depois será apenas efetivada na prática mediante atos legislativos de aplicação. Não são promessas cujo conteúdo há de ser ministrado ou estabelecido a *posteriori* pela autoridade legislativa interposta, como ocorre com as normas programáticas *stricto sensu*. As normas de eficácia diferida, para aplicarem a matéria a que diretamente se referem, precisam apenas de meios técnicos ou instrumentais. Desde o primeiro momento, sua eficácia ou aplicabilidade pode manifestar-se de maneira imediata, posto que incompleta, ficando assim, por exigências técnicas, condicionadas a emanção de sucessivas normas integrativas”.²⁴⁶

Em suma, visto que os direitos fundamentais previstos no artigo 5º da Constituição da República são aplicáveis imediatamente, também em razão do exposto no parágrafo primeiro do mesmo artigo; visto ainda que os direitos fundamentais não são somente aqueles expostos no rol do mesmo artigo 5º, e que estes mesmos direitos ali expostos de maneira genérica, podem ser reafirmados para outras questões específicas que quis o legislador constituinte tutelar, não há que se negar a possibilidade de aplicação imediata dos dispositivos que determinam a defesa do consumidor e em específico a defesa do consumidor contribuinte. Embora o tema venha a ser melhor explorado nos itens subsequentes, é pertinente a transcrição, uma vez mais do posicionamento de José Antonio da Silva sobre o alcance especificamente do disposto no parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República que, no entendimento do autor “cria um direito especial para os consumidores, dependente, porém, de lei que há de estabelecer medidas de esclarecimentos aos consumidores a respeito dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. A lei já poderia fazer isso, sem necessidade de determinação constitucional, que no fundo carece de eficácia. A conscientização fiscal é, certamente, uma função de cidadania. O contribuinte tem o direitos

²⁴⁶ Curso de Direito Constitucional. Pág. 252.

de saber se, ao adquirir uma mercadoria ou determinado serviço está ou não sofrendo ônus tributário, e em que medida o sofre”.²⁴⁷

Embora a afirmação transcrita deva ser vista com ressalvas sob diversos aspectos²⁴⁸, é certo que fornece subsídios aos fundamentos de pelo menos dois pontos defendidos na presente tese: o primeiro, e que se constitui num dos pontos de encontro entre as tutelas conferidas aos consumidores e aos contribuintes, o da conscientização fiscal, que se denomina de educação para a cidadania através da informação acerca dos tributos suportados pelo cidadão consumidor contribuinte; e o segundo, de que não haveria necessidade de uma determinação constitucional para que a informação ao consumidor contribuinte fosse concretizada.

1.4.4. Proteção do Consumidor como Princípio e Direito Fundamental. Consequências práticas da constatação.

No que diz respeito ao tema da proteção ao consumidor e especificamente quanto à questão que envolve a informação e o esclarecimento acerca da carga tributária que suporta, tem-se que:

Conforme já foi demonstrado, o exposto no artigo 5º, XXXII constitui-se em princípio posto que fornece norte a ser percorrido pelo legislador, pelo Estado e pela sociedade no que diz respeito ao que elenca o texto constitucional como direito individual e coletivo. Este princípio não precisaria estar expresso na Constituição da República, uma vez que já em suas linhas iniciais a Constituição determina que os objetivos da República, constituem-se, dentre outros, na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, e primordialmente da justiça e da solidariedade decorre a impossibilidade de se tratar qualquer categoria e menos ainda a expressiva categoria de consumidores de modo a não realizar o princípio ali elencado. De igual modo o exposto no art. 170, V, alçou a defesa do consumidor a princípio que rege a ordem econômica, sendo a Constituição da República uma constituição econômica, capitalista, não há que se ignorar a presença e o papel fundamental desempenhado pelo consumidor nesta ordem econômica assegurada e descrita constitucionalmente.

²⁴⁷ Comentário Contextual à Constituição. Pág. 657.

²⁴⁸ Não é o disposto no parágrafo 5º do artigo 150 que cria “um direito especial para os consumidores” de recebimento da informação acerca da carga tributária que suportam. Todo o contexto constitucional de proteção ao consumidor garante que tal direito deva ser exercido. A referência que o autor faz inicialmente a impostos, parece superada pela própria idéia do autor ao final exarada, de que há necessidade de se saber o ônus “tributário” que se suporta.

Deste modo, a defesa do consumidor constitui-se em princípio, e ao conceito que se traz de princípio em tudo se amolda, pois; toda ordem econômica capitalista de uma forma ou de outra esta alicerçada no consumo, que faz com que se tenha a circulação e a geração de riquezas o que resulta em inevitável arrecadação de tributos incidentes sobre este consumo²⁴⁹. O princípio que determina a defesa do consumidor é aplicável à coletividade dos consumidores, em qualquer circunstância não comportando exceções, uma vez que nem mesmo os princípios elencados no artigo 170 e que regem a ordem econômica podem ser compreendidos de modo excludente ou hierarquizados. Os princípios que regem a ordem econômica coexistem, e são aplicados amplamente em face da ordem econômica que se estabelece, e justificam, por exemplo, que o consumo seja ao mesmo tempo ambientalmente consciente, respeitando-se a livre iniciativa e os direitos do consumidor. Os princípios elencados como norteadores da ordem econômica coexistem e não se limitam, ao contrário, só poderão ser amplamente realizados desde que coexistam com igual força e sem hierarquia.

Como não se vê hierarquia entre os princípios, de igual modo não se vê necessidade de classificação dos princípios em subprincípios, por exemplo. A defesa do consumidor estabelecida pelo artigo 5º da Constituição constitui-se no mesmo princípio que norteia a ordem econômica e que está estabelecido uma vez mais no artigo 170, V da mesma Constituição; mas estes princípios norteiam as regras e estas devem ser interpretadas e aplicadas de acordo com estes princípios sob pena de invalidade das normas decorrentes dos princípios constitucionalmente estabelecidos. Nas palavras de Humberto Ávila²⁵⁰ “Os princípios por serem normas imediatamente finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, que diz respeito a outras normas do mesmo sistema, notadamente as regras. Sendo assim, os princípios são normas importantes para a compreensão do sentido das regras”.²⁵¹

Deste modo a Constituição assegurou a defesa do consumidor primordialmente em três momentos (pelo menos de maneira direta, embora, repita-se, acredita-se que somente a realização concreta dos objetivos da República já seria suficiente para a implementação dos princípios que se repetem de forma explícita no corpo da Constituição):

- Art. 5º, XXXII – atribuição Estatal de promoção da defesa do consumidor, na forma da lei, como direito e garantia fundamental tanto no plano individual quanto no plano coletivo;

²⁴⁹ Onde o consumo seja tributado.

²⁵⁰ Que se ressalve admite a categoria de sub-princípios. Teoria dos Princípios, pág. 97.

²⁵¹ Teoria dos princípios, pág. 97.

- Art. 170, V – proteção do consumidor como forma de realização da ordem econômica trazida pela Constituição que, dentre outros elementos tais como a livre iniciativa, a proteção ao meio ambiente, deve de igual forma e sem qualquer ordem de preferência entre os princípios atender à defesa do consumidor;

- Art. 150, parágrafo 5º - e finalmente o dever de esclarecimento deste consumidor acerca da carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, como limitação constitucional ao poder de tributar. Esta atribuição constitui-se no exposto ponto de encontro entre o que determina a ordem econômica e social em termos de defesa do consumidor e a ordem tributária em termos de transparência para com o consumidor contribuinte e na forma de realização dos princípios. Não se quer afirmar, no entanto, que a realização do princípio da transparência só se dá em matéria tributária, ao contrário, a transparência deve ocorrer em todas as relações, públicas ou privadas, porém, no que diz respeito ao tema que ora se trata, a necessidade de realização da transparência surge positivada exatamente neste enunciado.

Os princípios pertinentes ao tema que ora se trata são realizados em concreto, primeiramente no que diz respeito ao regramento do direito do consumidor que repete no texto de suas regras os princípios constitucionalmente elencados, tornando-os ainda mais explícitos. Assim os princípios²⁵² expressamente consagrados no Código de Defesa do Consumidor são os constantes do artigo 4º, sendo os seguintes:

Art. 4º. A Política Nacional de Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, *o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção dos seus interesses econômicos*, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como *a transparência e harmonia das relações de consumo*, atendidos os seguintes princípios:

I – reconhecimento da *vulnerabilidade* do consumidor no mercado de consumo;

II – *ação governamental no sentido de proteger efetivamente o consumidor:*

- a) *por iniciativa direta;*
- b) *por incentivos à criação e desenvolvimento de associações representativas;*
- c) *pela presença do Estado no mercado de consumo;*
- d) *pela garantia dos produtos e serviços com padrões adequados de qualidade, segurança, durabilidade e desempenho;*

III – *harmonização dos interesses dos participantes das relações de consumo e compatibilização da proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico, de modo a viabilizar os princípios nos quais se funda a ordem econômica (art. 170, da Constituição Federal), sempre com base na boa-fé e equilíbrio nas relações entre consumidores e fornecedores;*

²⁵² Para Luiz Edson Fachin são normas materialmente constitucionais conforme posicionamento já transcrito neste trabalho, nota 186.

IV – *educação e informação de fornecedores e consumidores quanto aos seus direitos e deveres, com vistas à melhoria do mercado de consumo;*

V – incentivo à criação pelos fornecedores de meios eficientes de controle de qualidade e segurança de produtos e serviços, assim como de mecanismos alternativos de solução de conflitos de consumo;

VI – coibição e repressão eficientes de todos os abusos praticados no mercado de consumo, inclusive a concorrência desleal e a utilização indevida de inventos e criações industriais das marcas e nomes comerciais e signos distintivos que possam causar prejuízos aos consumidores;

VII – racionalização e melhoria dos serviços públicos;

VIII – estudo constante das modificações do mercado de consumo.

Cada um dos princípios trazidos nos incisos constantes do artigo 4º supra transcrito poderia ser analisado e seu alcance poderia ser revisto, sob os mais diversos aspectos. No que diz respeito a este estudo e sabendo-se que, conforme já demonstrado, o Estado, está presente nas relações de consumo, seja de maneira direta, através da coleta do produto oriundo da tributação incidente sobre o consumo ou ainda de forma indireta, agindo de modo a zelar pela defesa do consumidor; analise-se o alcance do disposto no artigo 4º supra transcrito e sua eventual função de efetivação dos princípios constitucionalmente trazidos e que norteiam as relações de consumo e as relações tributárias.

Já do *caput* do artigo 4º, se depreende que a política nacional das relações de consumo tem por objetivos, dentre outros, o atendimento à dignidade do consumidor. Dignidade não pode ser termo meramente retórico. A dignidade do cidadão reside em diversos aspectos e dentre eles alguns primordiais bem salientados pela doutrina relativa aos direitos do consumidor. É evidente que a dignidade do consumidor deve ser respeitada no que diz respeito à vedação ou ao desestímulo à aquisição de itens que lhe são prejudiciais à saúde, que lhe exponham ao perigo, que lhe sejam financeiramente desvantajosos. Mas a dignidade também reside na informação, na transparência, na realização enfim dos princípios elencados expressamente nos incisos do artigo 4º que ora se comenta. Muitos estudos doutrinários destinaram-se a analisar o alcance deste dispositivo e em muito contribuíram para que não ficassem apenas positivados e fossem concretamente aplicados²⁵³. Estes estudos no entanto,

²⁵³ Não se critica com isso as obras destinadas à análise dos direitos do consumidor sob um ponto de vista mais voltado à relação de consumo em si.

não se preocuparam com um dos aspectos relativos à aplicação dos dispositivos legais ou melhor da interpretação que pode ser dada aos dispositivos legais a partir da ampla interpretação do que está disposto nos incisos do art. 4º ora analisado, especialmente quanto ao tema que aqui se discute, a informação do consumidor. Nos termos do artigo 4º, o consumidor é reconhecidamente vulnerável, admitindo-se ação governamental para protegê-lo, de forma efetiva, como garante a lei, podendo agir diretamente, através de seus órgãos, promovendo a edição de leis, incentivando a defesa do consumidor. Esta atividade já vem sendo desempenhada pelo Estado no que diz respeito à proteção do consumidor quanto aos produtos que consome e à atitude do fornecedor que recebe sua carga de responsabilidade no que diz respeito ao atendimento respeitoso do consumidor, à prestação da garantia, dentre outros. Note-se, porém, que nada se fala, quanto à obrigação assumida de defesa do consumidor no que diz respeito à promoção do esclarecimento ao consumidor acerca da tributação que está contida no preço praticado no mercado e que resulta pago por este mesmo consumidor que recebe a falha tutela do Estado.

Mas é dos incisos III e IV do artigo 4º que se pode extrair elementos mais concretos para esta análise. O inciso III determina que sejam harmonizados os interesses dos participantes das relações de consumo e que seja compatibilizada a proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico, de modo a viabilizar os princípios nos quais se funda a ordem econômica (art. 170, da Constituição da República), sempre com base na boa-fé e equilíbrio nas relações entre consumidores e fornecedores; e o inciso IV, determina que se atenda à educação e à informação dos fornecedores e dos consumidores em relação aos direitos e deveres que possuem de modo que o mercado de consumo seja melhorado. Ora, a intenção original e maior traduzida pelos enunciados aqui transcritos é uma só, a realização da proteção do consumidor de modo a que se alcance um mercado de consumo compatível com uma sociedade que é livre, é justa e é solidária.

Para tanto cabe ao Estado promover a defesa do polo mais fraco da relação de consumo, promovendo a igualdade entre as partes na relação, porém veja-se que esta igualdade ainda está mitigada, o que não pode ser admissível quando se pretende a realização ampla do princípio já mencionado. Não há como falar na concretude, na eficácia dos enunciados quando se admitem pontos obscuros da relação tutelada. É como se fosse possível admitir que há uma realização parcial de um princípio. Ora, sendo a defesa do consumidor princípio constitucionalmente albergado, não há que falar em sua realização parcial, e por isso não há que se falar em interpretar os enunciados constantes da lei 8.078/90 de maneira a excluir da tutela da relação de consumo a tributação, como se esta não fizesse parte da relação

de consumo. Excluir a informação que se possui acerca do produto que será consumido não é algo que pode ser admitido quando se pretende a ampla realização da lei que implementa um princípio constitucional; há, com certeza um desvirtuamento dos objetivos da lei que não pode ser admitido. Se tal ocorreu, foi também porque a análise vem se dando de maneira fracionada, dedicando-se a analisar o tema sob o ponto de vista do “direito do consumidor” ou sob o ponto de vista do “direito tributário”, e isto não é algo que possa ser admitido no sistema hoje vigente. O ponto de encontro dos princípios das matérias reside de maneira específica na transparência, corolário da informação. Sem a informação integral sobre o produto que consome, como pode o consumidor sentir-se devidamente informado? Como se pode dizer que o Estado está promovendo a defesa do consumidor, se não há transparência nesta relação jurídica tutelada também pelo Estado? Será que o consumidor que compra a prazo sabe que os juros que paga pela aquisição da mercadoria elevam a base de cálculo da tributação? E que, sempre que se aumenta o acesso ao crédito, aumenta-se também o consumo e a consequência imediata de tal fato é o aumento da respectiva arrecadação dos tributos ali incidentes em face da base de cálculo majorada pelos juros incidentes na operação? O tema da transparência de base de cálculo dos tributos será tratado em capítulo específico do presente trabalho (item 3.1.2. do Capítulo II da Parte Especial) porém ao falar em transparência ou em ausência dela é imperioso que se tenha em mente a realidade de nosso sistema que não alberga tratamentos excludentes da realização deste princípio.

Ainda complementando o estudo da diferenciação entre princípios e regras agora através da análise dos enunciados específicos relativos ao tema, tem-se que, conforme já se viu, as mesmas devem ser aplicadas de modo a realizar os princípios e em face de situações que ocorrerão em concreto. Assim sendo, as regras na Lei 8.078/90, que são definidas como direitos básicos²⁵⁴ do consumidor, estão dispostas no art. 6º e são as seguintes:

I – proteção da vida, saúde, segurança contra os riscos provocados por práticas no fornecimento de produtos e serviços considerados perigosos ou nocivos;

II – a educação e divulgação sobre o consumo adequado dos produtos e serviços, asseguradas a liberdade de escolha e a igualdade nas contratações;

III – a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem;

²⁵⁴ Como afirma Antônio Carlos Efigênia “O art. 6º do CDC estabelece os direitos básicos do consumidor, que refletem claramente os princípios estampados no art. 4º do mesmo diploma legal.” Fundamentos do Direito das Relações de Consumo, pág. 111.

IV - a proteção contra a publicidade enganosa e abusiva, métodos comerciais coercitivos ou desleais, bem como contra práticas e cláusulas abusivas ou impostas no fornecimento de produtos e serviços;

V - a modificação das cláusulas contratuais que estabeleçam prestações desproporcionais ou sua revisão em razão de fatos supervenientes que as tornem excessivamente onerosas;

VI - a efetiva prevenção e reparação de danos patrimoniais e morais, individuais, coletivos e difusos;

VII - o acesso aos órgãos judiciários e administrativos com vistas à prevenção ou reparação de danos patrimoniais e morais, individuais, coletivos ou difusos, assegurada a proteção Jurídica, administrativa e técnica aos necessitados;

VIII - a facilitação da defesa de seus direitos, inclusive com a inversão do ônus da prova, a seu favor, no processo civil, quando, a critério do juiz, for verossímil a alegação ou quando for ele hipossuficiente, segundo as regras ordinárias de experiências;

IX - (Vetado);

X - a adequada e eficaz prestação dos serviços públicos em geral.

No que diz respeito ao estudo que aqui se desenvolve, atenção maior deve ser dada aos direitos básicos constantes dos incisos II e III do artigo 6º antes transcrito que garantem ao consumidor:

II – a educação e divulgação sobre o consumo adequado dos produtos e serviços, asseguradas a liberdade de escolha e a igualdade nas contratações.

Embora a doutrina e os tribunais venham tomando este direito à educação e divulgação sobre o consumo sob o aspecto dos componentes básicos do produto seu funcionamento e a realidade que cerca aquele produto, sobre o que ele é capaz efetivamente de oferecer e ainda acerca dos riscos que representam à saúde do consumidor, é importante que seja feita uma leitura do dispositivo sob o aspecto da tributação, o que é absolutamente possível, pois, para que estas regras realizem os princípios que regem as relações de consumo, elas devem levar em consideração a relação tributária que está nesta contida e, quando se fala em educação e divulgação acerca do produto para que se assegure liberdade de escolha e igualdade nas contratações, o que não se pode admitir, é que tal regra exclua de seu campo de incidência a informação ou a educação acerca dos tributos que serão suportados pelo consumidor quando da aquisição de um produto ou de um serviço. A liberdade de escolha só

será total se o consumidor souber que ao consumir uma dose de uma bebida alcoólica, por exemplo, em seu preço estará pagando aproximadamente 70% de tributos²⁵⁵. Assim ao pagar, por exemplo, R\$ 10,00 numa dose da bebida, estará arcando com R\$ 7,00 em tributos²⁵⁶. É esta liberdade de escolha que não se faz presente nas relações de consumo, e estas não podem, portanto, ser consideradas igualitárias, sob o aspecto da tributação. Ainda que o fornecedor não se beneficie diretamente da não informação acerca do *quantum* de produto e *quantum* de tributo está o consumidor a levar para sua casa, de fato, com o esclarecimento acerca da tributação é possível que para alguns itens houvesse uma queda no consumo, ou sua substituição por outros itens com tributação diferenciada, aí poderia residir o interesse do fornecedor em não informar a carga tributária que é suportada pelo consumidor. Mas esta é uma afirmação que pode estar eivada de leviandade e certamente não é uma afirmação jurídica, embora seja uma possível constatação prática. É que, por outro lado, para alguns fornecedores é interessante divulgar o quanto de tributos incide sobre determinado item, de modo que o consumidor saiba que não é o fornecedor quem forma determinados preços, não ficando com este parcela tão expressiva de lucros. É o caso dos fornecedores de combustíveis (no varejo) que são obrigados a informar o preço do litro do combustível de modo legível e que já se reuniram em diversos movimentos populares comercializando o combustível sem o repasse dos tributos aos consumidores como forma de conscientização do consumidor acerca do elevado valor que se paga de tributos na aquisição destes produtos.²⁵⁷ No entanto, em outros casos, como é o dos carros ou perfumes importados, por exemplo, se houver um esclarecimento acerca da tributação média de 70% sobre os itens, é possível que o consumidor reveja as suas escolhas.

Os exemplos são trazidos de modo a se deixar claro que a transparência interessa sempre e constitui-se no modo seguro de realização de vários dos objetivos da República. É de salientar ainda que, inobstante a questão tratada acerca do interesse do fornecedor ou não ao fornecimento da informação ao consumidor, fato é que o fornecedor constitui o meio eficaz de promoção desta divulgação e assim como foi submetido a outras tantas obrigações que aqui serão chamadas de acessórias, para a realização concreta da informação do consumidor, não se vê razão para que não se dê o mesmo tratamento à questão da tributação.

²⁵⁵ Percentual de tributos aproximados relativos ao ICMS, IPI, PIS e COFINS incidentes sobre o produto.

²⁵⁶ Apesar da utilização extremada do exemplo, em termos concretos parece ser esta a única possibilidade real de conscientização de uma grande parcela de consumidores que não possuem formação suficiente para perceber a tributação apenas através de gráficos ou percentuais informativos.

²⁵⁷ Um destes movimentos se deu em 25 de maio de 2009 data denominada como “Dia da Liberdade de Impostos” em movimento organizado pelo Instituto Mises Brasil. Nesta data alguns postos comercializaram em quatro capitais do Brasil gasolina sem a inclusão dos tributos. (fonte: WWW.mises.org.br)

Corroborando ainda a necessidade de informação trazida pelo próprio Código de Defesa do Consumidor, leve-se a análise ao exposto no inciso III do já citado artigo 6º que garante ao consumidor:

III – a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem.

Assegurar-se a informação clara e adequada acerca dos produtos e serviços, não é assegurar-se somente parte das informações sobre estes produtos e serviços. Ao determinar que o consumidor receba a informação, a regra deve ser interpretada, uma vez mais, no sentido de realizar em concreto o princípio de defesa do consumidor. E tal defesa, não é demais lembrar, não envolve apenas a defesa relativa à litigiosidade que poderia envolver a relação de consumo. Os interesses do consumidor devem ser protegidos e defendidos, e não há como fazê-lo sem que se tenha a total transparência das relações. O consumidor deve receber a informação adequada sobre o produto, e é fundamental que esta informação contenha também a informação da carga tributária que está incluída no preço do produto; é o que o dispositivo da lei determina. Ora se o preço do produto deve ser informado corretamente, e o tributo está contido neste preço, seguindo-se o modelo do que ocorre com as vendas a prazo, em que os juros devem ser informados ao consumidor para que este possa exercer sua livre escolha entre aguardar até que possa adquirir o produto pagando o preço à vista, sem os juros, ou se prefere adquirir o produto de maneira imediata realizando também um financiamento e se ao contrato de financiamento se estende a tutela da legislação de defesa do consumidor não se vê porque não se estender dita tutela à relação tributária advinda da relação de consumo. O fato de não elencar diretamente este tipo de informação não constitui excludente da necessidade de fazê-lo.

Ainda quanto ao dever de informar a carga tributária, note-se que nas vendas a prazo, assim como nas vendas com pagamento à vista, o consumidor não sabe o quanto recolhe de tributos, mas na venda a prazo existe mais um elemento e que diz respeito ao aumento da arrecadação, proveniente por exemplo do ICMS incidente nesta venda, uma vez que os juros²⁵⁸ (estes informados ao consumidor) compõem a base de cálculo do tributo também (o

²⁵⁸ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. ENCARGOS DECORRENTES DE FINANCIAMENTO. SÚMULA 237 DO STJ. ENCARGOS DECORRENTES DE

que não é informado ao consumidor, por óbvio). Assim aquele preço a prazo é maior e contém também a tributação consequente.

Em resumo, o atendimento ao princípio da transparência deve nortear as relações tributárias e as relações de consumo. Constitui dever do Estado em atendimento ao princípio constitucional de proteção ao consumidor e da transparência promover a informação do consumidor, como uma das formas de realização do comando constitucional que determina que o Estado promoverá a defesa do consumidor, pode-se concluir que basicamente três caminhos merecem análise:

- 1) O Estado já realizou o comando constitucional através do poder legislativo com a edição da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990 (CDC), restando ao aplicador da norma interpretá-la de modo a não admitir que as informações que são passadas ao consumidor careçam da informação acerca da carga tributária que suporta em face dos princípios também albergados no próprio código (em atendimento àqueles trazidos pela Constituição) dentre eles o da informação (art. 4º) e também dos direitos básicos assegurados ao consumidor pela mesma lei, através da imposição da regra que garante que a informação seja fornecida pelo fornecedor ao consumidor (art. 6º).

- 2) O Estado deve realizar a defesa do consumidor pelos meios jurídicos possíveis e garantindo acesso aos órgãos de defesa do consumidor como forma de se aplicar os princípios constitucionalmente garantidos, precipuamente no artigo 5º, XXXII e 170, V, deixando que o comando constante do art. 150, §5º seja executado em concreto pela lei. Até que tal ocorra não há ferimento à Constituição e aos princípios específicos trazidos por esta em relação à matéria, uma vez que a determinação

"VENDA A PRAZO" PROPRIAMENTE DITA. INCIDÊNCIA. 1. A "venda financiada" e a "venda a prazo" são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS. 2. A "venda a prazo" revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um *plus* ao preço final, razão pela qual o valor desta operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço "normal" da mercadoria (preço de venda a vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento (Precedentes desta Corte e do Eg. STF: AgR no RE n.º 228.242/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 22/10/2004; EREsp 421781 / SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 12/02/2007; EREsp n.º 435.161/SP, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13/06/2005; e AgRg no REsp n.º 300.722/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 16/05/2005). 3. Embargos de divergência parcialmente conhecidos e, nesta parte, providos. EResp 215849/SP. Embargos de Divergência no Recurso Especial 2006/0235176-6. Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. Julgamento em 11/06/2008.

positivada no texto constitucional é a que se refere à edição de lei para se concretizar a informação.

- 3) Finalmente, considerando-se todo o contexto constitucional e a presença não em vão do §5º do artigo 150 na seção destinada às limitações constitucionais ao poder de tributar, não haverá tributação sobre o consumo sem que o consumidor seja informado acerca da carga tributária que suporta em atendimento ao disposto especificamente no citado parágrafo 5º, bem como atendendo-se ao disposto nos demais comandos e princípios constitucionais acima trazidos, bem como às regras dispostas no código de defesa do consumidor.

Feitas estas ponderações desenvolvam-se os três caminhos acima descritos.

Capítulo II – Desenvolvimento das Alternativas Consequentes a Constatação de que a Proteção do Consumidor é Princípio e Direito Fundamental

1. O Estado já realizou o comando constitucional através do poder legislativo com a edição da Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990 (CDC) restando ao aplicador da norma interpretá-la de modo a não admitir que as informações que são passadas ao consumidor careçam da informação acerca da carga tributária que suporta em face dos princípios também albergados no próprio código (em atendimento àqueles trazidos pela Constituição) dentre eles o da informação (art. 4º) e também dos direitos básicos assegurados ao consumidor pela mesma lei, através da imposição da regra que garante que a informação seja fornecida pelo fornecedor ao consumidor (art. 6º)

Conforme já foi exposto, a defesa do consumidor constitui princípio que deve nortear a aplicação de todas as regras relativas ao consumidor. O dito princípio está expresso na Constituição, mesmo que os objetivos da República já fossem suficientes para que o consumidor merecesse tratamento, independentemente de lei ou de maiores especificações no texto constitucional, compatíveis com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Ora, se o artigo 5º, XXXII determina que o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor e, se a lei 8.078/90 pode ser considerada esta lei de defesa do consumidor, resta saber se é possível aplicá-la deixando-se de aplicar seus enunciados de forma a atingir e albergar a defesa do consumidor da maneira mais ampla possível. Considerando que esta primeira conclusão seja possível, e ainda que as regras de informação constantes da lei 8.078/90 também devam ser interpretadas de maneira mais ampla possível, norteadas pelo princípio da transparência, buscando colocar-se os sujeitos da relação de consumo em posição de igualdade, é correto afirmar que a carga tributária sobre o consumo não pode ser segredo e se ao Estado caberia somente promover a edição da lei de proteção ao consumidor, ao intérprete e aplicador de dita lei cabe reconhecer que a informação total sobre

o produto e o serviço, acerca de seu preço fundamentalmente deve ser respeitada pelo fornecedor, detentor da informação e repassada a todos os componentes da relação de consumo, de maneira preventiva e não somente no momento do pagamento do preço, para que o consumidor (coletivamente) possa realizar sua escolha de maneira livre e liberdade, conforme já afirmado e reafirmado neste trabalho pressupõe o conhecimento acerca dos fatos que cercam o indivíduo e norteiam ou compõem a relação tutelada.

1.1. O dever de informação da carga tributária como um dever de informação acerca das mercadorias e serviços atribuído ao fornecedor

O Código de Defesa do Consumidor tem por primordial elemento a informação²⁵⁹ e por isso é que a mesma deve ser compreendida da forma mais ampla possível, o que determina que a informação seja completa, não comporte exceções ou limitações. Note-se que em nenhum momento o código limitou a informação a um ou alguns dos elementos relativos à relação de consumo. Veja-se uma vez mais o enunciado legal acerca da informação constante do Código de Defesa do Consumidor:

Art. 4º - A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, atendidos os seguintes princípios:

(...)

IV – educação e informação de fornecedores e consumidores, quanto aos seus direitos e deveres, com vistas à melhoria do mercado de consumo;

E ainda

Art. 6º - São direitos básicos do consumidor:

(...)

²⁵⁹ Nas palavras de James Marins “A informação é, sem dúvida, a tônica do Código de Proteção e Defesa do Consumidor. Esta tem como corolário a educação”. Responsabilidade da empresa pelo fato do produto. pág. 43.

III – a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem;

Note-se que o Código de Defesa do Consumidor vem sendo aplicado sempre no que pertine aos dispositivos acima transcritos, levando-se em consideração a informação acerca do produto ou do serviço no que diz respeito a seus componentes, aos riscos que oferecem à saúde, qualidade, seu preço, sem, contudo implementar-se a necessidade de informação também quanto à carga tributária incidente sobre o produto. Ora como se pode falar em clareza, veracidade na informação que informa apenas em parte? Como se pode considerar que o Estado promove a educação para a formação do consumidor, se existe uma seleção de quais são as informações que “precisam” ser do conhecimento do consumidor e quais não? O que dizer do preço do produto? A informação sobre o preço do produto é mentirosa, uma vez que sobre este preço recai tributo que será pago pelo consumidor²⁶⁰ sem que este o saiba e se sabe que o paga, não sabe o quanto é que paga. Ao cotejar-se a informação acerca da quantidade em relação ao preço, incorre-se no mesmo problema, posto que a quantidade adquirida não se refere exatamente ao preço pago, pois contida está a tributação neste preço final.

O artigo 4º antes transcrito traz em seu *caput* a necessidade de que as relações de consumo sejam transparentes. “Transparência significa informação clara e correta sobre o produto a ser vendido, sobre o contrato a ser firmado, significa lealdade e respeito nas relações entre fornecedores e consumidor, mesmo na fase pré-contratual, isto é, na fase negocial dos contratos de consumo. (...) transparência é clareza, é informação sobre os temas relevantes da futura relação contratual. Eis por que institui o CDC um novo e amplo dever para o fornecedor, o dever de informar ao consumidor não só sobre as características do produto ou serviço, como também sobre o conteúdo do contrato. Pretendeu, assim, o legislador evitar qualquer tipo de lesão ao consumidor, pois sem ter conhecimento do conteúdo do contrato, das obrigações que estará assumindo, poderia vincular-se a obrigações que não pode suportar ou que simplesmente não deseja²⁶¹”.

²⁶⁰ Conforme já afirmado quando da definição do consumidor contribuinte, na maioria das vezes há o repasse do custo ao consumidor final e mesmo nos casos em que não exista o repasse efetivo, de todo modo a incidência do tributo é certa e ocorrerá, o que poderia ser objeto de informação até de modo a beneficiar o próprio fornecedor que demonstraria que o preço do produto não está constituído somente de seus custos diretos e parcela de seu lucro, não lhe cabendo excluir do preço parcela relativa aos tributos.

²⁶¹ Claudia Lima Marques, *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*. Págs. 715 e 716.

A lei 8.078/90 vem sendo concebida como se fosse aplicável somente em relação ao fornecedor e ao consumidor, mas, mesmo dentro desta concepção, não se pode negar que o Estado tem o dever de proteger o consumidor²⁶²; pode-se também admitir que tenha realizado o comando constitucional, em especial o do artigo 5º, XXXII, através da promoção da edição da Lei 8.078/90, o Código de Proteção e Defesa do Consumidor. Neste contexto, de forma a incluir todos os deveres constitucionalmente estabelecidos, bem como, buscando a realização dos princípios que acolhem a defesa do consumidor nos termos já expostos, não existe razão para que os dispositivos constantes da lei sejam interpretados de maneira restritiva e neste contexto também não há razão para que não se exija do fornecedor, que tudo conhece acerca do produto que fornece, que informe a carga tributária incidente sobre aquela mercadoria ou serviço que coloca à disposição para aquisição pelo consumidor.

Se o dever de informar visa afastar o consumidor da realização de contratos de compra de itens que não deseja, é possível que este mesmo consumidor deixe de consumir produtos quando souber qual a carga tributária incidente sobre aquele mesmo produto. O que se afirma é que, para que a escolha seja consciente, o consumidor deve obter as informações fundamentais acerca daquele produto ou serviço, e a informação acerca da carga tributária pode ser fundamental quando da decisão do consumidor. Tome-se, por exemplo, a aquisição de perfumes. Ao adquirir um perfume importado, o consumidor tem uma tributação de aproximadamente 70% sobre o preço original do produto, que lhe é obviamente repassada ao preço final. É possível que ao saber que o preço final de um perfume de R\$ 100,00, por exemplo, constitui-se em R\$ 70,00 de tributos e somente R\$ 30,00 de produto não queira adquirir o produto em face da pesada carga tributária que sobre o mesmo recai, optando, conscientemente pela aquisição de um produto nacional em seu lugar. O exercício aqui colocado demonstra que só se pode falar na realização de um contrato de compra de maneira consciente, se as informações sobre o produto deixem de limitar-se apenas aos caracteres essenciais de qualidade do produto, riscos à saúde, dentre outros de grande importância, mas não suficientes e que recaiam também sobre a obrigatoriedade que pode ser atribuída ao fornecedor, para que este informe a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços porque o fornecedor:

- a) detém a informação acerca da mesma;

²⁶² De acordo com o artigo 7º da lei Complementar n. 95/98, cada lei deve tratar apenas de um objeto, exceto as codificações, que por sua natural abrangência mais ampla poderão tratar de vários temas.

- b) o artigo 4º e o artigo 6º da Lei 8.078/90 não limitam a espécie de informação que deve ser dada ao consumidor;
- c) a escolha será autônoma e consciente na medida em que o consumidor detenha dados relevantes acerca da aquisição que fará;
- d) as relações de consumo devem ser transparentes e não haverá transparência sem que haja ampla informação;
- e) a exemplo do que ocorre com os juros sobre as vendas a prazo, que devem ser informados ao consumidor, de igual modo os tributos, como elementos extrínsecos ao preço de aquisição do produto devem ser informados ao consumidor final;
- f) ao Estado cabe a defesa do consumidor na forma da lei, e este, ao editar a lei 8.078/90 nos termos dos dispositivos constitucionais, não limitou as espécies de informações que devem ser levadas ao consumidor e tendo garantido a Constituição em seu texto que a carga tributária será esclarecida ao consumidor, na forma da lei, pode tê-lo feito de modo a assegurar que o fornecedor, atendendo à lei fornecesse informações acerca da tributação incidente sobre mercadorias e serviços, e assim sendo, caberá ao próprio Estado, por seus órgãos, fiscalizar o cumprimento da lei.

1.1.1 As consequências para o fornecedor pela não informação da carga tributária em face do Código de Defesa do Consumidor

Considerando que o disposto nos artigos 4º e 6º da Lei 8.078/90 deve ser aplicado ao fornecedor também no que diz respeito à informação acerca da carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, pelas justificativas antes expostas, é preciso que se analise quais as consequências para o fornecedor em face do descumprimento da obrigação exposta nos citados artigos.

Para que a análise seja apropriada, afirme-se desde já que, quando se está a analisar o tema da informação, não se analisa a questão da oferta e da publicidade de maneira genérica o que já encontra análise nas obras que tratam da proteção do consumidor dispensando um trabalho como este de fazê-lo, especialmente porque este trabalho direciona-se (num de seus aspectos) à investigação da possibilidade de se aplicarem os dispositivos do Código de Defesa do Consumidor ao dever de informação da carga tributária incidente sobre o consumo. Já se viu que existe tal possibilidade e mais do que isto, pode-se fundamentar que o dever de

informar a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços está contido no enunciado legal dos artigos 4º e 6º da Lei 8.078/90, não sendo admissível a limitação do dever de informar em face da compatibilização do enunciado com os demais enunciados constitucionais e com a necessidade de sua ampla interpretação e aplicação.

No entanto considere-se que a aplicação da lei 8.078/90 venha a dar-se nos moldes aqui propostos e que sejam os fornecedores obrigados a informar a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços; qual seria a consequência para o fornecedor, caso este não viesse a esclarecer o consumidor acerca da carga tributária?

De início é fundamental que a informação seja fornecida de maneira prévia à aquisição da mercadoria ou do serviço. A coletividade de consumidores é tutelada pela norma, e exceção não haveria quanto ao dever de informar a carga tributária. Vale dizer, a informação só é útil se prestada previamente, ou seja, oportunamente. O Estado deve agir então de modo a fiscalizar garantindo-se que os consumidores venham a ser esclarecidos previamente à aquisição de produtos e serviços acerca, também, da carga tributária incidente sobre os mesmos. Não ocorrendo a informação, sobre quaisquer elementos sobre os quais deva recair, inclusive sobre a carga tributária incidente na operação, a consequência será a mesma. Vale dizer, não informar as características de um produto ou a diferença de um preço, à vista ou a prazo ou ainda não informar a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços conduz o fornecedor à mesma sanção, à mesma penalidade por descumprimento do disposto nos artigos 4º e 6º da Lei 8.078/90, isto porque estes artigos não delimitam as informações que devem ser fornecidas retirando, por exemplo, o dever de informar tributos, em não o fazendo, é certo compreender-se que a generalidade da norma será aplicada também em relação às sanções às transgressões estabelecidas sem refinamento ou exclusão de uma ou de outra situação em concreto.

É certo que a jurisprudência²⁶³ vem reconhecendo a nulidade de cláusulas contratuais porque excludentes de informação ou em face da inexatidão ou falta de clareza para compreensão das informações relativas às relações de consumo; no caso da aquisição de produtos na qual não são firmados contratos há a possibilidade de devolução dos itens adquiridos ou ainda a consideração de que ocorreu prática abusiva. Pode então ser desfeito o

²⁶³ Súmula 176 do STJ “É nula a cláusula contratual que sujeita o devedor à taxa de juros divulgada pela ANBID/CETIP. E ainda “Alienação fiduciária – Comissão de Permanência – Fixação Unilateral pela própria financeira – Caráter abusivo – Reconhecimento – A disposição contratual que prevê a fixação unilateral da comissão de permanência pela instituição financeira não pode prevalecer, dada sua natureza potestativa, portanto ilícita (art. 115 CC) e abusiva, por colocar o consumidor em extrema desvantagem (art. 51, IV, CDC), na medida em que o mantém completamente desinformado sobre os acréscimos (art. 52, III)”. (2º TAC – SP – Ap. c/ Ver. 593.440-00/6 – 2ª Câmara. Relator Juiz Gilberto dos Santos – julgamento em 04.12.2000).

contrato de compra (ainda que verbalmente firmado) em face da ausência de informação, respondendo ainda o fornecedor pelas perdas e danos sofridos pelo consumidor; tal implicação será a mesma em face do não cumprimento pelo fornecedor da obrigação de informar a carga tributária. Não há exclusão no Código de Defesa do Consumidor (arts. 4º e 6º) acerca destas informações, nem limitações, não há portanto razão para que se considere a exclusão da aplicação das mesmas penalidades. Conforme já foi demonstrado (item 4 do Capítulo II da Parte Geral) a tributação sobre o consumo é consequência do fato do consumo ocorrido no curso de uma relação de consumo. As relações de consumo, por sua vez, são tuteladas em momento anterior e posterior a sua realização e também quanto a seus aspectos coletivos. Dizer-se que há necessidade de uma lei “tributária” para reger a matéria, é negar os dispositivos constitucionais de defesa do consumidor, os princípios que regem a mesma necessidade de defesa e que regem a ordem econômica; é pecar pelo excesso de formalismo tornando ineficaz, ainda que somente sob determinado aspecto, norma que em tudo se presta a tutelar os direitos do consumidor. Alguém há de dizer que não é do interesse do consumidor saber qual a carga tributária que suporta? Considerando então que é de seu interesse saber, deve a lei de proteção de seus interesses garantir que os mesmos sejam atendidos. É óbvio que, se houvesse alguma espécie de limitação, esta deveria ser observada, porém limitação não há.

Ademais, a lei 8.078/90 é tida como norma impositiva de natureza cogente, de ordem pública e de interesse social; e normas desta natureza são aplicáveis independentemente da vontade das partes o que assemelha a lei 8.078/90 à lei tributária que também possui igual natureza; então, deste modo, não haveria também justificativa à exclusão da aplicação da lei 8.078/90, uma vez que sua aplicação independe da vontade das partes o que garante a aplicação genérica e anterior aos fatos em concreto das leis e da exigibilidade de sua observância em concreto, nos moldes do que ocorre com a oferta, por exemplo, cuja tutela da lei lhe alcança em momento prévio ao início do consumo efetivo.

Claudia Lima Marques²⁶⁴ afirma que é necessário que se estabeleça um diálogo de fontes à “procura da realização do mandamento constitucional de proteção especial do sujeito mais fraco”. E prossegue afirmando ainda que “... hoje, na pluralidade de leis pós-modernas com seus campos de aplicação convergentes e flexíveis (envolvendo interesses – e direitos – coletivos, difusos, individuais homogêneos ou meramente individuais), a uma mesma relação jurídica de consumo podem ser aplicadas muitas leis, em colaboração, em diálogo, se

²⁶⁴ Embora analise a aplicação do Código Civil ou do CDC aos contratos, suas observações não podem ser afastadas da análise que aqui se faz. Contratos no Código de Defesa do Consumidor, pág. 588.

afastando ou se unindo, caso a caso, com seus campos de aplicação coincidentes, em diferentes soluções tópicas para cada caso”.

De igual modo, Erik Jayme, embora analisando o conflito de leis em direito internacional privado, afirma que “... La solution des conflits de lois emerge comme résultat d’un dialogue entre les sources les plus hétérogènes. Les droits de l’homme, les constitutions, les conventions internationales, les systèmes nationaux: toutes ces sources ne s’excluent pas mutuellement ; elles « parlent » l’une à l’autre. Les juges sont tenus de coordonner ces sources en écoutant ce qu’elles disent »²⁶⁵.

Não há, no caso, qualquer conflito de leis que justifique o afastamento da aplicação da Lei n. 8.078/90 ao caso da informação da carga tributária ao consumidor. Considerando então que a lei 8.078/90 pode ser aplicada à questão que envolve a informação, o esclarecimento do consumidor acerca da carga tributária envolvida nas relações consumo, há que se considerar que o Estado cumpriu com o disposto na Constituição da República, de modo a promover a defesa do consumidor, na forma da lei, com a edição do Código de Defesa do Consumidor, e que tal norma já oferece fundamentos suficientes para a aplicação dos deveres e direitos que estão às voltas da relação de consumo em prol da coletividade de consumidores. Cabe portanto ao Estado, na promoção da defesa dos consumidores, determinar que seja a carga tributária informada, pelos fornecedores aos consumidores, através de normas administrativas, sem a necessidade de edição de nova lei específica para tal; constitui, igualmente dever estatal, a promoção da fiscalização do atendimento à normatização de modo que a informação seja prestada sob pena de aplicação das penalidades pela inobservância do dever de informar (considerando que este dever já esteja implementado por normas administrativas). Analisem-se no entanto algumas situações particulares.

1.1.1.1. Vício ou fato do produto ou do serviço?

O artigo 6º do CDC elenca entre os direitos básicos do consumidor, em seu inciso VI a efetiva prevenção e reparação dos danos patrimoniais e morais, individuais, coletivos e difusos e, em seu inciso VII, garante ao consumidor o acesso aos órgãos judiciários e administrativos, com vistas à prevenção ou reparação de danos patrimoniais e morais

²⁶⁵ Erik Jayme, Cours, p. 259. Em tradução livre: “A solução de conflitos de leis emerge como resultado de um diálogo entre as fontes mais heterogêneas. Os direitos do homem, as constituições, as convenções internacionais, os sistemas nacionais: todas estas fontes não se excluem mutuamente; elas falam umas com as outras. Os juízes devem coordenar estas fontes e ouvir o que elas dizem”.

individuais, coletivos ou difusos, assegurada a proteção jurídica, administrativa e técnica aos necessitados.

Os dois dispositivos garantem a atitude preventiva para que danos (patrimoniais e morais) não sejam causados ao consumidor, assim considerado de maneira individual ou coletiva, garantindo ainda o acesso aos órgãos que instrumentalizarão a garantia, agindo de maneira preventiva ou reparatória de modo que o consumidor não seja lesado, ou, em sendo lesado, receba a devida reparação pelos danos patrimoniais e morais sofridos.

O presente trabalho não se destina à análise pormenorizada do que pode ser considerado dano moral, precipuamente, porém, para que se possa desenvolver o raciocínio relativo às consequências do não atendimento pelo fornecedor ao dever de informar carga tributária ao consumidor é importante que se entenda qual bem se pretende ver protegido com a legislação de proteção ao consumidor no que diz respeito à informação da carga tributária.

Não é que se considere impossível que um consumidor questione individualmente a questão dos tributos incidentes e que não lhe são informados no curso de determinada relação de consumo; isto seria até possível, porém de resultados pouco práticos, individuais e não solucionaria a questão. De mais a mais, os próprios tribunais vêm afastando a figura do consumidor da do contribuinte²⁶⁶ o que conduz às decisões excludentes da aplicação da legislação de proteção ao consumidor a este mesmo consumidor quando contribuinte.

Na esteira do que ocorreu nos casos de obrigatoriedade de informação acerca dos danos causados à saúde pela ingestão de bebidas alcoólicas ou pelo fumo, em que o que se teve foi a tutela dos direitos coletivos na tentativa de prevenir o dano, esclarecendo, de maneira expressa o consumidor acerca dos riscos que corre com a ingestão daquelas substâncias, também o que deve ocorrer com a obrigatoriedade de informação da carga tributária incidente sobre determinado produto ou serviço é a tutela dos interesses coletivos. É o esclarecimento prévio do consumidor acerca da composição do preço do produto ou serviço que adquire.

Deste modo a tutela deve ser prévia, a obrigação de informar já existe, porém a exigência acerca da prestação desta informação deve ser implementada e fiscalizada pelos órgãos estatais de proteção e defesa do consumidor, é possível, no entanto que os consumidores ajam coletivamente (conforme será demonstrado no Capítulo III desta Parte Especial) de modo a assegurar a eficácia dos enunciados hoje existentes, até que seja assegurada esta eficácia, não se nega que consumidores possam individualmente ingressar

²⁶⁶ Posicionamento com o qual não se pode estar de acordo.

com medidas visando à obtenção da informação; no entanto a ausência de sua prestação, prévia, não deverá gerar o dever de indenizar o consumidor.

Isso porque é importante que se analise previamente a razão do dever de indenizar que decorre do risco do negócio. Empreender é assumir os riscos do negócio, seja pela industrialização, seja pela aquisição de itens que serão colocados à disposição do consumidor para que este faça sua escolha e sua aquisição. A lei 8.078/90 atribuiu responsabilidade ao industrial, ao comerciante, ao importador, ao representante²⁶⁷, enfim, estabeleceu que o fornecedor (genericamente) deve ter a preocupação de fornecer produtos na sociedade de consumo compatível com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, e para tanto estabeleceu diversas obrigações, dentre elas que o fornecedor, responsável pelo risco do negócio, responderá pelos danos que causar ao consumidor, em especial aqueles decorrentes de “problemas” (termo que se usa aqui genericamente) do produto.

A origem desta responsabilidade atribuída ao fornecedor reside na facilidade que este tem (enquanto industrial) de produzir itens em série o que pode gerar produtos com defeitos²⁶⁸. A atribuição de responsabilidade é então dividida com os demais sujeitos componentes da cadeia de fornecimento de modo que estes compartilhem o dever de obediência à defesa dos interesses do consumidor e que incluam em suas análises acerca dos produtos que irão adquirir para revenda a mesma preocupação com a proteção de interesses sob pena de responsabilidade.

Deste modo a doutrina distingue fato do produto e do serviço, do vício do produto e do serviço. De maneira muito resumida, veja-se o quadro abaixo que servirá aqui apenas para fornecer um norte às observações que se seguirão acerca da questão tributária que envolve as relações de consumo sem qualquer pretensão de oferecer qualquer crítica ou debate ao tema²⁶⁹.

Fato do Produto	Coloca em risco a segurança do consumidor	Decorre do elenco do art. 12 do CDC – defeitos de
-----------------	---	---

²⁶⁷ Figuras que para os fins deste trabalho, conforme esclarecido previamente são denominadas fornecedor (gênero).

²⁶⁸ Não é somente mais fácil para o atendimento da demanda que a produção seja massificada mas é também mais barato que o seja, devendo portanto o fornecedor assumir os riscos pela colocação de itens que resultem defeituosos desta produção em série, posto que não pode o consumidor ser o responsável pelas falhas da produção facilitada do fornecedor, este deve arcar com todos os riscos da mesma.

²⁶⁹ Sobre o tema consulte-se quadro elaborado por James Marins em sua obra Responsabilidade da Empresa pelo Fato do Produto, pág. 112 quadro este que recebeu inclusões realizadas por Antônio Carlos Efig em sua obra Fundamentos do Direito das Relações de Consumo, págs. 149 a 152.

	(é mais grave)	criação (projetos); defeitos de produção e defeitos de informação – “insuficientes ou inadequadas sobre sua utilização e riscos”.
Fato do Serviço	Coloca em risco a segurança do consumidor (é mais grave)	Decorre do artigo 14 do CDC – defeitos relativos à prestação de serviços; defeitos de informação – insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos; defeitos de segurança.
Vício do Produto	Falta qualidade ao produto tornando-o impróprio ou inadequado para o consumo (é menos grave)	Decorre do art. 18 do CDC – vícios de qualidade ou quantidade que tornem impróprios ao consumo ou que lhe diminuam o valor; disparidades de indicações do recipiente, da embalagem, rótulo ou mensagem publicitária.
Vício do serviço	Falta qualidade ao serviço tornando-o impróprio ou inadequado para o consumo (é menos grave)	Decorre do art. 20 do CDC com exclusão da referência à embalagem e rotulagem e inclusão da oferta.

De acordo com os conceitos trazidos, já se viu que não se pode considerar a ausência de informação da carga tributária incidente no consumo de produtos ou serviços como fato do produto ou fato do serviço. Ainda que danosa, a ausência de informação, a mesma não expõe a saúde do consumidor a quaisquer riscos, objeto da tutela e da proteção dos artigos que dispõem acerca do fato do produto ou do serviço.

Analise-se ainda a questão do vício do produto ou do serviço. O elenco das hipóteses de responsabilidade do fornecedor (gênero) dos artigos 18 e 20 do Código de Defesa do Consumidor trazem expressões alternativas inclusivas, tendo sido determinado que os vícios de qualidade ou quantidade que tornem impróprios os produtos ou que lhes diminuam o valor, são considerados vícios dos produtos, assim como as informações díspares com as constantes do recipiente, da rotulagem ou da mensagem publicitária. Em sua ocorrência o consumidor pode, inicialmente, exigir a substituição das partes viciadas do produto. No que diz respeito aos vícios de serviços, suas hipóteses são basicamente as mesmas, com inclusão das ofertas e consequência distinta obviamente da definida para os vícios dos produtos, gerando direito ao consumidor de solicitar a re-execução dos serviços ou a restituição da quantia paga, nos termos do próprio artigo 20 do CDC.

É certo que o elenco de vícios do produto e do serviço são relativos às suas características intrínsecas, o que de imediato afasta a questão da responsabilização do fornecedor pelo vício do produto em face da não informação dos tributos incidentes sobre mercadorias e serviços. Haverá quem possa afirmar que existe vício de quantidade uma vez que o que se adquire não comporta em sua totalidade a indicação da embalagem, vale dizer, ao adquirir um litro de determinada bebida, o consumidor adquire alguns “ml” da bebida, e outro tanto se refere aos tributos incidentes sobre o próprio produto. É certo que o que se pretende é justamente que se informe esta disparidade ao consumidor, uma vez que, desconhecendo que recolhe tributos, pensa não ser contribuinte no momento em que adquire o produto, mas a questão não envolve vício do produto ou do serviço. Seria mais adequado que se desse ao tema o tratamento que se dá à informação relativa aos juros incidentes nas vendas a prazo, que, embora extrínsecos ao produto não podem deixar de ser informados ao consumidor. De igual modo os tributos merecem ser tratados. São extrínsecos ao produto e ao serviço, mas devem ser informados ao consumidor, não porque a ausência de informação consista fato ou vício do produto ou do serviço, e sim porque a ausência de informação dos mesmos constitui-se na negação da transparência e do necessário equilíbrio que norteia as relações de consumo, consubstanciando-se, também, em prática abusiva, descrita no artigo 39 da lei n. 8.078/90.²⁷⁰

²⁷⁰ Considerando-se que sobrevenham normas emanadas dos órgãos de defesa do consumidor para que o fornecedor atenda ao dever de informação também quanto aos tributos, sua inobservância acarretará na aplicação do artigo 6º combinado com o artigo 39, VIII do Código de Defesa do Consumidor. Diz o artigo 39 – É vedado ao fornecedor de produtos e serviços: VIII – colocar, no mercado de consumo, qualquer produto ou serviço em desacordo com as normas expedidas pelos órgãos oficiais competentes ou, se normas específicas não existirem, pela Associação Brasileira de Normas Técnicas ou outra entidade credenciada pelo Conselho Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial – Conmetro;

Ademais uma coisa é dizer que o fornecedor já deve seguir a legislação e fornecer todas as informações relativas ao produto ou serviço incluindo-se a informação sobre a carga tributária incidente, outra é atribuir-lhe a responsabilidade própria e originária dos defeitos e danos causados em face da produção de massa, aplicando-lhe todas as penalidades previstas no Código de Defesa do Consumidor. Deste modo, o dever de ser transparente, de informar a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços pode ser atribuído ao fornecedor em face do que dispõem a Constituição da República e a Lei 8.078/90, no entanto, considerar a ausência de informação da carga tributária como vício ou fato do produto ou do serviço é confundir os conteúdos da norma. Nos termos do que já foi exposto, somente depois de veiculada a normatização administrativa que determinará como deverá o fornecedor apresentar a informação, bem como os prazos para adaptação e atendimento a este dever é que será o fornecedor responsabilizado nos termos aqui apresentados por descumprimento destas normas administrativas.

2. O Estado deve realizar a defesa do consumidor pelos meios jurídicos possíveis e garantindo acesso aos órgãos de defesa do consumidor como forma de se aplicar os princípios constitucionalmente garantidos, precipuamente no artigo 5º, XXXII e 170, V, deixando que o comando constante do art. 150, §5º seja executado em concreto pela lei. Até que tal ocorra não há ferimento à Constituição e aos princípios específicos por esta trazidos em relação à matéria, uma vez que a determinação positivada no texto constitucional é a que se refere à edição de lei para se concretizar a informação

Outra possível abordagem, que merece ser analisada, é a que diz respeito à necessidade de edição de lei, que discipline a forma como ocorrerá a informação ou o esclarecimento dos consumidores acerca da carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços. Tal raciocínio decorreria da literalidade da interpretação das normas e da ausência de contextualização dos dispositivos constitucionais.

Deste modo, o artigo 5º, XXXII, determinaria apenas que o Estado promova, também na forma de uma determinada lei, a defesa do consumidor. Vale dizer, o Estado promove,

através de seus órgãos a defesa do consumidor nos termos das leis específicas, sendo uma delas a Lei 8.078/90²⁷¹. Já a aplicabilidade do artigo 170 da Constituição da República em nada se confunde com as questões de transparência das relações de consumo, com a informação do consumidor. Neste raciocínio que permite que os dispositivos constitucionais sejam “compartimentados” o inciso V do artigo 170 é apenas mais um princípio a ser observado sem que haja qualquer preocupação com sua aplicação em concreto, um mero enunciado, uma vez que a defesa do consumidor é apenas mais um dos princípios genericamente elencados no texto constitucional (e sem aplicabilidade imediata). Finalmente, o disposto no artigo 150, §5º, consubstancia mera indicação de que existe a necessidade de edição de uma lei que determine o esclarecimento dos consumidores acerca dos impostos²⁷² incidentes na aquisição de mercadorias e serviços. Sem a edição de tal lei, o dispositivo não pode ser aplicado. Embora de fato, esta seja a realidade da interpretação dada ao dispositivo, não há razão para que se admita a mesma como a melhor das interpretações dos dispositivos constitucionais. Todo o sistema erigido a partir da Constituição da República não deixa espaço para uma interpretação tão isolada do contexto geral.

Ademais, se o próprio legislador constituinte elevou a defesa do consumidor ao patamar de direito fundamental (art. 5º, XXXII) e princípio da ordem econômica (art. 170, V) e ainda complementando os pressupostos determinou a necessidade de informação do consumidor acerca dos tributos incidentes sobre o consumo dentro do contexto de implementação das garantias postas constitucionalmente, para que o sistema tributário não logre se afastar destas importantes garantias constitucionais, como admitir-se que a inércia do poder público na edição da lei específica frustrasse os objetivos constitucionais? Não há espaço no sistema constitucional vigente para tal interpretação. Esta é sem dúvida, a pior das três possibilidades trazidas neste trabalho (itens 1, 2 e 3 do Capítulo II da Parte Especial) a mais absurda delas e a que no entanto vem encontrando guarida na prática das relações de consumo. Não há, no entanto, possibilidade de aplicação de um dispositivo constitucional sem que se considere a Constituição como um todo, desta forma, há inconstitucionalidade na espera pela edição de uma lei específica para implementar princípios que já se encontram devidamente amparados, normatizados e podem portanto vigorar nas relações de consumo.

²⁷¹ O consumidor tem sua defesa tutelada por diversas leis, dentre elas cite-se aquelas relativas à informação ao consumidor acerca dos males causados pelo consumo de produtos nocivos à saúde tais como cigarros e bebidas alcoólicas. Lei 9.294/96 com modificações promovidas pela MP 2.190-34/2001 e ainda pela lei 10.167/2000.

²⁷² Neste contexto de literalidade do dispositivo também não haveria espaço para que se admitisse que a informação seria a da carga tributária incidente sobre o consumo de bens e serviços, sendo somente a informação acerca dos impostos a obrigação constitucionalmente posta.

Conforme já foi exposto, as normas definidoras de direitos fundamentais (e a defesa do consumidor é direito fundamental) têm aplicabilidade imediata, independentemente de lei para sua aplicação. Sua repetição em outros capítulos da Constituição não pode ter o condão de enfraquecer o direito garantido, senão ao contrário o poder de reafirmá-lo para que se lhe atribua maior eficácia e aplicabilidade. De maneira equivocada vem-se compreendendo a remissão feita pelo parágrafo 5º à edição de lei. Quanto à eficácia e aplicabilidade das normas que contêm direitos fundamentais, José Afonso da Silva é categórico ao afirmar que a Constituição é expressa “quando estatui que as *normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata*”. Mas reconhece ele que o tema pode ser mal interpretado porque a própria Constituição “faz depender de legislação ulterior a aplicabilidade de algumas normas definidoras de direitos sociais, enquadrados entre os fundamentais. Por regra, as normas que consubstanciam os direitos fundamentais democráticos e individuais são de eficácia contida e aplicabilidade imediata, enquanto as que definem os direitos econômicos e sociais tendem a sê-lo também na Constituição vigente, mas algumas, especialmente as que mencionam uma lei integradora, são de eficácia limitada, de princípios programáticos e de aplicabilidade indireta, mas são tão jurídicas como as outras e exercem relevante função, quanto mais se aperfeiçoam e adquirem eficácia ampla, mais se tornam garantias da democracia e do efetivo exercício dos demais direitos fundamentais”.²⁷³

Para que não se estabeleça aqui um estudo sobre o tema da eficácia e aplicabilidade imediata ou não das normas, o que alongaria este estudo e não cumpriria o objetivo de tratar com profundidade do tema, analise-se o tema da aplicabilidade ou não do parágrafo 5º do artigo 150, considerando-se a aplicação do raciocínio que remeteria à necessidade de edição de uma lei, em face da remissão expressa do texto constitucional. A lei mencionada pode e deve ser reconhecida como a Lei 8.078/90, o Código de Defesa do Consumidor. Uma vez em vigor a lei, e tendo a mesma contemplado também a questão do fornecimento da informação, o enunciado que novamente remete à lei para sua aplicabilidade não pode ser interpretado de maneira tão restrita ao ponto de levar à inconstitucionalidade latente pela não edição de nova lei que venha determinar regras básicas de execução de forma diária de informação. Isto quer dizer que, o princípio já se encontra consubstanciado e a lei que porventura possa se considerar necessária para sua vigência também já se encontra em vigor. A interpretação, no entanto, dada aos enunciados é que deve estar conforme aos objetivos da República determinando-se o alcance da lei ao tratamento de temas que podem ser explicitados apenas por mero ato legal administrativo emanado dos órgãos estatais competentes para tal.

²⁷³ Curso de Direito Constitucional Positivo, pág. 180.

No que diz respeito à necessidade de edição de lei e para que se comprove que o absurdo raciocínio que leva à necessidade de sua edição para que os princípios constitucionais sejam implementados, algumas tentativas já foram e vem sendo feitas. Louváveis são as iniciativas de apresentação de projetos de lei visando à efetiva concretização do dever de informar a carga tributária incidente sobre o consumo de mercadorias e serviços; dentre estas iniciativas, cite-se o Projeto de Lei do Senado Federal n. 174/2006²⁷⁴, cujo texto final já se encontra aprovado pela Comissão de Meio Ambiente, Defesa do Consumidor e Fiscalização e Controle. Mesmo com tal aprovação, o projeto ainda está em tramitação entre as Casas do Legislativo, aguardando aprovações, emendas, pareceres, enfim, o projeto percorre há anos o burocrático e demorado processo de aprovação de uma lei, que pode terminar não a aprovando. De toda sorte a própria lei, nos termos do projeto citado determina que a informação acerca da carga tributária se dê com obrigatoriedade somente quando da emissão do documento fiscal que acompanhe a mercadoria ou o serviço deixando de realizar o esclarecimento prévio do consumidor²⁷⁵ que apenas saberia que já pagou o tributo, porém não teve consciência prévia, oportuna de que recolheria tributos. Nos países que adotam o sistema do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), existe a identificação no documento fiscal final entregue ao consumidor da carga tributária que lhe foi repassada, há uma diferença crucial e que diz respeito à também posterior inclusão dos tributos no preço final da mercadoria adquirida. Nessas sociedades de consumo tal prática já se encontra enraizada e a expectativa de que se pagará um preço final majorado pela inclusão dos tributos devidos não surpreende o consumidor ao realizar o pagamento. A realidade brasileira ainda está distante de tal possibilidade. Ainda que se admita que os tributos sejam informados nos termos do projeto de lei 174/2006, ou seja, somente quando da emissão do documento fiscal entregue ao consumidor, como forma paliativa de se realizar o esclarecimento do consumidor acerca da tributação que suporta, a realização dos princípios de defesa do consumidor permanece falha, realizada somente como uma espécie de remendo ao que ainda não foi realizado em face de uma falsa interpretação das normas aplicáveis à matéria.

3. Considerando-se todo o contexto constitucional e a presença não em vão do §5º do artigo 150 na seção destinada às limitações constitucionais ao

274 Que se inclui como anexo a este trabalho.

275 Que nos termos da própria lei poderá ser feito previamente através de painel afixado em local visível do estabelecimento (parágrafo 2º do artigo 1º do PL 174/2006).

poder de tributar, não haverá tributação sobre o consumo sem que o consumidor seja informado acerca da carga tributária que suporta em atendimento ao disposto especificamente no citado parágrafo 5º, bem como atendendo ao disposto nos demais comandos e princípios constitucionais acima trazidos, e às regras dispostas no Código de Defesa do Consumidor

Considerando que a Constituição da República configura-se num texto sistematizado, que as normas ali constantes foram inseridas e formam um determinado contexto constitucional, um todo, e que não existem capítulos ou seções que tenham recebido denominações em vão, há que se considerar também que o parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República, constitui-se em hipótese limitadora do poder de tributar, veja-se, no entanto em que termos e quais os fundamentos para que esta consideração seja válida.

3.1. As limitações constitucionais ao poder²⁷⁶ de tributar²⁷⁷

O Sistema Tributário acolhido pela Constituição da República de 1988 deve obedecer aos princípios implícitos e explícitos²⁷⁸ da mesma ordem Constitucional. Embora o artigo

²⁷⁶ Sobre o termo “poder de tributar” saliente-se que a denominação preferida e em alguns pontos utilizadas neste trabalho é a de “exercício da tributação”; expressão que melhor se amolda ao entendimento aqui já exposto de que o interesse do Estado não se sobrepõe ao individual ou particular. Marco Aurélio Greco em texto chamado “Do Poder à Função Tributária” salienta com propriedade, após análise do papel do Estado em constituições brasileiras anteriores à de 1988 para afirmar que nesta “o Estado surge como criatura da sociedade civil para que atue na direção do atendimento às prioridades e objetivos por ela definidos no próprio texto constitucional. Vale dizer, o Estado é criado pela sociedade para servi-la. Como tal, o Estado não está originariamente investido de poder; ao revés, a ele é originariamente atribuída uma função que se qualifica como atividade de busca de objetivos no interesse de outrem (a sociedade civil)”. Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz (coordenação) São Paulo, Quartier Latin, 2009, páginas 167 e seguintes.

²⁷⁷ Não se pretende aqui tratar com profundidade da questão das limitações constitucionais ao poder de tributar. Do mesmo modo como outros temas foram tratados aqui somente para que fosse possível apresentar os fundamentos do posicionamento que se adota (a exemplo do que foi feito com a discussão que envolve o tratamento dos princípios e das regras) igualmente quanto a questão da limitação ao poder de tributar não há intenção de tratar o que já foi tão bem apresentado pela doutrina, pois de qualquer modo seria equivocado fazê-lo pecando-se pela superficialidade ou pelo desnecessário aprofundamento no tema, o que se desviaria da função principal deste trabalho. A referência portanto à obra de Aliomar Baleeiro “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” atualizada por Mizabel Derzi é fundamental. De igual modo o trabalho desenvolvido por Humberto Ávila em seu Sistema Constitucional Tributário merece referência uma vez que o autor esmiúça o tema das limitações constitucionais estabelecendo o conceito de limitação, seu significado e extensão além de distinguir entre o que chama de: 1) limitações positivas ao poder de tributar (em que sub-divide o tema em: a) normas como limitações à atividade estatal; b) espécies de limitações (implícitas e explícitas; formais e materiais e limitações de primeiro e segundo graus) e 2) limitações negativas ao poder de tributar (elencando aqui as particularidades da Constituição Brasileira e as imunidades).

²⁷⁸ Sobre o tema dos princípios implícitos e explícitos veja-se Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizado por Misabel Derzi, págs. 783 e seguintes. Misabel Derzi afirma nesta obra que os

146, II da Constituição determine que caiba à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, a própria Constituição já estabelece claramente ditas limitações, sendo que as mesmas são eficazes e independem da mencionada lei complementar. Este o posicionamento de José Afonso da Silva que afirma que embora a Constituição “diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II), ela própria já as estabelece mediante a enunciação de *princípios constitucionais da tributação*. Tais princípios são plenamente eficazes, no sentido de não dependerem daquela lei complementar para sua incidência direta e imediata aos casos ocorrentes”.²⁷⁹ As limitações constitucionais constantes, por exemplo, dos incisos I e II do artigo 150, explicitam direitos que já se encontram consubstanciados na Constituição no próprio artigo 5º, caput e inciso II, pelo que todos são iguais perante a lei, e ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa senão em virtude de lei.

Saliente-se que no que diz respeito à necessidade de edição de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar que se tem considerado, de fato, desnecessária dita edição, uma vez que se tem reconhecido em concreto a aplicação das citadas imunidades. Não fosse desta forma, nem mesmo os livros seriam imunes, uma vez que embora a Constituição determine que assim seja, não há lei complementar que regule o tema. Neste aspecto os tribunais não só não negam a imunidade dos livros (em papel) como interpretam amplamente o enunciado constitucional (independentemente de lei), atribuindo imunidade também aos livros em formato eletrônico, por exemplo, que prescindem do papel para cumprir sua função de disseminação da cultura. Não se diga, neste caso em que se exemplifica, que o Código Tributário Nacional teria suprido a necessidade de edição de lei, posto que o citado código é claro ao dispor em seu artigo 9º, inciso IV, alínea “d” que é vedado cobrar imposto sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, imunizando desta maneira o papel e não os livros.

É que o direito já está criado pelo sistema constitucional como um todo, e assim como no exemplo dos livros, também no que diz respeito ao exposto no parágrafo 5º do artigo 150, não há que se falar em lei complementar para dar efetividade concreta à especificação pura e simples de determinações (no caso do parágrafo 5º) da forma como se deve proceder para que seja efetivo o enunciado constitucional.

princípios muitas vezes não expressos em matéria tributária não são por isso princípios implícitos sendo “...aplicáveis à matéria tributária, por força de interpretação sistemática, estrutural e teleológica”. Obra citada pág. 784.

²⁷⁹ Curso de Direito Constitucional Positivo. Pág. 712.

Deste modo, o artigo 150 da Constituição explicitou para matéria tributária o que a própria Constituição já assegurava como direito e garantia fundamental, o que vale dizer que, mesmo que não existissem os dois incisos do artigo 150 sob análise, ainda assim não seria possível admitir-se a imposição de tributos sem lei que assim determinasse o que criaria a absurda exigência de algo (o tributo em questão) sem lei, e o artigo 5º, II é expresso ao vedar que alguém seja obrigado a fazer ou a deixar de fazer qualquer coisa senão em virtude de lei. De igual modo pode-se desenvolver o raciocínio acerca do tratamento igualitário para contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, pois todos são iguais perante a lei. Ao explicitar alguns princípios para matéria tributária não exclui ou diminui a Constituição a aplicação de outros princípios à mesma matéria; se assim não fosse, a Constituição da República teria milhares de artigos que se repetiriam para cada um de seus títulos e seções. Inadmitir tal raciocínio seria pensar na possibilidade de admitir que os contribuintes fossem, por exemplo, submetidos à tortura ou a tratamentos desumanos ou degradantes, quando da exigência dos tributos devidos, uma vez que o artigo 5º, inciso III, que prevê que ninguém será submetido a tais tratamentos não foi explicitado para matéria tributária o que legitimaria a exigência de tributos com base naqueles tratamentos, constitucionalmente inadmitidos.

Uma vez mais, portanto, há que se considerar a Constituição da República como um todo; se o texto explicita alguns princípios e não o faz em relação a outros, isto não quer dizer que exista uma diminuição de valor daqueles princípios que não se encontram explícitos²⁸⁰. A Constituição brasileira ainda está dirigindo o sistema à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; e para o enraizamento da consciência de determinados direitos, optou o Constituinte pela reafirmação de direitos e deveres que quer ver consagrados²⁸¹, determinando sua observação de maneira explícita, nos casos ainda não enraizados, na interpretação das normas de modo a que se torne eficaz o conteúdo constitucional no sentido de realização dos princípios constitucionais.

Não fosse por isso, seria possível que a Constituição brasileira se assemelhasse a outras tantas constituições europeias²⁸², por exemplo, que garantem genericamente direitos e

²⁸⁰ Para Humberto Ávila “Uma limitação constitucional material é aquela decorrente, expressa ou implicitamente, das normas constitucionais (princípios ou regras), que, direta ou indiretamente, determinam o conteúdo para um exercício constitucional do poder de tributar. Essas limitações materiais conteudísticas são descobertas a partir das normas constitucionais. Especialmente a partir das regras de competência, que predeterminam o potencial conteúdo do poder de tributar, e dos direitos fundamentais, que garantem direitos aos cidadãos e limitam a restrição tributária”. Sistema Constitucional Tributário. Pág. 78.

²⁸¹ Em contraposição aos já completamente aceitos como no exemplo dado de proibição de tortura também quanto a exigência de tributos.

²⁸² As Constituições da Áustria, da Finlândia e até mesmo as Constituições da Itália e da Espanha que se assemelham em sua forma à Constituição Brasileira garantem em seus enunciados direitos mais genéricos e que são atendidos pela legislação dando validade aos princípios já consagrados naquelas sociedades.

que se cumpram os deveres correlatos. Isto é possível de ser implementado em face da diferenciação histórica e da formação cultural consequente que viveram aqueles países e que resultaram numa realidade social mais bem preparada para o exercício dos direitos assegurados de modo mais genérico, sem tanta necessidade de positivação dos direitos para que possam ser aplicados. Nas palavras de Roberto Ferraz “onde a cultura abraçou o princípio não há necessidade de texto constitucional”²⁸³.

A realidade social brasileira ainda não é esta; portanto em muitos temas a normatização torna-se repetitiva, como se de sua positivação e de sua repetição restassem afirmados direitos e o cumprimento dos deveres respectivos. Inobstante tal fato, há que se interpretar o texto constitucional como um todo (como já afirmado e reafirmado neste trabalho) e assim sendo, pode-se considerar que algumas das limitações constitucionais ao exercício da tributação constantes do artigo 150 não precisam estar ali elencadas e ainda assim seriam aplicadas, mas o raciocínio inverso não é verdadeiro. Vale dizer, não se pode considerar que, mesmo estando elencadas no texto Constitucional, as garantias podem ser diminuídas em seu alcance ou conteúdo em face da aceitação social desta diminuição. Isto não é possível. Se houve preocupação com o elenco específico de determinadas situações, é porque se quer, com maior afinco, que sejam as mesmas alcançadas.

É importante a observação de Luís Eduardo Schoueri, remissiva a Ricardo Lobo Torres, que afirma que não se “nega a existência de outras “limitações”, fora da referida Seção, fazendo-se possível sustentar, até mesmo, que todos os direitos e garantias individuais compreenderiam imunidades implícitas ou explícitas”.²⁸⁴ Assim, mesmo não constando do elenco das limitações trazidas pelo artigo 150 e seus incisos, muitas são as limitações que de fato são impostas ao ente tributante em face da sua não aceitação social. É o exemplo que se deu aqui, relativo ao tratamento do contribuinte, que não pode ser submetido à tortura para que cumpra com suas obrigações. Deste modo, mesmo não constando diretamente do artigo 150, muitas são as limitações que se impõem à tributação e, no que diz respeito à tributação e à defesa do consumidor, além dos princípios consagrados constitucionalmente, a Constituição assegurou que o sistema tributário também os atenderia, indo além das previsões constantes de seu texto e inserindo junto à seção destinada às limitações a necessidade de esclarecimento do consumidor acerca da tributação sobre o consumo consagrando a necessidade de uma conduta transparente em relação à tributação suportada pelo consumidor.

²⁸³ Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pág. 468.

²⁸⁴ Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Forense. Rio de Janeiro. 2005. Pág. 232.

3.1.1. Alcance das disposições do artigo 150 e de seus incisos e parágrafos

O artigo 150²⁸⁵ da Constituição da República estabelece limitações ao exercício da

²⁸⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

tributação pela União, Estados, Distrito Federal e pelos Municípios, sendo que estas unidades podem conferir localmente outras garantias, além das conferidas constitucionalmente estabelecendo limitações próprias, sem contudo, interferir nestas trazidas pelo artigo 150. Em seus incisos estabelece as limitações em concreto, porém não cria princípios novos que já não estejam inseridos de maneira genérica no texto constitucional, primordialmente no artigo 5º. Legalidade, anterioridade, respeito à propriedade privada, a disseminação do conhecimento e acesso à cultura através da garantia da imunidade de livros e demais veículos disseminadores do conhecimento e da cultura são expressões concretas em matéria tributária daquilo que já está explícito na ordem constitucional vigente.

Assim sendo, pode-se considerar que todos os incisos constantes do artigo 150, constituem-se em limitações ao exercício da tributação, de modo a que se assegure em concreto a realização dos direitos fundamentais garantidos na própria Constituição. Assim ocorre com todas as situações tratadas em específico pelos incisos do artigo 150, posto que a tributação, na melhor das hipóteses, dificulta a realização das garantias constitucionais se não se observassem as limitações expostas de maneira genérica no texto constitucional pela especificidade da tributação. Em ordens constitucionais mais evoluídas (tradutoras de sociedades já mais evoluídas), talvez não fosse preciso explicitar; porém a história brasileira é outra, a ordem constitucional atual sucede período ditatorial que deixou sequelas profundas que atingiram inclusive a forma de interpretação da própria Constituição e das leis que lhe complementam. Tal realidade vem sendo aos poucos alterada, admitindo-se pensamentos e interpretações mais amplos e livres compatíveis com uma realidade democrática²⁸⁶.

Humberto Ávila, ao tratar do que denomina limitações materiais substanciais indiretas ao poder de tributar, salienta que os princípios constitucionais limitam o poder de tributar como forma de concretização das finalidades destes mesmos princípios. “Uma das

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

²⁸⁶ Veja-se de modo complementar ao tema texto de Roberto Ferraz, onde analisa a questão do exagero e da distorção dos princípios perpetrada pela defesa de Geraldo Ataliba que refletia a realidade que este havia presenciado no regime ditatorial. “Princípios são Universais e não comportam Exceções”, in *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, pág. 390 a 392.

particularidades da Constituição Brasileira é sua gama de princípios. A própria Constituição instituiu uma classificação dos princípios: princípios fundamentais (art. 1º a 5º), princípios gerais da tributação (art. 145 a 149) e princípios gerais da atividade econômica (art. 170 e ss.). Os direitos e garantias fundamentais também estabelecem finalidades estatais e têm uma dimensão principiológica (art. 5º)”. Prossegue ainda o autor: “A Constituição Brasileira ainda institui uma série de finalidades estatais cuja concretização é atribuída ao Estado, como a garantia e a promoção da federação (art. 18), da segurança pública (art. 144), da atividade econômica (arts. 170-181), da política urbana (arts. 182-183), da política agrícola e fundiária e da reforma agrária (arts. 184-191), da ordem social (arts. 193-231), da ciência e tecnologia (arts. 218-224), do meio ambiente (art. 225), da família (arts. 231-232). Em algumas situações, a própria Constituição já autoriza expressamente a justificação de tratamentos diferenciados com base em princípios cuja realização depende da participação estatal”. E finaliza: “Todos esses princípios limitam o poder de tributar, na medida em que o Estado passa a ter de concretizar todos os fins (in)diretamente determinados pelos princípios constitucionais”²⁸⁷.

A proteção do consumidor, como direito fundamental é princípio e finalidade a ser concretizada pelo Estado, aplicando à limitação ao poder de tributar à interpretação conforme a realização, também, da defesa do consumidor. Se a realização dos princípios constitucionais limita o poder de tributar, não importa sequer saber se o parágrafo 5º do artigo 150 é regra de concretização do princípio da defesa do consumidor em matéria tributária, pois de uma forma ou de outra, somente em obediência à realização do princípio, poderia o Estado exercer a tributação. Ainda que inexistente o parágrafo 5º o Estado haveria que tributar observando a realização do princípio e direito fundamental que é a proteção do consumidor; estando presente o dispositivo mais ênfase e menos dúvidas podem pairar acerca desta necessidade. Prossiga-se porém na análise de modo a que se dê mais fundamentos à afirmação.

Tendo sido analisado o alcance do *caput* e dos incisos do artigo 150, o que dizer de seus parágrafos? Antes de adentrar a análise do que diz especificamente o parágrafo 5º do artigo 150, estude-se o alcance genérico dos parágrafos quando da organização sistemática de um texto normativo. Pela pertinência com o tema, transcreva-se em parte o artigo 11 da Lei Complementar n. 95 de 26 de fevereiro de 1988:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

²⁸⁷ Sistema Constitucional Tributário, págs. 266 e 267.

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Analisando o texto normativo supra transcrito, tem-se que os parágrafos devem enunciar os aspectos complementares da norma enunciada no *caput* do artigo bem como as exceções à regra estabelecida pelo mesmo. Assim sendo, considerando o regramento relativo à técnica normativa, todos os parágrafos constantes dos artigos da Constituição da República devem apenas explicitar a norma constante do *caput*, não podendo criar situações novas ou limitar-lhes o alcance. Se estabelecerem exceções, devem fazê-lo clara e precisamente nos termos do enunciado do *caput* do mesmo artigo (é o caso dos parágrafos 1º e 3º, por exemplo).

Concluindo este raciocínio, todo e qualquer parágrafo constante do artigo 150 da Constituição deve referir-se ao contexto do próprio artigo vale dizer, às limitações, às vedações impostas pelo próprio artigo. Não podem ser interpretados de modo a criar novas obrigações ou até mesmo de modo a eleger novas hipóteses de vedações incompatíveis com aquelas elencadas nos incisos do artigo. Este raciocínio leva em consideração somente o que se tem no artigo sob análise e ainda na lei que determina como são feitas as leis. A Lei Complementar n. 95 é anterior à edição da Constituição da República e é certo que se destina à elaboração de normas infraconstitucionais, no entanto os subsídios oferecidos por esta lei não são incompatíveis com o formato apresentado pela própria Constituição.

Sendo assim, o que se afirma é que todo o artigo 150, seus incisos e parágrafos devem ser interpretados levando-se em consideração as limitações por estes impostas, mesmo que as

redações dos incisos ou parágrafos não sejam expressamente determinantes de limitações, o que ocorre, por exemplo, com o parágrafo 7º que pode inicialmente ser considerado como uma autorização à existência da tributação através de substituição tributária no entanto, ainda que o citado parágrafo autorize dita forma de tributação, sua interpretação deve considerar os limites impostos à realização da tributação utilizando-se a figura do contribuinte por substituição. O mesmo raciocínio vale para os demais incisos e parágrafos do artigo 150.

3.1.1.1. A questão específica que envolve o artigo 150, parágrafo 5º

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Já se afirmou²⁸⁸ que: a) a lei mencionada no texto constitucional, tanto no artigo 5º, XXXII, para a proteção do consumidor, quanto neste parágrafo 5º do artigo 150 pode ser considerada a Lei 8.078/90, posto que esta pode com seu conteúdo realizar os comandos constitucionais compatíveis com a sociedade de consumo que se quer amparar; b) que seria negar a vigência dos dispositivos constitucionais já citados, admitir-se que o Estado já ofereceu instrumentos para a defesa do consumidor através da promoção da edição da lei 8.078/90 tendo realizado o comando do artigo 5º, XXXII, restando necessária a edição de lei específica em matéria tributária para que o consumidor seja informado acerca da carga tributária que suporta no consumo. Deste modo já se sabe que a mencionada lei (no parágrafo 5º do art. 150) pode ser a Lei 8.078/90 que, ao determinar que a relações de consumo sejam transparentes e que o consumidor será informado acerca dos produtos e serviços que consome, inclusive quanto ao preço, realiza em concreto o comando constitucional relacionado à proteção do consumidor. Sabe-se também que o fornecedor detém a informação acerca da carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços e que poderia facilmente fornecer esta informação, ainda que sem informar valores específicos (informando apenas percentuais, por exemplo). Esta é uma das possibilidades de interpretação dos dispositivos já sustentada neste trabalho.

²⁸⁸ Itens 1 e 2 deste Capítulo II – Parte Especial.

Porém outro raciocínio também deve ser levado em consideração e é o que diz respeito à análise do alcance do disposto no parágrafo 5º do artigo 150 e as consequências relativas à imposição de tributos sem que o mesmo seja observado. Neste momento não se analisa a obrigatoriedade relativa ao consumidor isoladamente e sim o alcance das disposições do referido parágrafo dentro do sistema de imposição de tributos e o reconhecimento constitucional da co-relação existente entre consumidor e contribuinte.

Preliminarmente ao prever que lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos (tributos, para os fins deste trabalho) que incidam sobre mercadorias e serviços, o dispositivo contém comando, sendo regra também sob este aspecto. Comando destinado ao Estado para que, através de seu poder legislativo, assegure o atendimento à realização em concreto da defesa do consumidor pelo que tem o mesmo o direito de ser informado.

Por constar do Capítulo destinado ao regramento do sistema constitucional tributário o parágrafo 5º não obrigou o consumidor a abandonar esta condição para exercer a condição de contribuinte de modo a ser albergado pela norma; ao contrário previu claramente o ponto de encontro existente entre consumidor e contribuinte. No contexto constitucional global o consumidor não está obrigado a tornar-se contribuinte (de fato) para que seja informado; basta a expectativa de que consuma (é como se considera o consumidor para todos os efeitos) para que tenha o direito à informação.

Mas fez mais o constituinte ao admitir que consumidor e contribuinte identificam-se no momento da tributação sobre o consumo (ainda que potencial), pois trouxe o consumidor para junto dos tutelados contribuintes das limitações impostas ao Estado para o exercício da tributação. Assim, limitou o poder do Estado para o exercício da tributação sobre o consumo sem que o consumidor seja devidamente informado quando na qualidade também de contribuinte. É que:

- a defesa do consumidor é direito fundamental que deve ser respeitado na concretização de todos os demais direitos correlatos fixados pela Constituição da República;
- a forma de realização desta defesa em matéria tributária reconhecida expressamente como correlata ao consumo se dá através da informação, prerrogativa da transparência.

Se as hipóteses trazidas pelo artigo 150 são hipóteses de vedação ou limitação da imposição de tributos, se os parágrafos do mesmo artigo explicitam as situações elencadas no mesmo artigo ou ainda trazem, sem criar situações não previstas constitucionalmente, para dentro do mesmo sistema de limitações, situações compatíveis com a realização dos princípios constitucionalmente consagrados, só se pode concluir que a tributação sobre o consumo só poderá ser exigida se o consumidor for esclarecido acerca da mesma.

Conforme já se afirmou, o artigo 150 destina-se à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, elenca as limitações constitucionais ao exercício da tributação em seus incisos e explicita a forma e o alcance destas limitações, sem contudo criar situações novas ou incompatíveis com os bens maiores que devem ser alcançados pelas vedações impostas e que vem albergados pela ordem constitucional como um todo.

Neste contexto, o parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição pode ser considerado como uma das formas de explicitação da impossibilidade de se tributar sem que exista a necessária transparência na relação de consumo, o que se dá pela informação, como já se viu, tônica da normatização e da defesa do consumidor. Assim, exigir tributo sem que seja respeitada a determinação constitucional de defesa do consumidor e em específico para matéria tributária, com o esclarecimento do consumidor sobre os tributos que suporta é ofender a Constituição e tributar ignorando-se limitação posta de maneira expressa. Além disso, há ofensa ao princípio da transparência que tem por forma concreta de realização o fornecimento de informação.

3.1.2. Informação e Transparência²⁸⁹

Transparência nas relações tributárias e de consumo, além da promoção da igualdade, este é outro ponto de encontro, outro princípio em comum que rege, dentre outras relações, as duas que estão sob análise. Tanto a relação tributária, quanto a relação de consumo devem ser transparentes para que sejam realizados os objetivos constitucionais e neste aspecto, a informação constitui-se no aspecto mais efetivo da transparência²⁹⁰.

²⁸⁹ E porque se entende que não haverá tributação sem que se atenda ao princípio da transparência e uma das formas de realização do princípio se dá com a informação, o aspecto que envolve o tema com a informação do consumidor contribuinte também será aqui tratado como limitação constitucional ao poder de tributar.

²⁹⁰ STF, RTJ 144/435. “Os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições. “Constituição da República Federativa do Brasil – anotada/ notas de doutrina, legislação e jurisprudência por Luís Roberto Barroso – São Paulo: Saraiva, 1998”.

A informação compreende basicamente três aspectos²⁹¹: a) o direito de informar; b) o direito de se informar; c) o direito de ser informado.

O direito de informar decorre da garantia constitucional da livre manifestação do pensamento, disposta no artigo 220 da Constituição da República. Quem possui a informação, tem portanto o direito garantido constitucionalmente de fornecê-la. De igual modo garante-se a liberdade de expressão intelectual e artística (Art. 5º, IX). É certo que o direito de informar deve obedecer aos limites impostos também pela própria Constituição no mesmo artigo 5º, inciso X, que assegura a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas. Deste modo, neste primeiro aspecto relativo ao direito de informação, há garantias constitucionais suficientes para que o indivíduo e a coletividade sejam informados.

O direito de se informar decorre, evidentemente do direito de fornecer a informação. Assim, aquele que detém a informação tem o direito de fornecer informação àquele que deseja recebê-la. A Constituição da República também garante este direito em seu artigo 5º, XIV, sendo assegurado o acesso à informação com a preservação do sigilo da fonte. Em muitos casos, aquele que detém a informação tem o dever de fornecê-la, para, por exemplo, evitar a violação de um direito ou garantia fundamental. O exemplo mais comum, neste aspecto, é o do psiquiatra que recebe informação de seu paciente que cometerá um crime em determinado momento futuro. Há um dever de informação, supondo que o crime venha a ser um crime hediondo, há até uma implicação mais grave, pois, segundo dispõe o inciso XLIII do artigo 5º, “a lei considerará crimes inafiançáveis e insuscetíveis de graça ou anistia a prática da tortura, o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o terrorismo e os definidos como crimes hediondos, por eles respondendo os mandantes, os executores e os que, podendo evitá-los, se omitirem”.

Veja-se, porém, que não há no dispositivo constitucional que garante o direito de se informar um limitador e aquele que detém a informação, deve em muitos casos fornecê-la, em especial se como resultado da omissão da prestação de tal informação um “bem maior” venha a ser lesado. Em consonância com este entendimento, analise-se o direito de ser informado.

Para Rizzatto Nunes, “no sistema constitucional, o dever de informar – de que decorre o direito de ser informado – está dirigido aos órgãos públicos”²⁹² e o dever de informar das

²⁹¹ Sobre o tema Veja-se Rizzatto Nunes, Comentários ao Código de Defesa do Consumidor, 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. págs. 51 a 59.

²⁹² Comentários ao Código de Defesa do Consumidor, pág. 59.

pessoas em geral e das pessoas jurídicas de natureza privada decorre do Código de Defesa do Consumidor, que estabelece tal obrigatoriedade ao fornecedor. Analise-se com vagar o raciocínio do autor. O mesmo toma por base o disposto no art. 5º, XXXIII que determina que – “todos têm direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo em geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

O raciocínio do autor leva em consideração a perspectiva do direito fundamental à liberdade de expressão, e como tal é direito inclusive oponível ao próprio Estado e a qualquer pessoa para que não se impeça o acesso à informação. Ocorre que o artigo 37 da Constituição da República também deve ser recordado, uma vez que traz o importante conceito de publicidade.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também ao seguinte”.

Do artigo 37 antes transcrito extrai-se em especial os termos moralidade, publicidade e eficiência, sendo certo que os mesmos irão conduzir, necessariamente à transparência.

Ao deixar de lado o raciocínio meramente focado ao que na prática ocorre em termos de informações fornecidas por órgãos públicos, diretamente, por exemplo, aos que se dirigem a suas repartições e ao pensar na obrigatoriedade disposta constitucionalmente como algo que vai além deste mero dever burocrático dos órgãos da administração, pode-se admitir que o disposto no inciso XXXIII do art. 5º, bem como o disposto no artigo 37, ora sob comento, pode ser aplicado aos casos em que o próprio Estado deve promover através de seus órgãos o fornecimento da informação acerca de determinados fatos que são necessariamente aplicáveis à coletividade e assegurar que a informação seja fornecida à coletividade. Isto não decorre do fato de ser o indivíduo pertencente a qualquer categoria ou microssistema, a informação de interesse individual ou coletivo deve ser promovida pelo Estado, através de seus órgãos. Veja-se o que ocorreu com a informação de todo relevante acerca dos males causados pelo fumo ou pelo consumo excessivo de álcool hoje constante nos rótulos dos produtos, esclarecendo o consumidor e toda a coletividade acerca dos males causados pelo consumo daquelas

substâncias²⁹³. A liberdade de escolha da coletividade e do indivíduo em particular se mantém, porém, há informação que possivelmente norteará tal escolha. A relação de consumo que se estabelece é mais transparente, o consumidor está esclarecido acerca dos males que lhe afetam em face do consumo de determinados itens e, se os faz, tem razoável grau de consciência²⁹⁴ em relação a sua escolha.

Quanto ao aspecto legal do dever de informação, já visto como princípio e como direito básico, há que se estabelecer que o direito de receber a informação, assegurado ao consumidor, deve, nos termos do Código de Defesa do Consumidor ser cumprido pelo fornecedor.

Informação é princípio que norteia todo direito do consumidor (assegurado no art. 4º da lei 8.078/90) e direito básico também (assegurado por sua vez no artigo 6º da mesma lei). Se fornecer informação é atribuição dada ao fornecedor, a transparência como princípio que conduz à necessidade de prestação da informação é aplicável a todos os sujeitos das relações jurídicas e as relações do consumo e tributárias não são exceções. Transparência é veracidade, é, sobretudo, princípio. Transparência, para Roberto Ferraz é princípio que informa o sistema tributário, assim entende o autor que “A lei haverá ainda de ser clara, facilitando amplamente a compreensão de todos, mesmo daqueles 77% da população brasileira que segundo o IBGE, é constituída por analfabetos funcionais, sob pena de não ser autêntica lei (transparência)”²⁹⁵. A transparência é também princípio que informa o direito do consumidor. Como forma de realização do princípio da transparência, não basta que sejam as informações disponíveis mediante consulta, por exemplo; a informação deve ser disponível, acessível e prévia independentemente de um movimento do consumidor para obtê-la. Em relação à tributação o princípio da transparência determina que a lei tributária seja compreensível e mais, que a tributação seja compreensível à generalidade da população, pois esta generalidade da

²⁹³ Medida Judicial de autoria da ADOC – Associação de Defesa e orientação do Consumidor. Autos n. 2002.04.01.000610-0/PR – TRF 4ª região para assegurar o direito do consumidor de receber a correta informação acerca dos riscos e potenciais danos que o consumo de bebidas alcoólicas causa à saúde. Trecho do acórdão afirma que: “É possível e exigível do Judiciário, impor determinada conduta ao fornecedor, sem que esta esteja expressamente prevista em lei, desde que afinada com as políticas públicas diretamente decorrentes do texto constitucional e do princípio da informação do consumidor (art. 6º, II, III e IV da Lei 8.078/90), pois se traduz em dever do Estado, do qual o Judiciário é poder, de acordo com o art. 196 da Constituição.

²⁹⁴ Diz-se razoável o grau de escolha, pois se sabe que nos casos de vício causado pelo consumo das substâncias em questão a vontade não é livre o que pode ser questionado em termos de consciência da decisão, porém não serve à descaracterização da transparência que envolve a relação a partir da obtenção da informação acerca dos danos à saúde do consumidor.

²⁹⁵ Princípios são Universais e não comportam exceções. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. 10º volume. Dialética, São Paulo, 2006. Pág. 399.

população está relacionada com a tributação, sujeita-se à tributação e precisa percebê-la de modo fácil, acessível²⁹⁶.

A ausência de transparência em matéria tributária conduz, como já se viu na primeira parte deste trabalho a uma realidade prejudicial ao próprio sistema tributário. As leis tributárias, ao utilizarem conceitos indeterminados, vagos, dúbios, tornam sua aplicação mais complexa gerando conseqüentemente uma litigiosidade maior em face do distanciamento da compreensão dos termos constantes das leis pelos destinatários das normas. Da incompreensão surgirão normatizações infralegais, que poderão cometer abusos, contribuindo também para o aumento da já citada litigiosidade. Para a “administração da complexidade da tributação ganham espaço os princípios da praticidade, da transparência, da ponderação, da proporcionalidade, da tolerância e da responsabilidade...”²⁹⁷.

Em relação à transparência da administração pública são pertinentes as palavras de Odete Medauar que afirma que “o secreto, invisível, reinante na Administração, mostra-se contrário ao caráter democrático do estado. A publicidade ampla contribui para garantir direitos dos administrados, em um nível mais geral, assegura condições de legalidade objetiva porque atribui à população o direito de conhecer o modo como a Administração atua e toma decisões”²⁹⁸.

A transparência se inicia portanto na atividade estatal. Para Bobbio²⁹⁹, a democracia³⁰⁰ precisa ser o “governo do poder público em público”. Para Roberto Ferraz³⁰¹, “Não se pode falar em democracia onde não houver transparência na legislação e na aplicação da lei. Desde logo fica clara a relação existente entre democracia, legitimidade e justiça, com a legalidade, publicidade e transparência”. E a transparência na imposição de tributos, na forma de

²⁹⁶ A Lei 8.078/90 elenca em seus artigos 105 quais os órgãos que compõem o Sistema Nacional de Defesa do Consumidor e suas atribuições, devendo, estes órgãos, agir, positivamente em proteção do consumidor que em juízo poderá ver seus direitos defendidos pelos legitimados para tal elencado no artigo 82 da mesma lei 8.078/90.

²⁹⁷ Sergio André R. G. da Silva. “A tributação na sociedade de risco” em Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Renovar. Rio de Janeiro. 2006. pág. 193.

²⁹⁸ Odete Medauar, O Direito Administrativo em Evolução, 2ª Ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003. pág. 23.

²⁹⁹ Norberto Bobbio. O futuro da democracia. Ed. Paz e Terra. 1986, pág. 65.

³⁰⁰ Sobre o tema da transparência ainda é tímida a jurisprudência existente, sendo basicamente fundada em questões que envolvem atuações de órgãos públicos e as implicações criminais dos dirigentes dos mesmos, no entanto, já se pode notar alguma movimentação de acolhimento do Supremo Tribunal Federal em suas razões de decidir do que chama de um dos pilares do “princípio democrático” a transparência, fundamento utilizado no julgamento da chamada “lei de imprensa”: “2. Princípio constitucional de maior densidade axiológica e mais elevada estatura sistêmica, a Democracia avulta como síntese dos fundamentos da República Federativa brasileira. Democracia que, segundo a Constituição Federal, se apóia em dois dos mais vistosos pilares: a) o da informação em plenitude e de máxima qualidade; b) o da transparência ou visibilidade do Poder, seja ele político, seja econômico, seja religioso (art. 220 da CF/88). (...) 6. Medida liminar parcialmente deferida”. ADPF 130 MC / DF - Rel. Min. Carlos Britto. Julgamento em 27/02/2008. Tribunal Pleno.

³⁰¹ Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica – O princípio da Transparência Tributária. Pág. 443. Ives Gandra da Silva Martins (org.) São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, v. 30.

arrecadação dos tributos, fonte primordial de custeio da Administração Pública precisa realizar-se sob pena de se macular todo o sistema³⁰².

Ainda segundo Roberto Ferraz³⁰³, “sendo a lei o critério que afasta o abuso no uso de força para obtenção de recursos por parte do estado, é certo que todos os elementos necessários para a cobrança tenham de ser sempre, integral e claramente estabelecidos em lei, sem deixar qualquer margem de discricionariedade à autoridade estatal. Mais ainda, sem deixar dúvidas ao próprio contribuinte”, e acrescenta “que, além disso, tem direito a ser esclarecido quanto à incidência dos impostos em mercadorias e serviços - §5º do art. 150 da CF, ainda que esse direito não venha sendo respeitado, em evidente desrespeito e falta de transparência do poder público”³⁰⁴.

Para Newmark³⁰⁵ “El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos”.

O princípio da transparência deve ser observado no intuito de assegurar o cumprimento efetivo da igualdade. Não importa que o consumidor contribuinte discorde ou questione a incidência de tributos; o que importa é que esteja informado, esclarecido acerca da sua incidência de modo que possa fazer suas opções de maneira consciente.

³⁰² Não se pode mais admitir que a afirmação de Friedrich Hayek seja a tradutora da realidade. “But if only through agreement on the total volume of government services, that is, agreement on the total of resources to be entrusted to government, that a rational decision regarding the services which government is to render can be achieved, this presupposes that every citizen voting for a particular expenditure should know that he will have to bear his predetermined share in the cost. Yet the whole practice of public finance has been developed in an endeavour to outwit the taxpayer and to induce him to pay more than he is aware of, and to make him agree to expenditure in the belief that somebody else will be made to pay for it” (Law, Legislation and Liberty”, vol. 3, “The Political Order of a Free People”, 1979, The University of Chicago Press, p. 51). Em tradução da obra tem-se que: “Mas, se só um acordo acerca do volume total dos serviços governamentais, isto é, um acordo acerca do total dos recursos a serem confiados ao governo, permite chegar a uma decisão racional com relação aos serviços que este deve prestar, isso pressupõe que cada cidadão que vota a favor de determinado gasto deveria saber que terá de arcar com uma parcela determinada do mesmo. Não obstante, toda prática das finanças públicas foi desenvolvida na tentativa de ludibriar o contribuinte, induzindo-o a pagar mais do que supõe e fazendo-o concordar com uma despesa na crença de que outrem será obrigado a pagar por ela.” “Direito, Legislação e Liberdade”, vol.3, “A Ordem Política de um Povo Livre”, Visão, 1985.

³⁰³ Roberto Ferraz. Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em busca do tributo justo. Luís Eduardo Schoueri (ccord). Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quatier Latin, 2003. pág. 203.

³⁰⁴ Roberto Ferraz. Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em busca do tributo justo. Luís Eduardo Schoueri (ccord). Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quatier Latin, 2003. pág. 204. Nota 69.

³⁰⁵ Principios de La Imposición. Traducción de José Zamit Ferrer. Pág. 408.

O princípio da transparência que norteia tanto as relações de consumo, quanto as relações tributárias, apresenta-se em concreto em cada uma destas relações, tanto no que diz respeito à informação do consumidor, quanto aos mais variados aspectos e em específico quanto ao tema aqui tratado, a informação da carga tributária que suporta, e ainda a transparência na tributação no que diz respeito ao mesmo dever de informar³⁰⁶ o contribuinte dos diversos aspectos e particularidades da tributação, sendo que, no que diz respeito à tributação sobre o consumo além de informado acerca dos tributos que suporta, o sistema deve ser inteligível a este consumidor. Vale dizer, sistema transparente é sistema que com simplicidade mostra-se eficaz e compreensível.

Dada a dificuldade de compreensão do sistema tributário atualmente vigente – primordialmente para as pessoas jurídicas, a própria Constituição da República, numa tentativa de diminuir estas dificuldades prevê um tratamento favorecido às pequenas e micro empresas de modo que estas possam desenvolver-se sem o custo necessário para a compreensão do sistema, dispensando a contratação dos chamados “especialistas” na área fiscal. Para tanto o artigo 179 da Constituição da República determina que os entes tributantes dispensem tratamento diferenciado para incentivar ditas empresas através da “simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”. Com este objetivo (de simplificação do sistema), surgiu o chamado SIMPLES, prova concreta de que o sistema tributário é de difícil compreensão o que se traduz em ausência de transparência.³⁰⁷

Gerd Rothmann salienta que a simplificação do sistema teve por consequência imediata o aumento da formalização e acrescenta-se com isso dá-se, por óbvio o aumento da consequente arrecadação. “Essa experiência também já foi feita no Brasil, pela implantação do “Simples”. Com a simplificação da tributação e redução da carga fiscal, o número de empresas registradas no setor de varejo aumentou 13%”.³⁰⁸

O atendimento ao princípio da transparência é, portanto, potente instrumento de formalização e consequente combate às fraudes e sonegações. Num sistema mais simples e

³⁰⁶ Aqui não se fala da aplicação do tributo arrecadado – outro aspecto da transparência.

³⁰⁷ Cabe salientar ainda que o Brasil ocupa a vergonhosa 145ª posição num ranking de 181 países analisados no que diz respeito à facilidade para o pagamento de tributos. Enquanto nos países colocados entre as primeiras posições, como Hong Kong e Emirados Árabes são necessárias aproximadamente 12 horas anuais para o cumprimento da legislação tributária, no Brasil são necessárias 2.600 horas-anuais para o cumprimento das formalidades burocráticas por uma empresa padrão. Consulte-se sobre o tema www.doingbusiness.org/economyrankings acesso em 28/05/2009, e ainda Gerd W. Rothmann em “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”. Princípios e Limites à Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Quartier Latin, São Paulo, 2009.

³⁰⁸ Tributação, Sonegação e Livre Concorrência, pág. 368.

mais transparente, tanto o atendimento à normatização quanto à fiscalização com base nesta se torna mais factível e eficaz o que inclusive coopera com a eficácia da própria arrecadação.

Informar, de maneira mais ampla possível, promover a informação e atender às regras que determinam que esta deva ocorrer constitui-se em forma concreta de realização de uma tributação mais transparente, o que também se constitui em tarefa do Estado, na promoção dos princípios que regem o Sistema Constitucional Tributário que se constituem por sua vez em forma de realização dos objetivos da República.

Capítulo III - A Exigibilidade de Tributos Sobre o Consumo sem que se Tenha a Informação Clara e Precisa Acerca da Sua Incidência é Inconstitucional

Pelas razões até aqui expostas e sem que se faça necessária sua repetição, caminha-se para uma conclusão inevitável, a de que, a exigibilidade de tributos sobre o consumo sem que se esclareça sua incidência ao consumidor, é inconstitucional. Ao considerar os mandamentos da Constituição da República, desde seu preâmbulo, como aplicáveis de forma determinante e como norte, aos ordenamentos jurídicos que estão em seu corpo contidos e ainda que, em sendo a Constituição una, indivisível, é correto afirmar que a exigência de tributos sobre o consumo, sem a informação acerca da sua incidência, é inconstitucional por ofensa, especificamente aos seguintes artigos:

- a) artigo 5º, XXXII; b) artigo 150, §5º ; c) art. 170, V.

O artigo 5º, XXXII e o artigo 170, V elegem a proteção do consumidor como direito fundamental individual com reflexos na coletividade e princípio que rege a ordem econômica, respectivamente. Ambos são traduções de um princípio maior que é o da igualdade, corolário da Constituição da República de 1988. Ao proteger o consumidor, o que pretende a ordem constitucional é colocá-lo em posição de igualdade na relação de consumo. Igualdade com aquele que ocupa uma posição de vantagem porque detém o maior número de informações em relação ao produto que disponibiliza para consumo. Das informações que possui, dentre elas a que se relaciona ao presente estudo, é a que diz respeito à carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços. A determinação constante do parágrafo 5º do artigo 150 de que o consumidor seja esclarecido quanto à carga tributária não é princípio constitucional, mas é regra que deve ser observada para que se possa tributar o consumo e ao mesmo tempo realizar-se o princípio da igualdade, com a necessária defesa do consumidor a quem deve-se fornecer informação clara e adequada.

O parágrafo 5º do artigo 150 localiza-se em seção relativa às limitações constitucionais ao poder de tributar e as limitações ali dispostas não são sugestivas apenas, ao contrário são determinantes. Assim como não se pode instituir tributo sem lei que o defina; de igual modo o esclarecimento do consumidor acerca da carga tributária, que potencialmente suportará, não constitui mera faculdade a ser realizada quando bem aprouver ao legislador.

Note-se que, ainda que dentro dos limites à atividade tributária, quando há restrição quanto à aplicabilidade da norma ali constante, faz-se referência expressa a tal fato utilizando-se o termo *poderá*, é o que ocorre nos casos em que a lei pode atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do tributo. Mesmo neste caso deve fazê-lo dentro dos limites ali dispostos (§7º, art. 150). Neste caso existe uma faculdade, a redação é clara, a lei, *poderá* atribuir a condição de sujeito passivo por substituição e, caso o faça, assegura, imperativamente o texto do parágrafo 7º as condições que estabelece (imediate e preferencial restituição). Aqui existe uma faculdade, que se exercida, obedecerá a certos limites. No caso do parágrafo 5º, não existe a faculdade, existe aqui um comando determinante que deve ser cumprido.

Não é demais lembrar que o descumprimento dos comandos constitucionais macula de inconstitucionalidade as normas que deste se distanciam³⁰⁹. É o caso do desatendimento do disposto no parágrafo 5º do artigo 150. Não existe razão que justifique a exigibilidade de tributos desconhecidos ao consumidor, uma vez que o dispositivo não está inserido no texto constitucional em vão; a exigência dos tributos sem esclarecimento ofende diretamente o parágrafo 5º do artigo 150; ofende o artigo 5º, XXXII, pois não realiza a defesa do consumidor; ofende o art. 170, V, pois não realiza o princípio da ordem econômica que preconiza a defesa do consumidor, criando distâncias entre os sujeitos da relação de consumo. A afirmação pode chocar, mas apenas se recebida dissociada das razões até aqui expostas, de outro modo, vale dizer, considerando-se o sistema constitucional como um todo, o que é chocante é a admissão de leis incompreensíveis, com nítida predileção pela ausência de transparência. Se o sistema constitucional que vigora é pautado nos princípios já repetidas vezes salientados, o que não é possível é admitir a tributação que não promove a igualdade, que não é transparente e que não é conhecida dos contribuintes de fato, e aqui nem se fale do conhecimento acerca da destinação do produto da arrecadação, aspecto relevante da tributação, mas que não constitui objeto desta investigação.

Assim, sem receio de cometer uma leviandade, afirma-se, com base em todo o exposto que a tributação sobre o consumo, sem que se esclareça a sua incidência, ou seja, sem que se informe o consumidor acerca de sua incidência (seu *quantum* primordialmente) é inconstitucional. Note-se que inconstitucional é a exigência por parte do Estado que ocorra o recolhimento dos tributos sobre o consumo sem que o próprio Estado dê aplicabilidade,

³⁰⁹ “Enquanto a inconstitucionalidade por ação é inconstitucionalidade positiva, que se traduz na prática de ato violador da Constituição, a inconstitucionalidade por omissão é inconstitucionalidade negativa, que resulta de abstenção, inércia ou silêncio do poder político que deixa de praticar determinado ato exigido pela Constituição”. Flávia Piovesan. Proteção Judicial Contra Omissões Legislativas. Pág. 78.

prática do dever de informar a carga tributária. Após esta constatação, surge questionamento de ordem prática. Como dar aplicabilidade, à limitação ao poder de tributar, determinando-se a suspensão da tributação até que seja o consumidor contribuinte esclarecido acerca dos tributos que suporta ou ainda à determinação de que ocorra, de imediato a informação, atribuindo-se ao fornecedor o dever de informar a incidência de tributos sobre o consumo, primordialmente do ICMS, IPI, ISS e Imposto de Importação (quando ocorrerem) além do PIS e da COFINS. É certo que o Judiciário deve ser chamado à solução do tema, note-se que conforme entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região³¹⁰, “é possível e exigível do Judiciário, impor determinada conduta ao fornecedor, sem que esta esteja expressamente prevista em lei, desde que afinada com as políticas públicas diretamente decorrentes do texto constitucional e do princípio da informação do consumidor (art. 6º, II, III e IV da Lei 8.078/90)”. Diante disto, analise-se quais os instrumentos disponíveis e quais os legitimados para utilização destes instrumentos no intuito de se obter a prestação jurisdicional.

1. Análise do cabimento ou não da ação civil pública para que seja realizada a informação do consumidor acerca dos tributos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços

O artigo 129, III da Constituição da República estabelece que é função do Ministério Público promover a Ação Civil Pública para a proteção de interesses difusos e coletivos. O art. 81 da lei 8.078/90 permite a defesa individual ou coletiva dos interesses do consumidor, nos seguintes termos:

Art. 81. A defesa dos interesses e direitos dos consumidores e das vítimas poderá ser exercida em juízo individualmente ou a título coletivo.

Parágrafo único – A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

I – interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste Código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;

II – interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos deste Código, os transindividuais de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

³¹⁰ Decisão transcrita na nota n. 294 deste trabalho.

III – interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

É notório, do texto do artigo antes transcrito, que existe a possibilidade de se levar ao judiciário o pleito acerca da necessidade de informação da carga tributária ao consumidor por via coletiva. O que se afirma é que o consumidor individualmente não consegue com o fornecedor a obediência aos ditames constitucionais, uma vez que os órgãos de proteção e defesa do consumidor vêm ignorando a determinação do parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República e o próprio dever de informar conferido pela lei 8.078/90 ao fornecedor. Ora, se os próprios órgãos promotores da defesa do consumidor não vêm enxergando a necessidade de se determinar que o fornecedor informe a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, admitir-se uma medida judicial individual do consumidor para obter a informação é algo que encontra respaldo em toda esta tese, mas que é absolutamente inócuo para fins práticos.

A possibilidade de defesa do consumidor, da proteção de seus direitos via ação coletiva se faz na medida em que os direitos são inerentes à categoria dos consumidores, que devem ser protegidos como categoria e no caso presente de maneira prévia, oportuna portanto à formação do convencimento do consumidor que fará ou não sua opção consciente para o consumo de determinados itens. A defesa individual, que se admite, apenas porque a toda a coletividade assegura-se o acesso ao judiciário, torna-se eficaz na medida em que o consumidor se defende como categoria. Individualmente esbarraria o consumidor na necessidade de se colocar em situação que envolveria duas partes diretamente relacionadas pelo efetivo consumo de algo. A ausência de informação deveria ocorrer, causando os danos relativos a sua falta para que existisse uma ligação concreta entre ambas as partes da ação, legitimando a propositura da mesma. Posteriormente, o consumidor seria o ator de uma situação em concreto absurda, que o colocaria na posição de único detentor da tutela jurisdicional que lhe garantiria a obtenção das informações da carga tributária incidente sobre determinadas mercadorias e oriundas de um determinado fornecedor. Ademais o dano já teria sido causado, a ausência de informação prévia já conduz o consumidor à formação de seu convencimento sem que detenha todas as informações necessárias para tal e uma medida judicial individual seria somente reparatória e a “efetiva proteção à sociedade exige que o dano, seja qual for a sua natureza, não se realize³¹¹”.

³¹¹ Sandro Mansur Gibran e Antônio Carlos Efig. “Livre Iniciativa, Liberdade de Contratar e Defesa do Consumidor: Uma nova Ordem Hermenêutica de Integração”. Pág. 9.

Não sendo esta a melhor maneira para a obtenção da proteção do consumidor como categoria, e de modo a assegurar-se o cumprimento dos mandamentos constitucionais assegurou-se a todos os casos elencados no artigo 81 supra transcrito a defesa dos direitos dos consumidores, de maneira coletiva.

Ocorre que o Judiciário exara entendimento diverso a esta possibilidade no que diz respeito à matéria tributária, afastando consumidores e contribuintes, considerando-os figuras afins, porém distintas³¹²⁻³¹³. É de se salientar que o tema no entanto ainda não foi levado ao Judiciário sob o aspecto da proteção do consumidor que tem o direito de receber informações

³¹² Ademais entende o Supremo Tribunal Federal que não se pode cogitar de relação de consumo entre poder público e contribuinte por fundamentos que em tudo se distanciam do que se defende na presente tese. “EMENTA: Agravo regimental em Agravo de Instrumento. 2. Recurso Extraordinário. Ação Rescisória. 3. Ilegitimidade ativa de associação de defesa do consumidor para propor Ação Civil Pública na defesa de direitos individuais homogêneos. Matéria devidamente prequestionada. Questão relativa às condições da ação não pode ser conhecida de ofício. 4. Empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis. Qualificação dos substituídos como contribuintes. 5. Inexistência de relação de consumo entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte). 6. Precedentes do STF no sentido de que o Ministério Público não possui legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de impugnar a cobrança de tributos. 7. Da mesma forma, a associação de defesa do consumidor não tem legitimidade para propor ação civil pública na defesa de contribuintes. 8. Agravo regimental provido e, desde logo, provido o recurso extraordinário, para julgar procedente a ação rescisória”. (AI-AgR 382298/RS. Relator Min. Carlos Velloso. 2ª Turma. Julgamento em 04/05/2004. Partes: Associação Paranaense de Defesa do Consumidor – APADECO e União).

Ainda: EMENTA: CONSTITUCIONAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA: MINISTÉRIO PÚBLICO: TRIBUTOS: LEGITIMIDADE. Lei 7.374/85, art. 1º, II, e art. 21, com a redação do art. 117 da Lei 8.078/90 (Código do Consumidor); Lei 8.625/93, art. 25 . C.F., artigos 127 e 129, III. I. - O Ministério Público não tem legitimidade para aforar ação civil pública para o fim de impugnar a cobrança de tributos ou para pleitear a sua restituição. É que, tratando-se de tributos, não há, entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte) relação de consumo, nem seria possível identificar o direito do contribuinte com "interesses sociais e individuais indisponíveis". (C.F., art. 127). II. - Precedentes do STF: RE 195.056-PR, Ministro Carlos Velloso, Plenário, 09.12.99; RE 213.631-MG, Ministro Ilmar Galvão, Plenário, 09.12.99, RTJ 173/288. III. - RE conhecido e provido. Agravo não provido. (RE-AgR 248191/SP – São Paulo. Min. Carlos Velloso (relator). 2ª Turma. DJ 25/10/2002. Partes: MPF e Prefeitura Municipal de Valparaíso).

³¹³ Sobre a possibilidade de interposição de ação civil pública para a discussão da matéria tributária consulte-se James Marins. Ações Coletivas em Matéria Tributária. Revista de processo, v. 76, págs. 97-105; Ricardo Lobo Torres. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Renovar. 4ª edição. Rio de Janeiro, 1997, pág. 302. Ainda sobre o cabimento de ação civil pública em matéria tributária pertinente a transcrição do voto (vencido) do Min. Marco Aurélio proferido no RE 195.056-1 em 09 de dezembro de 1999, repetido em julgamento posterior (RE 206.781-4MS remissivo) nos seguintes termos: “Sr. Presidente, faço uma outra leitura do disposto no inciso III do artigo 129 da Constituição da Federal: “Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: (...) III – promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos;” Essa cláusula final, sob minha óptica, revela que o preceito não é taxativo, não é *numerus clausus*, além da proteção ao patrimônio público, social e, também, ao meio ambiente podemos ter outros interesses, desde que difusos e coletivos alcançados. O Código de Defesa do Consumidor acabou por explicitar uma espécie de interesse compreendida no gênero coletivo, refiro-me aos interesses individuais homogêneos. Indaga-se: na espécie dos autos, temos interesse individual homogêneo envolvido? A resposta, para mim, é desenganadamente positiva. E por que o é? A ação foi intentada objetivando beneficiar todos os contribuintes de um município. O interesse social salta aos olhos, considerada a globalidade dos que residem no município. Reitero que, na espécie, temos um interesse social, um predicado que direciona a conclusão do envolvimento de interesses individuais homogêneos, que é justamente o aspecto social. (...) Esperar-se que cada qual, residente no Município de Umuarama, ajuíze a ação para impugnar a majoração tida por ilegal do tributo é simplesmente assentar-se que não teremos o ajuizamento dessas ações. (...)”.

claras, precisas e oportunas relativas ao consumo que poderá ou não fazer. As ações civis públicas levadas ao Judiciário e que geraram as decisões de não cabimento para discussões tributárias levaram em consideração a disponibilidade da obrigação tributária em seu caráter patrimonial individual, razão pela qual a rejeitaram. Eis o posicionamento de Cleide Previtalli Cais³¹⁴, tradutor da posição dos Tribunais: “por sua própria natureza, caracterizados pela indivisibilidade, indeterminação dos indivíduos e indisponibilidade, os direitos difusos jamais compreenderão temas tributários, marcados pela divisibilidade, identificação do titular e disponibilidade, posto que de cunho eminentemente patrimonial”.

No entanto, os tribunais ainda não analisaram a questão da proteção do consumidor que também é contribuinte sob o enfoque da legislação de proteção ao consumidor. Através de ação coletiva, propõe-se que o Judiciário assegure direito que já se encontra consubstanciado na lei 8.078/90 como direito dos consumidores e que não vem sendo sequer analisado como tal. Não se pleiteia a restituição de tributos como já foi levado aos tribunais, através de ação civil pública³¹⁵ (como nos casos transcritos nas notas 291 e 292 deste trabalho) mas o reconhecimento da existência de uma relação jurídica entre o consumidor contribuinte e o Estado (ente tributante).

Por tudo o que foi defendido na presente tese e que aqui não se repetirá, o consumidor e o contribuinte não podem ser tratados de maneira apartada. Quando consumidor, o cidadão é também contribuinte, e por tudo o que já se viu, não há como dissociar uma situação da outra. Em não sendo possível a dissociação de um e de outro, não há também que admitir que os tribunais os tratem como figuras distintas e por esta razão se defende a possibilidade de se ver o tema esclarecido pelo Judiciário. Considera-se que a ação civil pública é instrumento cabível para que se esclareça judicialmente, sob o enfoque da Constituição da República e da Lei 8.078/90 e das obrigações atribuídas ao fornecedor e ao Estado para que promova a proteção do consumidor (devendo fazê-la através de seus órgãos) que o consumidor tem o direito de receber as informações acerca da carga tributária incidente sobre o consumo de mercadorias e serviços como medida de realização de sua proteção.

Considerando ainda a identidade de funções e de direitos dos consumidores e dos contribuintes esta mesma ação civil pública poderá pleitear a suspensão da exigibilidade dos tributos incidentes sobre o consumo até que o Estado promova a edição das normas

³¹⁴ O Processo Tributário. 2ª edição. RT, 1996. pág. 213.

³¹⁵ Que se entende não só cabível, mas inclusive recomendável para que sejam afastadas as numerosas ações individuais que acabam levando ao acúmulo de ações perante os Tribunais e ainda gerando um custo desnecessário aos cofres públicos relativos ao desenvolvimento dos processos nas instâncias necessárias, custo este que muitas vezes excede o valor relativo ao tributo em discussão.

necessárias ao esclarecimento dos consumidores acerca dos tributos que suportam. Uma vez mais afirme-se que só se pode considerar a possibilidade de interposição da medida partindo-se do pressuposto de que consumidor e contribuinte podem ser tutelados pelas mesmas normas em face da identidade que os une quando do exercício da condição de potencial consumidor e portanto potencial contribuinte.

Não se alegue em defesa da impossibilidade da medida a impossibilidade de suspensão da tributação sobre o consumo, sob o argumento de autoridade tão somente de que ao Estado não é possível permanecer sem o auferimento da citada receita. A inconstitucionalidade não se afasta tão somente pelo argumento da necessidade de custeio da despesa estatal para o exercício de suas funções. Já se viu que o sistema constitucional como um todo não admite a arbitrariedade na tributação, seu exercício com distanciamento das disposições e princípios dispostos pela ordem constitucional. No conteúdo de sua decisão, no entanto, o tribunal pode determinar prazo específico para que seja expedida a norma regulamentar de modo a atender o interesse arrecadatório fazendo no entanto cessar a ofensa a direito fundamental, não obedecido o prazo, aí sim estaria imediatamente suspensa a exigência dos tributos.

1.2. Demais possibilidades

1.2.1. Análise do cabimento do mandado de injunção e/ou da ação direta de inconstitucionalidade por omissão para a concretização do enunciado constitucional do art. 150, §5º

Considerando a manutenção da posição dos Tribunais acerca do não cabimento de ação civil pública para tratar do tema, ainda que levado à apreciação sob o enfoque do direito do consumidor contribuinte sob os fundamentos aqui apresentados, ainda assim o consumidor contribuinte não pode permanecer sujeito à inconstitucional exigência dos tributos sem que deles tenha conhecimento e ainda não pode permanecer lesado em direito que é fundamental. Deste modo e novamente considerando apenas para fins de argumentação que o disposto no parágrafo 5º do artigo 150 não seria ainda aplicável em face da remissão em seu texto à lei definidora da forma como se dará a informação do consumidor acerca da carga tributária incidente sobre o consumo, é importante que sejam analisados quais os demais possíveis

caminhos (além da ação civil pública) a se percorrer para que então se dê efetividade ao comando constitucional. Para tanto estude-se o Mandado de Injunção e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão, que constituem formas constitucionalmente previstas para que seja evitada a ofensa a direitos fundamentais pelo não exercício em face da suposta ausência de lei para concretização dos direitos. Num estudo comparativo, tem-se que:

A ação direta de inconstitucionalidade por omissão está prevista no parágrafo 2º do artigo 103 da Constituição da República, nos seguintes termos:

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

(...)

§ 2º - Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

Já o Mandado de Injunção está previsto no artigo 5º, LXXI que prevê que: conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

Enquanto o Mandado de Injunção é considerado “remédio constitucional”³¹⁶ voltado para a defesa de direito constitucionalmente definido e dependente de norma regulamentadora, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão constitui-se num instrumento de controle abstrato da constitucionalidade, voltado para a defesa da Constituição da República, visando à declaração da inconstitucionalidade da inércia (decorso de prazo intolerável sem a concretização da providência legislativa constitucionalmente reclamada)³¹⁷. No Mandado de Injunção, ao contrário, não há necessidade do decorso de prazo de inércia legislativa. Basta que a lacuna legislativa ou ausência de lei cause em concreto a impossibilidade de fruição de um direito fundamental constitucionalmente protegido.

³¹⁶ José Afonso da Silva e Clèmerson Clève utilizam a denominação.

³¹⁷ Para Gisele Cittadino “os direitos sociais fundamentais, que integram o sistema de direitos constitucionais, são direitos a prestações cujo objeto pode ser uma ação fática ou uma ação normativa por parte do Estado. O mandado de injunção e a ação de inconstitucionalidade por omissão são institutos associados, exatamente à obrigatoriedade de ações normativas por parte do poder público, pois visam exatamente “*garantir o cumprimento de preceitos constitucionais ainda não integrados por normas regulamentadoras que devem ser produzidas através de atuação direta do Poder Legislativo e/ou Executivo*””. Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva. Pág. 51.

O mandado de injunção podia ser impetrado desde a entrada em vigor da Constituição da República, já a inconstitucionalidade por omissão prescindia de lapso temporal razoável para configurar a inércia legislativa. Como a redação do dispositivo constitucional que prevê o mandado de injunção também fazia remissão à lei de regulamentação, discutiu-se acerca da auto-aplicabilidade do instituto. O Supremo Tribunal Federal³¹⁸, de maneira acertada, definiu que um meio criado precisamente para a defesa de direitos dependentes de norma regulamentadora não poderia ficar paralisado diante da falta de normas de integração e foi o disposto no parágrafo 1º do artigo 5º (as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata) que fundamentou a decisão. Definiu o Supremo Tribunal Federal que, enquanto a lei não o regulamentasse, aplicar-se-ia ao mandado de injunção, por analogia, o procedimento do mandado de segurança.

É certo que com o tempo as lacunas da legislação podem deslocar-se para o campo da omissão legislativa perdendo sentido a distinção³¹⁹ e em termos práticos acaba-se por se verificar a desnecessidade de se distinguir os institutos em especial para alguns casos cujo resultado acaba sendo o mesmo. Flávia Piovesan³²⁰ afirma que, tanto a ação direta de inconstitucionalidade por omissão, quanto o mandado de injunção são “instrumentos de realização do princípio da aplicabilidade imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”.

No que diz respeito à legitimidade para a propositura das medidas, tem-se que: para a ação direta de inconstitucionalidade por omissão são legitimados ativamente todos os enumerados no artigo 103 da Constituição da República³²¹; para o mandado de injunção são legitimados ativamente todos aqueles que sejam detentores de direito abstratamente conferido pela Constituição da República e cujo exercício tenha sido inviabilizado pela falta de norma regulamentadora. A legitimidade passiva na ação direta de inconstitucionalidade por omissão é “das autoridades ou órgãos legislativos remissos, não obstante responsáveis pela prática do ato reclamado pela Constituição. Na inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, muitas vezes o titular da ação e o legitimado passivo residem no mesmo órgão ou autoridade (v.g.,

³¹⁸ MI 107-3-DF, j. 23.11.89. Rel. Min. Moreira Alves.

³¹⁹ Conforme Clèmerson Clève. A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade. Pág. 247.

³²⁰ “Tanto a ação direta de inconstitucionalidade por omissão, como o mandado de injunção, como será visto, são garantias voltadas a reforçar o constitucionalismo do Estado social. Constituem ambos, instrumentos de realização do princípio da aplicabilidade imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.” Proteção Judicial contra Omissões Legislativas. Pág. 93.

³²¹ O Presidente da República; a Mesa do Senado Federal; a Mesa da Câmara dos Deputados; a Mesa de Assembléia Legislativa; o Governador de Estado; a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; o Governador de Estado ou do Distrito Federal; o Procurador-Geral da República; o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; partido político com representação no Congresso Nacional; confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

ação intentada pelo Presidente da República contra ato de seu antecessor). Isso incoorre na ação de inconstitucionalidade por omissão. Não há razão para a propositura da ação, se cabe à própria autoridade suprir a omissão inconstitucional”³²². No mandado de injunção a legitimidade passiva é de órgão ou entidade pública ou privada que obstaculiza o exercício de um direito constitucional ao argumento de que inexistente norma regulamentadora. Para Flávia Piovesan a “legitimidade passiva recai sobre o ente cuja atuação é necessária para viabilizar o exercício do direito e não recai, portanto, sobre a autoridade competente para elaborar a norma regulamentadora faltante”.³²³

Finalmente, no que diz respeito à natureza da norma regulamentadora, para Clèmerson Clève³²⁴ em ambos os casos a norma faltante “pode ser de qualquer natureza: legislativa, regulamentar, ou de escalão hierárquico menor. O que importa é que sua falta inviabilize o exercício de um direito (assim, em sentido amplo) constitucional. A norma faltante pode ser de natureza material ou processual. É necessário, porém, que esteja impedindo a fruição de um direito constitucionalmente assegurado”. Para Flávia Piovesan³²⁵, ao conceder o mandado de injunção, “cabe ao Poder Judiciário, a partir de interpretação sistemática e teleológica da ordem constitucional, tornar viável o exercício do direito, no caso concreto”. Afirma ainda que “satisfeitos os pressupostos constitucionais para a impetração do mandado de injunção, não importando o direito que a norma confere, desde que ausente esteja a norma regulamentadora, compete ao Poder Judiciário tornar viável o exercício do direito, no caso concreto, expedindo o mandado de injunção contra o impetrado, o ente público ou privado, que permitirá a execução concreta do comando jurídico-constitucional”.

Em resumo:

ADIN por Omissão	Mandado de Injunção
Legitimidade ativa => Art. 103, I a IX da Constituição da República. (Presidente; mesas do Senado, da Câmara e da Assembléia Leg.; Governador do estado; Procurador Geral da República; Conselho Federal da OAB; Partido Político;	Legitimidade ativa => todo aquele que não possa exercer seu direito e liberdade constitucional, e prerrogativas da nacionalidade, soberania e cidadania devido à falta de norma regulamentadora.

³²² Clèmerson Clève. A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade. Pág. 231.

³²³ Proteção Judicial contra Omissões Legislativas. Pág. 127.

³²⁴ A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. Pág. 249.

³²⁵ Proteção Judicial contra Omissões Legislativas. Pág. 148.

Confederação Sindical ou Entidade de Classe	
Legitimidade passiva => autoridades ou órgãos legislativos remissos	Legitimidade passiva => órgão ou entidade pública ou privada que obstaculiza o exercício de um direito const. Ao argumento de que inexistente norma regulamentadora.
Objetivo: Visa a declaração da inconstitucionalidade da inércia legislativa.	Objetivo: provimento substituto de modo a realizar imediatamente o exercício do direito.

Pode-se considerar presente pelo menos um dos requisitos de cabimento do mandado de injunção no caso concreto, uma vez que, ao considerar que a remissão do parágrafo 5º do artigo 150 à lei torne sua aplicabilidade dependente de lei regulamentadora, o primeiro requisito “falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício de direitos e liberdades constitucionais” e tributar-se de maneira ofensiva à Constituição, sem respeito ao elenco de limitações constitucionais dispostos em seu próprio texto é ofensivo ao exercício de direitos e sobretudo de liberdades constitucionalmente protegidos. Além disso, e aqui também se está atendendo, em conjunto a um segundo requisito ao considerar que se constitui prerrogativa da cidadania a detenção de conhecimento para a realização de atos sociais. Conforme exposto na primeira parte deste trabalho, a formação do cidadão, consumidor contribuinte é primordial para uma alteração da ordem que hoje já está estabelecida e que vem admitindo que os direitos assegurados constitucionalmente sejam “atropelados” pela omissão.

José Afonso da Silva pondera que o mandado de injunção constitui-se num “remédio ou ação constitucional posto à disposição de quem se considere titular de qualquer daqueles direitos, liberdades ou prerrogativas inviáveis por falta de norma regulamentadora exigida ou suposta pela Constituição. Sua principal *finalidade* consiste em conferir imediata aplicabilidade à norma constitucional portadora daqueles direitos e prerrogativas, inerte em virtude de ausência de regulamentação. Revela-se, neste quadrante, como um instrumento de realização prática da disposição do art. 5º, § 1º”.³²⁶ Num primeiro momento, não parece existir medida judicial mais adequada ao caso do que o mandado de injunção, no entanto deve-se ter

³²⁶ Curso de Direito Constitucional Positivo. Pág. 448.

cautela quando da análise dos requisitos e também quanto ao resultado que se alcançaria com a interposição da medida.

Note-se primeiramente que o texto do inciso LXXI do artigo 5º da Constituição não determina se a medida judicial de mandado de injunção deve ser individual ou coletiva³²⁷. Admitindo-se que a mesma possa ser coletiva³²⁸, uma vez que os direitos elencados no artigo 5º, ainda que individuais podem ter conseqüências coletivas, estariam os órgãos de defesa e associações de representação dos consumidores legitimados à propositura da medida³²⁹.

No entanto, o mandado de injunção tem por finalidade, realizar “concretamente em favor do impetrante o direito, liberdade ou prerrogativa, sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável seu exercício. Não é função do mandado de injunção pedir a expedição da norma regulamentadora, pois ele não é sucedâneo da ação direta de inconstitucionalidade por omissão (art. 103, §2º).”³³⁰

O conteúdo da decisão do mandado de injunção é de outorga direta do direito reclamado. Considerando que um dos órgãos de defesa do consumidor interpusesse o mandado de injunção em proveito da classe que representa, lograria obter decisão que determinaria imediatamente fosse a carga tributária informada aos consumidores sob pena de inconstitucionalidade e não a determinação de que o legislativo providenciasse a lei que determinaria a forma como se daria a informação ao consumidor.

Pois bem, no caso concreto ora analisado, de não informação do consumidor acerca da carga tributária que suporta pela suposta inexistência de lei específica para que o parágrafo 5º

³²⁷ Flávia Piovesan defende a possibilidade “de cabimento do mandado de injunção para a tutela de direito coletivo, mas não difuso. Caso se admitisse a tutela também do direito difuso, o instrumento do mandado de injunção estaria, até certo ponto, a se confundir com o instrumento da ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Isto é, caberia, em julgamento de mandado de injunção, a elaboração da norma regulamentadora geral e abstrata. O mandado de injunção deixaria de constituir instrumento de defesa de direito subjetivo, voltando a viabilizar o exercício de direitos e liberdades constitucionais, para se transformar em instrumento de tutela de direito objetivo, permitindo a eliminação de lacunas do sistema jurídico-constitucional”. Proteção Judicial contra Omissões Legislativas. Pág. 126.

³²⁸ O Supremo Tribunal Federal tem admitido a interposição de mandado de injunção coletivo. “A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de admitir a utilização, pelos organismos sindicais e pelas entidades de classe, do mandado de injunção coletivo, com a finalidade de viabilizar, em favor dos membros ou associados dessas instituições, o exercício de direitos assegurados pela Constituição. Precedentes e doutrina”. MI-20-DF.

³²⁹ José Afonso da Silva afirma que o impetrante deve ser beneficiário direto do direito, liberdade ou prerrogativa que postula em juízo. Curso de Direito Constitucional Positivo. Pág. 449. O mesmo autor, no entanto, entende que uma interpretação sistemática da Constituição em face do que dispõem o artigo 5º, XXI – que prevê a legitimidade das entidades associativas, quando autorizadas expressamente por seus filiados, para representá-los judicial e extrajudicialmente e ainda do artigo 8º, III que estabelece que os sindicatos são legítimos para efetuar a defesa dos direitos e interesses coletivos da categoria, é possível admitir-se a impetração de mandado de injunção por estes entes coletivos, em defesa dos direitos coletivos da categoria. Flávia Piovesan comunga do mesmo entendimento. Proteção Judicial contra Omissões Legislativas. Pág. 126.

³³⁰ José Afonso da Silva. Curso de Direito Constitucional Positivo, pág. 450.

do artigo 150 seja concretizado, há ao mesmo tempo ofensa ao exercício da cidadania do consumidor, à defesa do consumidor, direito fundamental e ainda, a manutenção da tributação sem que seja respeitado o dispositivo, constitui-se em ofensa ao próprio artigo 150 da Constituição da República que elenca as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Há no entanto que se analisar o requisito de concretude de ofensa a direito constitucionalmente protegido, para que o mandado de injunção não deixe de ser recebido. Conforme se viu, se a ação direta de inconstitucionalidade por omissão requer a inércia legislativa, que a todos atinge e causa danos à coletividade pela impossibilidade de se exercer direitos constitucionalmente previstos (por ausência de lei regulamentadora) no caso do mandado de injunção há que se estar diante de uma ofensa concreta para que a ação seja admitida. Ao não receber a informação na extensão necessária à compreensão da relação de consumo que se estabelece o consumidor está sendo tolhido em seu direito, concretamente o que legitima os órgãos e associações de proteção e defesa desta categoria à impetração do mandado de injunção, afastando-se de pronto a argumentação de que o potencial dano ocorreria, tão somente, em tese. O consumo é diário e a tributação incidente também. É evidente que, se fosse determinada a exclusão da tributação sobre o consumo até que fosse sanada a omissão legislativa, como decisão no mandado de injunção, haveria, por certo, um recorde de lapso temporal para a aprovação da medida judicial que determinasse o exercício do direito de modo compatível com a Constituição. Se a medida ainda não existe, os fundamentos para sua instituição se fazem presentes por qualquer ângulo que se analise o texto Constitucional.

Deste modo, pode-se admitir o cabimento do mandado de injunção, o que não se admite é que o mesmo seja necessário uma vez que não há necessidade da lei, no sentido estrito, regulamentadora do exercício do direito de ser informado pelos consumidores. Não há razão para que se regule, para que se determine como ocorrerá a informação do consumidor acerca dos tributos incidentes sobre o consumo através da edição de uma lei, emanada do poder legislativo; meras normas regulamentares já solucionariam a questão criando a obrigação em concreto ao fornecedor e fixando forma e prazo para a adequação dos fornecedores. Assim caberia o mandado de injunção para a edição destas normas regulamentadoras mas ocorre que não há resistência de qualquer dos órgãos administrativos relacionados à matéria quanto à edição de normas administrativas para tal; os ditos órgãos sequer foram provocados para assim procederem; deste modo ficaria comprometida a legitimidade passiva do mandado de injunção.

De fato, constitui direito e garantia fundamental, individual e coletivo e ainda princípio que rege a ordem econômica a proteção ao consumidor. As relações de consumo estão calcadas na transparência, na boa fé e portanto, sendo um dos sujeitos da relação de consumo, o fornecedor, detentor de informações de que a outra parte não dispõe, não há que se admitir a sonegação de tais informações. E nem tampouco se faz necessária nova determinação legal para que se faça aquilo que já está consubstanciado na legislação de proteção do consumidor³³¹.

Deste modo, ainda que se encontrem presentes os requisitos que legitimariam a proposição do mandado de injunção³³², ainda assim entende-se que a justificativa principal para a interposição do “remédio” seria justamente a necessidade de edição de lei, e com tal justificativa não está de acordo uma vez que a lei já existe e precisa ser bem interpretada. A decisão obtida em mandado de injunção determinaria a aplicação do Código de defesa do Consumidor, em específico de seu artigo 6º, III, quanto a obrigação do fornecedor em proporcionar a informação acerca dos tributos que repassa ao preço do produto ao consumidor, no entanto em termos práticos, ainda poderia o fornecedor deixar de fornecer tal informação sob alegação de que não saberia como proceder para informar. Pode-se, assim, justificar a interposição da medida para a obtenção de normas administrativas, regulamentadoras da forma como se dará a informação ao consumidor acerca dos tributos que suporta.

Se há omissão legislativa, no entanto, a medida judicial que deve ser interposta é justamente aquela prevista no artigo 103, §2º da Constituição, que trata da ação de inconstitucionalidade por omissão. Considerando-se que exista a necessidade da edição de lei para que se informe a carga tributária incidente sobre o consumo à coletividade e que a dita edição não ocorra, a inconstitucionalidade por omissão do legislativo deve ser reconhecida de modo a que se dê efetividade ao enunciado constitucional e seja reconhecida a inconstitucionalidade da omissão da edição de lei, firmando-se prazo razoável para que as Casas Legislativas supram a necessidade de edição de lei que gera a inconstitucionalidade. Neste sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

³³¹ Nos moldes do que ocorreu com os contratos de adesão, por exemplo. Absolutamente desnecessária a edição da Lei n. 11.785 de 23/09/08 que trata do que já vem tratado em todo o sistema de proteção do consumidor. A edição da lei somente 18 anos após a edição do CDC não torna válidos os contratos antes celebrados que não realizavam sua função porque continham cláusulas ilegíveis. Eis o típico caso de positividade desnecessária e que acaba por enfraquecer outros conceitos que já estão positivados e que precisam apenas ser levados a cabo através da ação dos órgãos de proteção e defesa do consumidor que para tal foram criados e do tema devem se ocupar, sendo desnecessária a produção legislativa.

³³² Sendo de se considerar que o mandado de injunção pode ser proposto por qualquer pessoa, entidade, organização em face do silêncio da Constituição a respeito.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO. INATIVIDADE DO LEGISLADOR QUANTO AO DEVER DE ELABORAR A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O § 4º DO ART. 18 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL NO 15/1996. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A Emenda Constitucional nº 15, que alterou a redação do § 4º do art. 18 da Constituição, foi publicada no dia 13 de setembro de 1996. Passados mais de 10 (dez) anos, não foi editada a lei complementar federal definidora do período dentro do qual poderão tramitar os procedimentos tendentes à criação, incorporação, desmembramento e fusão de municípios. Existência de notório lapso temporal a demonstrar a inatividade do legislador em relação ao cumprimento de inequívoco dever constitucional de legislar, decorrente do comando do art. 18, § 4º, da Constituição. 2. Apesar de existirem no Congresso Nacional diversos projetos de lei apresentados visando à regulamentação do art. 18, § 4º, da Constituição, é possível constatar a omissão inconstitucional quanto à efetiva deliberação e aprovação da lei complementar em referência. As peculiaridades da atividade parlamentar que afetam, inexoravelmente, o processo legislativo, não justificam uma conduta manifestamente negligente ou desidiosa das Casas Legislativas, conduta esta que pode pôr em risco a própria ordem constitucional. A *inertia deliberandi* das Casas Legislativas pode ser objeto da ação direta de inconstitucionalidade por omissão. 3. A omissão legislativa em relação à regulamentação do art. 18, § 4º, da Constituição, acabou dando ensejo à conformação e à consolidação de estados de inconstitucionalidade que não podem ser ignorados pelo legislador na elaboração da lei complementar federal. 4. Ação julgada procedente para declarar o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, em prazo razoável de 18 (dezoito) meses, adote ele todas as providências legislativas necessárias ao cumprimento do dever constitucional imposto pelo art. 18, § 4º, da Constituição, devendo ser contempladas as situações imperfeitas decorrentes do estado de inconstitucionalidade gerado pela omissão. Não se trata de impor um prazo para a atuação legislativa do Congresso Nacional, mas apenas da fixação de um parâmetro temporal razoável, tendo em vista o prazo de 24 meses determinado pelo Tribunal nas ADI nºs 2.240, 3.316, 3.489 e 3.689 para que as leis estaduais que criam municípios ou alteram seus limites territoriais continuem vigendo, até que a lei complementar federal seja promulgada contemplando as realidades desses municípios. (ADI 3682/MT – Mato Grosso. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 09/05/2007 – Tribunal Pleno.)

Note-se que o conteúdo da decisão é o de declarar o estado de mora do Congresso Nacional, fixando-se parâmetro temporal razoável para o exercício de suas funções.

Pelo que se viu, as medidas judiciais (mandado de injunção e ação direta de inconstitucionalidade por omissão) vêm sendo recebidas pelo Judiciário como se fossem substitutas uma da outra; assiste, em termos práticos, razão a tal posicionamento, uma vez que a omissão ou a ausência de concretização de direito por omissão (lacuna, falta de lei) acaba por conduzir a um mesmo resultado. Assim sendo, também em termos práticos, o mandado de injunção parece ser o “remédio” mais eficaz, ou de eficácia imediata, uma vez que se determina de imediato que seja realizado o comando constitucional o que equivaleria, por

exemplo, em termos de decisão, a determinar o judiciário que, na ausência de lei específica regular a informação sobre a tributação ao consumidor, que seja o Código de Defesa do Consumidor aplicado ao caso concreto, expedindo-se os atos administrativos, normativos necessários à execução do dever, fixando-se prazo para que os órgãos administrativos o façam.

No que diz respeito à inconstitucionalidade por omissão, se recebida pelo Judiciário para fins de que o poder legislativo supra a omissão, ainda que lhe seja fixado prazo para tal, corre-se o risco de não se chegar a lugar nenhum, uma vez que o projeto de lei pode ser aprovado e durante a tramitação podem ser levantados incidentes que retardem ou até desaprovem o próprio projeto, tornando inútil o provimento obtido. Por isso é que se entende que o melhor instrumento, o que conduziria a um provimento mais eficaz seria ainda a propositura de uma Ação Civil Pública com os fundamentos apresentados nesta tese, vale dizer, para ver realizada a concretização do direito fundamental de proteção ao consumidor, no caso, pelo recebimento das informações pertinentes a relação de consumo que possa vir a estabelecer-se.

Capítulo IV – Considerações Finais

1. A lei Instituidora do Tributo

A liberdade de formação de raciocínio poderia conduzir alguns a pensarem que a lei a que se refere a Constituição, no que diz respeito ao esclarecimento acerca da carga tributária incidente sobre o consumo, seria a própria lei tributária instituidora de tributos e contribuições, uma vez que esta lei determina os aspectos da chamada hipótese de incidência tributária, esclarecendo assim a forma de cálculo do tributo (suas bases de cálculo e alíquotas) os sujeitos ativos e passivos da tributação, bem como o fato específico que, em sendo praticado, gerará o dever de recolher tributos. Como a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei, uma vez que esta é pública e em tese acessível a todos, um raciocínio absolutamente legalista poderia aventar esta possibilidade, afirmando-se que a informação já existe devendo o consumidor bem interpretar a legislação que lhe é aplicável o que a ele se relaciona. Analise-se abaixo as razões pelas quais tal raciocínio não pode ser admitido.

1.1. Impossibilidade de se considerar a lei instituidora do tributo como aquela que irá informar a carga tributária incidentes sobre produtos e serviços

Tão somente a obediência ao princípio da transparência já seria suficiente para que de plano se afastasse a possibilidade de se considerar a lei tributária instituidora dos tributos como aquela capaz de oferecer o necessário esclarecimento aos consumidores acerca da carga tributária que suportam. Primeiramente porque as leis, *lato sensu* mesmo, incluindo-se aqui os inúmeros atos normativos que tendem a esclarecer a lei de instituição dos tributos são incompreensíveis à generalidade da população, e, como quer a defesa do consumidor, as informações que este recebe devem ser suficientemente precisas, vale dizer, compreensíveis à generalidade dos potenciais contribuintes³³³.

³³³ Neste sentido somente a lei ideal tributária apontada por Newmark o faria: “En el terreno de lo ideal, las leyes tributarias tendrían que estar formuladas de manera que fueran inteligibles incluso para el contribuyente dotado de una inteligencia marginal” e salienta o autor que somente em pouquíssimos casos tal exigência poderia ser cumprida “No obstante, son poquísimos los casos, por ejemplo en algunos impuestos sobre consumos

Inobstante a questão da ausência total de respeito ao princípio da transparência pela generalidade das normas instituidoras de tributos, ainda assim estas normas não poderiam ser consideradas aquelas que realizam o esclarecimento determinado pelo parágrafo 5º do artigo 150 porque:

a) estão distantes da realização dos objetivos da República expostos no artigo 3º da Constituição da República, uma vez que não promovem nenhum dos objetivos ali contidos e em especial aumentam a distância entre os mais diversos destinatários sociais da norma, uma vez que para alguns, detentores de conhecimentos específicos nas áreas contábil e tributária, as normas serão compreensíveis e para a maior parte dos destinatários a norma será absolutamente incompreensível;

b) distanciam-se da necessária proteção do consumidor e de todos os termos propostos pela Lei 8.078/90, que determina que as informações fornecidas ao consumidor devem ser claras e precisas;

c) não fornecem informação oportuna aos consumidores uma vez que, embora públicas, não há que se negar que o acesso às mesmas depende de iniciativa dos interessados, demandando uma pro atividade que se afasta dos ditames da Lei 8.078/90 que coloca o consumidor em uma posição de receptor das informações deixando o dever ao fornecedor;

d) o fornecedor, embora detentor do conhecimento da carga tributária, não pode referir-se à lei de instituição dos tributos como aquela que fornece as informações que estão a seu cargo por obediência à Lei 8.078/90 pelas mesmas razões apontadas nos itens anteriores. Mera referência a lei instituidora do ICMS, por exemplo, e seus inúmeros regulamentos, como forma de informação acerca da tributação seria absolutamente inócuo.

2. Questão Específica Sobre a Tributação Sobre o Consumo e a Informação da Carga Tributária

2.1. Tributos incluídos em sua própria base de cálculo – Caso do ICMS, do PIS e da COFINS na Importação. Ausência de Transparência

No que diz respeito à informação da carga tributária ao consumidor e considerando a inconstitucionalidade da exigência de tributos sobre o consumo sem o esclarecimento acerca

específicos – no en todos, por supuesto-, en los que de hecho se cumple y se puede cumplir dicha exigencia”. Principios de la Imposición, pág. 409.

de sua incidência, eis os casos específicos de tributos que não realizam a transparência em qualquer hipótese; é o caso dos tributos que são calculados sem que sequer sua forma de cálculo ou a formação de sua base, que permite um desvirtuamento da própria alíquota aplicável, sejam esclarecidas ao consumidor. Admitir-se a inclusão de tributos em suas próprias bases de cálculo é algo absolutamente contrário à razoabilidade de um sistema, porém no que diz respeito à transparência, a citada inclusão pode ser considerada como situação absolutamente excludente da sua ocorrência, principalmente nos moldes como ocorre no sistema vigente na atualidade. É que admitir-se que o consumidor não seja informado da carga tributária que assume e ainda assim determinar que o mesmo continue a assumi-la, por si só já se constitui numa negativa dos princípios vigentes de defesa do consumidor e da transparência, porém calcar-se a ausência de informação numa eventual impossibilidade de demonstração fática do cálculo da incidência em face das bases de cálculo majoradas e incompreensíveis para a grande maioria da população é negar-se todo o sistema vigente. É dispensar a transparência de maneira absoluta. Numa espécie de jogo negativo, rumo ao que menos atende à realização dos princípios constitucionais, admite-se que a tributação seja ininteligível à grande maioria dos contribuintes e, em face desta ininteligibilidade, admite-se que da mesma não se informe o mesmo contribuinte, sendo-lhe negada a posição de sujeito detentor de direitos constitucionalmente consagrados.

Assim, ainda que se admita a manutenção no sistema constitucional de tributos que são incluídos em suas próprias bases de cálculo, não se pode com isso, justificar-se a ausência de transparência; ao contrário, nestes casos, assim como nos demais, é primordial que a informação ocorra, ainda que estimada ou sugestiva.

No caso de ICMS é de informar ao consumidor, além de seu percentual, que a base de cálculo contém o próprio tributo; não que ao consumidor venha a ser determinado que com base nestas informações faça o cálculo respectivo dos tributos incidentes, até porque a mera informação do percentual e da forma de cálculo seria ininteligível à grande parte da população consumidora; além de informar em valores a carga tributária suportada, é fundamental para a realização da transparência que se informe que o tributo incide sobre ele mesmo para que se tenha a formação da consciência da coletividade para que possa pleitear a modificação do absurdo sistema que permite a incidência de tributos sobre tributos.

Considerando-se as contribuições ao PIS e a COFINS sobre a importação, a fórmula para o cálculo de sua incidência é suficientemente ininteligível³³⁴, o que dispensaria maiores

³³⁴ A incidência das Contribuições ao PIS e a COFINS sobre a importação foi determinada pela Medida Provisória 164/04 surpreendentemente convertida na Lei 10.865/04. Para que o cálculo dos tributos pudesse

críticas acerca da ausência de transparência, sendo de percebê-la de imediato. Neste caso nem mesmo os *experts* na área tributária/contábil conseguem compreendê-la. O número de normatizações explicativas da mesma é imenso e nem assim eficaz.

Tributos como estes não podem estar inseridos no ordenamento jurídico brasileiro devendo ser de plano afastados em atendimento ao princípio da transparência. Se a tributação daquelas hipóteses deve ocorrer não se discute, mas afirma-se que em obediência tão somente ao princípio da transparência, além dos demais aqui tratados não haveria justificativa para sua manutenção. Se o Poder Legislativo, ao aprovar leis instituidoras de tributos tais, o faz em nome da coletividade que lhe legitimou a constituição, é fundamental, sob pena de macular-se dita legitimidade, que exista consciência da existência desta forma de tributação para que se possa com esta concordar ou não.

3. Breve Crítica ao Projeto de Lei do Senado Federal n. 174 de 2006

ocorrer a Secretaria da receita federal editou uma série de Instruções Normativas e normas de execução que forneciam planilhas auxiliares ao cálculo (IN 436/2004 para o período de 01/05/2004 a 15/06/2005; IN 552/2005 para o período de 16/06/2005 a 13/10/2005; IN 571/2005 para o período de 14/10/2005 a 21/11/2005 e finalmente a IN 572/2005 a partir de 22/11/2005, além da Norma de Execução COANA 2/2005). A fórmula determinada pelas Instruções normativas, ressalvadas as possíveis atualizações é a seguinte:

Na importação de bens: Cofins importação = $d \times (VA \times X + D \times Y)$, PIS Importação = $c \times (VA \times X)$, onde

$$X = \frac{[1+e \times [a + b \times (1+a)]]}{(1-c-d) \times (1-e)}$$

VA= valor aduaneiro; a= alíquota do Imposto de Importação (II); b= alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); c= alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep Importação; d= alíquota da Cofins importação; e= alíquota do ICMS.

II - Na importação de serviços: Cofins importação = $d \times V \times Z$, PIS importação = $c \times V \times Z$

onde,

$$Z = \frac{[1 + f]}{(1-c-d)}$$

V = valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda; c = alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep – Importação; d= alíquota da Cofins importação; f = alíquota de ISS.

Na hipótese da alíquota do IPI ser específica, os valores a serem pagos serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas:

Cofins importação = $d \times (VA \times Y + W \times Q)$ e PIS importação = $c \times (VA \times Y + W \times Q)$ onde

$$Y = \frac{[(1+e \times a)]}{(1-c-d) \times (1-e)}$$

$$W = \frac{[e \times B]}{(1-c-d) \times (1-e)}$$

Q = quantidade de produto importada na unidade de medida compatível com a alíquota do IPI; VA = valor aduaneiro; a= alíquota do II; B = alíquota específica do IPI; c= alíquota da contribuição para o Pis/Pasep importação; d= alíquota da Cofins importação; e= alíquota do ICMS;

O projeto de lei do Senado Federal surgiu como resultado de movimento capitaneado pela Associação Comercial de São Paulo e que arrecadou um milhão, quinhentas e sessenta e quatro mil assinaturas de apoio ao que se definiu por “obrigatoriedade de se informar ao consumidor o valor dos tributos embutidos nos preços pagos pela aquisição de mercadorias ou serviços”³³⁵. Louvável a iniciativa de proposição do projeto de lei e da conscientização que as mais diversas instituições relacionadas à indústria, ao comércio e à defesa do consumidor vem realizando. O projeto de lei no entanto peca pela complexidade na apresentação da forma de concretização da informação ao consumidor. Apesar de importante a iniciativa de incluir todos os possíveis tributos repassados ao consumidor, sua viabilidade prática torna o cálculo para a informação também incompreensível.

Tão complexa é a forma como se determina que deve proceder o fornecedor que se trata de típico caso de lei que demandará por normas regulamentares e, conforme já definido nesta tese, as normas regulamentares por si só seriam suficientes para a determinação de como deve proceder o fornecedor uma vez que o direito do consumidor à obtenção dessas informações já se encontra assegurado no texto constitucional e na lei de proteção ao consumidor. É sempre perigosa a espera pela edição de normas regulamentares, que neste caso poderão conduzir, se aprovado, o projeto a sua final inaplicação.

Há que se salientar que positivamente o projeto admite que o Código de Defesa do Consumidor deva ser aplicado à matéria, no entanto, nega a hipótese defendida nesta tese de que já contenha redação suficientemente aplicável ao dever de informar a carga tributária uma vez que determina alteração à redação do art. 6º, III³³⁶ da Lei 8.078/90 o CDC para incluir dentre os direitos do consumidor o de receber “a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, *tributos incidentes* e preço, bem como sobre os riscos que apresentem” (NR).

E ainda atribui nova redação ao disposto no art. 106, IV³³⁷ do mesmo código para que os órgãos que compõem o sistema de defesa do consumidor tenham por atribuição “informar, conscientizar e motivar o consumidor através dos diferentes meios de comunicação, *bem*

³³⁵ Parecer n. 468 de 2007 da Comissão de meio ambiente, defesa do consumidor e fiscalização e controle, pág. 5.

³³⁶ A redação atual do artigo 6º, III é a seguinte: “a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem” (NR).

³³⁷ A redação atual do artigo 106, IV é a seguinte: “informar, conscientizar e motivar o consumidor através dos diferentes meios de comunicação;”

como indicar a entidade responsável pela apuração, cálculo e informação do montante dos tributos incidentes sobre mercadorias e serviços, nos termos da legislação específica” (NR);

Neste aspecto preocupa-se o projeto em realizar em concreto a defesa do consumidor também quanto ao aspecto educacional de formação do consumidor em sua condição de contribuinte o que se reconhece como importante e necessário.

Remete ainda, nos termos também defendidos nesta tese, o descumprimento do dever de informar as sanções previstas no capítulo VII do Título I da Lei 8.078/90 que prevê as sanções administrativas ao fornecedor que não atenda às obrigações constantes do Código de Defesa do Consumidor. Ocorre que não especifica quais seriam as penalidades diretamente aplicáveis ao caso, uma vez que constantes do capítulo a que remete estão as penas de apreensão dos produtos ou sua inutilização, por exemplo, o que possivelmente não fosse o caso, sendo de se aplicar talvez sanções mais específicas como a cassação da licença para a atividade ou interdição do estabelecimento, dentre outras.

É importante salientar que o projeto de lei apresenta a necessidade de incluir na informação a ser conferida ao consumidor, de maneira pertinente à totalidade da carga tributária que suporta não se limitando expressamente aos impostos nos termos do que poderia ser a errônea interpretação do alcance do dispositivo constitucional.

4. Proposições Práticas para a Informação ao Consumidor Acerca da Carga Tributária que Suporta

Poderia afirmar-se que a transparência nas relações de consumo requer sejam informados todos os possíveis valores acerca dos tributos eventualmente repassados, como fala o projeto de lei n. 174/2006, de maneira média. Mas de fato, a inclusão de informações demasiadas e nem sempre tradutoras da realidade também acabam por afastar a forma da informação transparente.

Considerando que cerca de 70% da população brasileira é formada por analfabetos funcionais³³⁸, pelo que, entenda-se que este percentual da população não consegue ler gráficos

³³⁸ Segundo o Instituto Paulo Montenegro, ligado à área social do Ibope o analfabetismo funcional no Brasil atinge 68% da população, são aqueles indivíduos que mesmo com a capacidade de decodificar minimamente letras e números não desenvolve a capacidade de interpretar textos ou gráficos e nem realizar operações aritméticas básicas. Este percentual somado ao número de totalmente analfabetos que correspondem ao percentual de 7%, tem-se o percentual real de analfabetismo de 75% da população brasileira o que vale dizer que somente 1 em cada 4 brasileiros é capaz de ler e interpretar gráficos, textos, compreender percentuais e realizar operações matemáticas que vão um pouco além das chamadas “aritméticas básicas”. (fontes WWW.ibope.com.br e WWW.ibge.gov.br acesso em 23/06/09).

ou compreender percentuais; a informação em concreto da carga tributária aos consumidores deve contemplar esta realidade.

Não parece eficaz informar-se percentuais incidentes sobre o preço e também não parece viável que a embalagem se apresente de modo que demonstre até que volume o consumidor está a adquirir o produto e qual o volume representativo daquela embalagem que corresponde ao valor dos tributos que suporta. Embora absolutamente compreensível e elucidativa a medida, é fato que de maneira prática a solução não seria aplicável em face da variação por região da tributação e da possível alegação de inviabilidade comercial pelo fornecedor.

Ainda, a informação poderia até constar do código de barras constante das embalagens dos produtos, mas também dependeria de uma consulta em terminais próprios o que não traduz a melhor forma de atendimento à legislação de proteção ao consumidor que, apesar de admitir os códigos de barras para informação dos preços, determina que em caso de utilização dos referidos códigos o preço deve de todo modo estar visível afixado proximamente ao produto³³⁹.

Propõe-se como forma viável de fornecimento da informação que a mesma seja prestada em dois momentos, de maneira prévia e no momento posterior à aquisição. De maneira prévia, a informação acerca da carga tributária suportada pelos consumidores deve estar afixada junto aos produtos de maneira visível, de modo que o consumidor possa saber qual o montante aproximado de tributos que está incluído no preço total do item que adquire. E neste caso também para os casos de serviços em que tal afixação seja possível, vale o raciocínio.

De maneira posterior, porém, o consumidor receberá na nota fiscal de aquisição da mercadoria o valor exato dos tributos que compõem o preço da mercadoria ou do serviço que adquiriu e para conter tal informação os chamados códigos de barras são ótimos instrumentos posto que sem gerarem uma maior poluição das embalagens e com possibilidade de fixação sobre as embalagens já existentes é que se pode determinar sua adoção em prazo relativamente breve. Ora, se é possível ao fornecedor que proceda à alteração de tais códigos

³³⁹ Art. 2º da Lei 10.962/2004: São admitidas as seguintes formas de afixação de preços em vendas a varejo para o consumidor:

Parágrafo único. Nos casos de utilização de código referencial ou de barras, o comerciante deverá expor, de forma clara e legível, junto aos itens expostos, informação relativa ao preço à vista do produto, suas características e código.

quando pretende alterar o preço dos produtos que coloca à disposição do consumidor é também possível que faça sem maior espera a adequação no que diz respeito à tributação.

Deste modo estará atendido o dever de fornecer informação prévia ao consumidor que visualizará o montante dos tributos incluídos no preço que demonstrará o valor mais próximo possível dos tributos efetivamente constantes do preço e receberá em obediência à veracidade e transparência das informações, aquelas reais, constantes do preço que efetivamente pagou quando da emissão do documento fiscal respectivo.

É evidente que existem diversas maneiras de se concretizar a informação ao consumidor; e nenhuma destas maneiras é mais ou menos recomendável desde que evidentemente conduzam ao caminho da conscientização do consumidor e do respeito a sua proteção e defesa também na seara tributária. O exercício aqui feito constitui-se em mera sugestão para colocação prática ao atendimento ao que se entende devam conter as normas regulamentares acerca do tema. O primordial é que o cidadão consumidor seja esclarecido, receba a educação a que tem direito de modo a que possa formar seu juízo crítico acerca não apenas da qualidade dos produtos que consome mas também da qualidade dos serviços que recebe em face da tributação com que arca. É importante que saiba inicialmente qual o valor representado em moeda na aquisição que fez, constitui-se em tributos com os quais arca e que recebe o custo desta tributação sem que se leve em consideração, diretamente, sua específica capacidade contributiva, por exemplo. É fundamental que o consumidor contribuinte tenha consciência da “regressividade” que atinge os tributos incidentes sobre o consumo de modo que todo e qualquer cidadão que adquira um determinado item, com maior ou menos esforço financeiro para tal, arcará com a mesma tributação e o melhor caminho para que esta conscientização ocorra está na demonstração concreta, no recebimento diário e habitual acerca da incidência dos tributos.

SÍNTESE

A presente tese pode ser apresentada resumidamente segundo os seguintes pontos principais de abordagem:

1) Cidadania Fiscal:

A educação pelo fornecimento de informações leva ao conhecimento que por sua vez constitui-se num dos caminhos a se percorrer para a formação da cidadania. De igual modo a formação da cidadania fiscal pressupõe os mesmos elementos e cidadania fiscal constitui-se em importante caminho para a alteração da “postura fiscal” no Brasil. Um dos elementos importantes para a concretização desta alteração se dá com o conhecimento por parte do cidadão de sua condição de contribuinte de fato. A informação acerca desta condição trará mudanças significativas nas relações fiscais estabelecidas.

2) Relações Jurídicas:

Não há mais espaço para se tratar as relações jurídicas tributárias e de consumo por tutelas individualizadas tão somente, apartadas e excludentes entre si, da realização dos Direitos e Garantias Constitucionais.

Num contexto que inadmite que o Estado sobreponha seu interesse arrecadatório em face de direitos fundamentais, a tributação só poderá ocorrer na medida em que os limites legais e constitucionais para tal exercício sejam observados.

Estado, consumidor e contribuinte submetem-se igualmente à lei e nos termos desta realizam suas atribuições.

3) Proteção do Consumidor como Direito Fundamental – Consequências:

A defesa do consumidor é direito fundamental que consta do rol dos direitos fundamentais do artigo 5º; não restam dúvidas de que o parágrafo primeiro deste mesmo artigo é aplicável à defesa do consumidor. Assim, as normas definidoras de direitos fundamentais são aplicáveis imediatamente, e aquelas definidoras deste direito fundamental de proteção ao consumidor também o são. De que forma? Através das normas de

concretização deste direito. As leis (o Código de Defesa do Consumidor, por exemplo) devem ser aplicadas de maneira a realizar imediatamente a defesa do consumidor. Em relação ao disposto no parágrafo 5º do artigo 150 não há que se falar que lei virá criar a obrigação de informação ao consumidor e, portanto que instituirá um direito para o consumidor de receber a informação tributária. Nem a lei, nem tampouco o próprio parágrafo 5º instituiu tal direito; ele é sim a concretização em matéria tributária da defesa do consumidor que se realiza de imediato.

Assim, dizer que a informação da carga tributária ao consumidor contribuinte depende de lei é dizer que a realização de um direito fundamental depende de lei; se assim o é, trata-se de típico caso de necessária interposição de mandado de injunção ou de ação direta de inconstitucionalidade por omissão, para fazer valer a edição da lei ou para utilizar-se supletivamente o Código de Defesa do Consumidor; essa lei prevê em seu artigo 6º, III que o consumidor deve receber informações claras acerca dos produtos e serviços que adquire, de modo que este direito fundamental do consumidor seja respeitado também quanto aos tributos que suporta.

4) Art. 150, parágrafo 5º - Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

O parágrafo 5º do artigo 150 constitui-se em limitação constitucional ao exercício da tributação sobre o consumo; não se pode admitir a exigência de tributos sobre o consumo sem que o consumidor seja informado acerca de sua incidência e do *quantum* representativo da mesma. A presença do parágrafo 5º na seção destinada a elencar as limitações constitucionais ao exercício da tributação não se dá em vão; é que manter a tributação sem a informação é manter o consumidor lesado em parcela da informação que tem o direito de receber como forma de concretização do direito de receber informações amplas.

Ademais é de se recordar que o Estado, assim como o consumidor e o contribuinte submete-se à lei – igualmente, não há que se separar as submissões sobrepondo-se o interesse arrecadatório ao direito fundamental de proteção ao consumidor.

Para tanto é de se propor a interposição de uma Ação Civil Pública visando ao reconhecimento do direito do consumidor de ser informado acerca dos tributos que suporta e até que tal ocorra, determinando seja suspensa a prática ofensiva a direito fundamental.

CONCLUSÕES

São objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária com a diminuição das diferenças regionais e sociais. O exercício da cidadania constitui-se numa das formas de se realizar os objetivos da República, promovendo-se sobretudo aspectos que auxiliam na concretização da busca da dignidade humana. A educação é caminho para a realização da cidadania, mas a educação pela informação que deve ser imparcial e ampla. Não há dúvidas de que através da conscientização do cidadão consumidor de sua condição de contribuinte, uma nova realidade de participação dos indivíduos na sociedade se dará, exercendo o cidadão papel mais ativo no questionamento da forma com que são geridas as despesas e os investimentos públicos, pois terá consciência de sua participação no processo de arrecadação sabendo que custeia os investimentos públicos e em que montante o faz. Desse modo poderá pleitear melhores serviços públicos e maior transparência especialmente quanto à aplicação do produto da arrecadação de modo que possa saber, por exemplo, quanto à existência de disponibilidade de verbas para a realização das despesas estatais.

Um dos caminhos constitucionalmente previstos para que o consumidor contribuinte adquira esta consciência está consubstanciado na determinação do parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República que prevê que a lei determinará medidas para que o consumidor seja esclarecido acerca da carga tributária que suporta. Mas não é somente este dispositivo³⁴⁰ que aponta o caminho para a conscientização do consumidor acerca de sua condição de contribuinte.

No contexto constitucional a defesa do consumidor é dever do Estado e por este deve ser promovida; o Estado promoveu pelos meios pertinentes a aprovação da Lei n. 8.078/90, a qual se denominou Código de Defesa do Consumidor (CDC). Esta lei foi aprovada em atendimento à disposição constitucional que determinava que o Estado, no exercício do dever de proteção ao consumidor, editaria lei garantidora da concretização de tais direitos. Com a edição da Lei 8.078/90 e com a adoção de uma política estatal tendente à concretização da defesa do consumidor com a garantia dos meios de acesso a esta defesa afastou-se (à época da edição do CDC) a possível inaplicabilidade da legislação que realiza comando constitucional por eventual inacessibilidade.

³⁴⁰ Ao qual vem se dando equivocada interpretação que acaba por lhe retirar a aplicabilidade.

A partir de então se presenciou verdadeira revolução nos costumes de fornecedores e consumidores, que vem provando que o exercício da cidadania se faz com conhecimento dos direitos e acesso aos meios para garantia do exercício destes direitos; e porque a legislação do consumo pretende colocar consumidor e fornecedor mais próximos nos contratos realizados, diminuindo-se as diferenças existentes entre ambos e que privilegiam, em regra, o fornecedor, o Código de Defesa do Consumidor é aplicado em defesa dos interesses do consumidor, mas sobretudo para que as relações de consumo sejam regidas pela boa-fé. Em face da legislação e da alteração de postura dos consumidores, também a conduta dos fornecedores se alterou, sujeitos, pelo menos em tese, mais fortes da relação de consumo, passando a fornecer produtos e serviços com maior respeito ao consumidor. Em todo este trajeto de concretização da defesa do consumidor muito já se realizou, porém nenhum movimento eficaz foi feito em prol da proteção do consumidor no exercício de sua condição de contribuinte, prosseguindo, inclusive os tribunais superiores na negativa de que consumidor e contribuinte confundem-se, nas relações de consumo, na mesma pessoa.

Ocorre que o Código de Defesa do Consumidor, ao prever como se dará a proteção e a defesa do consumidor em termos práticos, elencou o que chamou de princípios que regem as relações de consumo, em seu artigo 4º, e dentre estes elencou a educação e informação de fornecedores e consumidores quanto a seus direitos e deveres com vistas à melhoria do mercado de consumo. No *caput* desse mesmo artigo reconhece que a política nacional das relações de consumo objetiva ao atendimento às necessidades dos consumidores, dentre elas o respeito a sua dignidade, a proteção de seus interesses econômicos, assim como a transparência. Ainda o artigo 6º da mesma lei, dispõe quais são os direitos básicos do consumidor e dentre eles elenca a informação adequada e clara sobre produtos e serviços com especificação correta dentre outras de quantidade e preço.

Somente estas disposições, se interpretadas em conjunto com as disposições Constitucionais, já seriam suficientes para que se admitisse que, dentre as informações que deve receber o consumidor, está a que se refere à carga tributária que suporta. Mas não é o que ocorre, pois ao tema da tributação e das relações jurídicas de consumo vêm se dando tratamento distinto aplicando-se para as primeiras o que se chama de regras de direito privado (ainda que já se considere que as mesmas devam ser interpretadas a partir da Constituição da República) e para as segundas o que se convencionou denominar regras de direito público.

Não há mais espaço para este tratamento que pressupõe um recorte e uma classificação que distancia as relações jurídicas, negando a eficácia a direito fundamental. Todas as relações jurídicas devem ser analisadas primeiramente a partir das disposições da Ordem

Constitucional para que após sejam tratadas segundo as regras que melhor promovam os objetivos constitucionais, dando-lhes interpretação também compatível com a realização dos mesmos objetivos. Demonstrou-se que a tributação e as relações de consumo são afins, não podendo receber tratamento distinto sob pena de, com isso, negar-se o exercício, em especial de direito do consumidor, que é também contribuinte de fato.

Se as relações jurídicas devem considerar as consequências que promovem para além dos sujeitos diretamente ligados a ela, devendo, mesmo no caso das típicas relações privadas que envolvem obrigações contratuais, considerar seus reflexos na coletividade, é correto afirmar que não se deve considerar apenas a interpretação e aplicação das antes denominadas normas de direito público às relações ditas públicas e as chamadas normas de direito privado às relações classificadas como de direito privado; mas há que se aceitar que as relações jurídicas devem ser tuteladas pelas normas que realizem os objetivos constitucionais, pois este deve ser o ponto de partida de todo o intérprete. Nesta linha de raciocínio se amoldam as lições de Nawiasky e Hensel quando analisam as obrigações resultantes das relações estabelecidas entre particulares, e entre estes e o Estado, afirmando que em todos os casos as partes envolvidas sujeitam-se igualmente à lei; uma das consequências da admissão desta submissão igualitária à lei está no afastamento do argumento da chamada Supremacia do Poder Estatal para o exercício da tributação, por exemplo, devendo o Estado exercer sua atividade tributária nos termos da lei. Partindo do pressuposto de que há igualdade perante a lei entre as partes envolvidas nas relações tributárias e nas relações de consumo e determinando a lei atribuições a cada uma das partes, ambas devem exercê-las dentro dos limites definidos em lei. Ao Estado atribui-se legal e constitucionalmente o dever de promover a defesa do consumidor sob os mais diversos aspectos e, dentre eles, há o Estado que promover a informação do consumidor, conscientizá-lo de sua condição de contribuinte, participe do custeio da atividade Estatal de modo a atender à atribuição que lhe foi conferida.

A obrigação do Estado de promover a defesa do consumidor é direito fundamental assegurado pelo artigo 5º da Constituição da República. O consumidor deve ser protegido pelo Estado como indivíduo e como categoria. Mas não é só isso. Na promoção da defesa do consumidor toda a ordem econômica está também alicerçada. A relação de consumo que integra a ordem econômica e que dá origem a uma relação tributária ocorrerá seguindo-se a defesa do consumidor também como princípio que rege a ordem econômica; assim determina a Constituição da República ao eleger em seu artigo 170, V, a defesa do consumidor, como princípio que rege a ordem econômica. Ora se a tributação sobre o consumo se constitui em percentual expressivo da arrecadação, não há que se afirmar que do desenvolvimento da

ordem econômica pautada em seus princípios e das relações econômicas que a compõem não resultem os tributos que interessam ao Estado, não havendo razão então para se dissociar tributação sobre o consumo do consumo em si.

Considerando o contexto constitucional que elege a defesa do consumidor como direito fundamental e princípio que rege a ordem econômica o alcance do parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República não pode ser outro que não a realização deste direito e o atendimento a este princípio – defesa do consumidor. No caso específico, consumidor-contribuinte.

A seção na qual se insere o artigo 150 está destinada a elencar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim como o artigo 170 estabelece fundamentos que conjuntamente exercem limites a atividade econômica, também o artigo 150 estabelece os limites dentro dos quais se exercerá a atividade tributária, sob a denominação imprópria de Poder de Tributar.³⁴¹

Estabelecidos os limites do artigo 150 e seus parágrafos, não haverá tributação sem lei ou em desrespeito à igualdade ou ainda retroativa, dentre outras, e nem tão pouco haverá tributação que não respeite o direito fundamental de defesa do consumidor ou ao princípio que rege a ordem econômica, que é também o da defesa do consumidor. Para tanto a regra na seara tributária é de que não haverá tributação sem que o consumidor seja esclarecido acerca da carga tributária que suporta em consonância com o todo que é a Constituição, não podendo ser admitida interpretação distinta do disposto no parágrafo 5º do artigo 150.

Ocorre que a errônea interpretação que vem sendo dada a este parágrafo 5º do artigo 150 tem conduzido à inaplicabilidade do dispositivo e negando conseqüentemente o exercício de direito fundamental do consumidor contribuinte. A redação do parágrafo 5º do artigo 150 não diz que lei determinará que o consumidor seja informado da carga tributária, o que até poderia conduzir à necessidade de edição de uma lei para que o direito fosse exercido e a obrigação fosse criada. A redação do artigo é clara ao mencionar que a lei determinará “medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços”. Ora, mesmo numa interpretação literal do texto Constitucional, dissociada de seu contexto e dos objetivos preconizados em sua ordem, ainda assim não há que se falar que a lei criará a obrigação e sim que uma lei determinará a “forma” como se dará a informação, devendo tal lei ser compreendida, na pior das hipóteses como um regramento

³⁴¹ A denominação é considerada imprópria pelos fundamentos expostos neste trabalho que consideram que a relação tributária não é relação de força e sim relação jurídica dentro da qual se sujeitam as partes igualmente à lei. Vide citação do posicionamento de Marco Aurélio Greco com o qual se está de pleno acordo, já citado na nota 292.

administrativo, mas a obrigação já existe e não vem sendo atendida pelo Estado (no exercício de seu poder (aqui sim poder) de legislar ou de determinar sejam editadas normas administrativas.

Mas esta não é a única conclusão a que se pode chegar a partir do disposto no parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição da República. Assim, foram analisadas as seguintes hipóteses:

1º) O Código de Defesa do Consumidor é a lei pela qual o Estado, através de seu legislativo, já realizou o comando constitucional de promover a defesa do consumidor devendo o aplicador da norma interpretá-la de modo a incluir a informação acerca dos tributos suportados pelo consumidor no direito de receber informações que detém o consumidor em face do artigo 6º do mesmo Código.

2º) Não há que se informar o consumidor acerca da carga tributária que suporta quando da aquisição de bens ou serviços tributados até que a lei determine que a informação deve ocorrer e de que modo a mesma deve se dar.

3º) Não haverá tributação sem que se esclareça o consumidor contribuinte acerca da carga tributária que suporta.

Esta terceira hipótese é na verdade a consequência da aplicação de todo o exposto neste trabalho. Não haverá tributação sem que o consumidor seja esclarecido acerca da carga tributária que suporta, pois da omissão ao tratamento do tema não pode resultar ofensa a direito fundamental constitucionalmente consagrado.

Considerando-se porém as duas primeiras hipóteses: se a lei a que se refere o parágrafo 5º do artigo 150 é o Código de Defesa do Consumidor, que determina em seus artigos 4º e 6º, que o consumidor será educado e informado, há que se editar imediatamente normas meramente regulamentadoras da forma como agirá o fornecedor para disponibilizar a informação acerca dos tributos que se incluem no custo e que são suportados pelo consumidor de modo que a este seja compreensível e prévio à aquisição; estas mesmas normas deverão fazer remissão à aplicação da mesma penalidade para o fornecedor que se lhe aplica em caso de desatendimento da determinação constante no já mencionado artigo 6º do CDC que determina a informação do consumidor.

Para o segundo caso acima exposto, que considera que lei específica é necessária, haveria que se negar que a defesa do consumidor é direito fundamental consagrado no artigo 5º e que portanto o parágrafo 1º do mesmo artigo 5º não seria aplicável ao tema. Para tanto é preciso negar-se até mesmo a redação e alocação dos dispositivos constitucionais. Não há como se encontrar fundamento para tal tese, embora esta seja a atual realidade dos fatos. Da

omissão legislativa (assim como ocorre na situação descrita no item 1 “omissão regulamentar”) resulta lesão ao exercício de direito fundamental. Clara hipótese de cabimento do Mandado de Injunção ou da Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão.

Para todos os casos descritos há que se buscar “remédio” no provimento jurisdicional. Seja através da Ação Civil Pública, do Mandado de Injunção seja da Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão.

A Ação Civil Pública é cabível, embora venha sendo inadmitida pelos Tribunais Superiores que consideram consumidores e contribuintes figuras distintas e que em se tratando de defesa dos contribuintes não caberia a medida judicial. Ocorre que, se apresentados os argumentos trazidos nesta tese, há que se reconhecer que a Ação Civil Pública seria intentada em favor dos consumidores, que pretendem ver reconhecido seu direito fundamental constitucionalmente assegurado. A Constituição da República, em seu artigo 129, I determina que o Ministério Público tem por função, dentre outras a de promover a ação civil pública. O Código de Defesa do Consumidor, em seu artigo 82, determina que além do Ministério Público, são legitimados para a propositura da medida judicial, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, e ainda as entidades e órgãos da administração pública e as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que se destinem à promoção da defesa do consumidor. Ainda determina em seu artigo 81 que os interesses e direitos que serão defendidos por ação civil pública devem ser aqueles difusos ou coletivos ou ainda individuais homogêneos. O Superior Tribunal de Justiça, ao rejeitar ação civil pública intentada em favor de direitos que entendeu apenas dos contribuintes, o fez também por entender que estavam ausentes estes requisitos.

Ora, nos termos do mesmo artigo 81, I, II e III do CDC são interesses ou direitos difusos aqueles transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato; ainda, interesses ou direitos coletivos são os transindividuais de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica de base; finalmente são interesses ou direitos individuais homogêneos aqueles decorrentes de origem comum. Por qualquer dos ângulos que se veja o direito de informar-se o consumidor contribuinte, não se poderá dizer que a concretização de tal direito não interessa a toda a coletividade, a toda a ordem social. Os Tribunais Superiores cometem grave equívoco ao não admitirem a medida sob o fundamento de que não haveria relação de consumo entre Estado e contribuinte. Nem se adentra aqui em tal discussão para que o argumento seja facilmente afastado, pois não se trata de analisar se há ou não, a dita relação de consumo, o que existe e não pode ser negado em

especial na ação que aqui se admite seja proposta é a busca ao atendimento da possibilidade de concretização, portanto efetivo exercício de direito fundamental, que não atinge obviamente um único indivíduo ou categoria e sim a coletividade como um todo, pois, conforme repetidas vezes afirmado, a defesa do consumidor, sua proteção e colocação em patamares de igualdade constitui-se em dever do Estado, e o resultado desta boa defesa constitui-se em forma de concretização ao final dos objetivos da República.

No entanto entendendo-se que não há como defender o direito dos consumidores contribuintes por ação civil pública, deve-se seguir para os demais caminhos possíveis assegurados constitucionalmente para que o exercício de direito fundamental, que dependeria de um ato do legislativo para que fosse exercido, ocorresse de forma plena. Há então a possibilidade de ingresso com Mandado de Injunção e ainda da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. Para que se admita o Mandado de Injunção deve-se considerar que o Código de Defesa do Consumidor não determina que o consumidor receba informações amplas, permitindo que alguns aspectos da informação lhe sejam subtraídos, dentre estes os relativos à tributação suportada pelo consumidor. Nesta hipótese o Mandado de Injunção se prestaria justamente a determinar que, na ausência de lei específica para tal, que fosse aplicado ao tema o Código de Defesa do Consumidor também em relação à informação acerca dos tributos suportados pelo consumidor, até que lei específica surgisse para determinar, especialmente para a seara tributária a informação do contribuinte. De todo modo seria inexistente a norma administrativa determinante de como se daria a informação o que poderia de qualquer maneira remeter o tema a um tratamento por ação direta de inconstitucionalidade por omissão dos órgãos administrativos responsáveis.

Deste modo analisa-se a possibilidade de ingresso com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão³⁴². Esta também seria cabível, porém possivelmente com pouco ou nenhum resultado prático uma vez que é característica das decisões nestas ações a determinação ao legislativo de que exerça seu poder dever de legislar, em face do transcurso de prazo além do razoável para a edição da lei e da inegável ofensa ao exercício do direito fundamental de proteção ao consumidor causado pela omissão legislativa. Ocorre que o processo legislativo em sua formatação atual poderia levar o projeto de lei a sofrer emendas

³⁴² Note-se que o artigo 84 do CDC determina que “na ação que tenha por objeto o cumprimento da obrigação de fazer ou não fazer o juiz concederá a tutela específica da obrigação ou determinará providências que assegurem o resultado prático equivalente ao do adimplemento”. Aparentemente o dispositivo se destina a determinar qual poderá ser o conteúdo de uma decisão em ação civil pública, porém, nada impede que a mesma determinação seja aplicável ao mandado de injunção ou a ação direta de inconstitucionalidade por omissão, que, embora já admitam em seus próprios regramentos esta possibilidade, recebem o reforço do dispositivo mencionado.

devendo retornar às casas legislativas, eternizando-se novamente sua aprovação, mantendo-se a lesão a direito fundamental perpetrada pela omissão legislativa.

Ao considerar-se porém a omissão dos órgãos administrativos de defesa do consumidor na edição de normas regulamentadoras do dever de informar a carga tributária, reconhecendo-se a aplicabilidade do Código de Defesa do Consumidor também a estas informações, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão resultaria na possível obtenção de provimento jurisdicional determinante de que os órgãos responsáveis pela edição das normas regulamentares da aplicação do comando constitucional e legislativo agissem dentro do período determinado de 30 dias editando as normas específicas (artigo 103, parágrafo 3º da Constituição da República).

Em qualquer dos casos, porém, afirme-se uma vez mais, não haverá tributação em desrespeito ao exercício de direito fundamental constitucionalmente assegurado. Este é o mote principal desta tese. Seja sob o enfoque das relações jurídicas que se entrelaçam e merecem tratamento segundo a legislação que melhor realize os objetivos constitucionais, seja sob o enfoque constitucional (que também atinge a análise das relações jurídicas) que estabelece direito fundamental e assegura formas para seu exercício, o resultado é o mesmo: não se pode admitir tributação em ofensa ao exercício de direito fundamental, ainda que tal tributação deva ocorrer “enquanto inexistente a lei” porque em benefício do Estado, pois este mesmo Estado deve promover o atendimento a este direito fundamental constitucionalmente assegurado e que lhe é dado determinar seja concretizado. Omissões legislativas não podem resultar também em ofensa ao exercício de direito fundamental.

Por tudo isso é que se afirma que manter-se a tributação sobre o consumo sem que o cidadão consumidor contribuinte seja informado desta sua condição e de que suporta tributação e de quanto a mesma representa no preço que paga por itens ou serviços que adquire, é ilegal por ofensa direta aos artigos 4º e 6º do CDC, mas sobretudo é inconstitucional também por ofensa direta aos artigos 5º, XXXII e seu parágrafo primeiro, 170, V e ao parágrafo 5º do artigo 150 todos da Constituição da República.

Não se admite, também nos termos já expostos, falar em conflito entre princípios, pelo que se justificaria a “sobreposição” do “interesse público” que legitimaria a tributação, em face da defesa do consumidor, que é direito fundamental e princípio que rege a ordem econômica. Não se admite conflito entre os princípios e também não se admite sopesamento entre os princípios; a necessidade de sopesamento se dá em face da má interpretação, precipuamente neste caso, do que seja princípio.

Assim, não se argumente que a tributação ocorre em face do “princípio implícito da supremacia do interesse público sobre o particular”, pois que tal princípio não existe³⁴³ ou quando muito se exaure na edição da lei perante a qual sujeitam-se Estado e contribuinte, Estado e consumidor. Ademais para a consecução dos objetivos da República há que se realizar preliminarmente os direitos fundamentais garantidos junto aos objetivos na Constituição da República, razão de ser do Estado e pelo que é custeado, não há que se inverter a ordem das coisas. A tributação sem que seja para que se realizem os fins do Estado também não se estabelece a partir de uma relação jurídica sendo mera imposição da força estatal que não mais se justifica ou encontra guarida no Estado Democrático de Direito.

³⁴³ Humberto Ávila faz severa e pertinente crítica ao tema e em especial ao tratamento que lhe é dado quando da interpretação primordialmente das limitações constitucionais ao poder de tributar. “O problema está no fato de a Doutrina do Direito Tributário ter incluído esse princípio entre aqueles que normatizam a relação entre o Estado e o contribuinte. CARVALHO descreve-o como um “princípio constitucional implícito” de grande importância para a interpretação das normas de Direito Público. DERZI explica-o como um “princípio implícito” que não limita diretamente o poder de tributar, mas direciona a ponderação das limitações constitucionais estabelecidas. A jurisprudência segue, muitas vezes, esse entendimento. (...) Deve ser registrado, porém, que o assim chamado princípio jurídico da “supremacia do interesse público sobre o particular” não pode ser descrito rigorosamente como um princípio. Ele não aponta um fim a ser atingido por um comportamento a ser encontrado. Normativamente ele não pode ser qualificado como princípio imanente da ordem constitucional. O referido princípio não pode, portanto, indicar uma idéia diretiva do Direito Administrativo ou do Direito Público, porque o interesse público não pode ser descrito separadamente do interesse privado, ou em contraposição a ele. Os interesses privados são uma parte do interesse público”. Sistema Constitucional Tributário, págs. 270 e 271. O STJ no entanto tem seguido em caminho diverso, fundamentando suas decisões no equivocado princípio: **TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTÂNCIA ESPECIAL. RECURSO HIERÁRQUICO. INCONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA.**

1. O recurso hierárquico em benefício da Fazenda Pública, desde que previsto em lei, não viola a Constituição Federal, notadamente os princípios da isonomia e do devido processo legal. 2. A lei processual criada em favor da Fazenda não rompe o equilíbrio entre as partes, *face a prevalência da supremacia do interesse público ao privado, instituída na Lei Maior*. 3. Recurso ordinário a que se nega provimento. (RMS 13592 / RJ. Rel. Min. Paulo Medina, 2ª Turma do STJ, DJ 2/12/2002, p.266.).

ANEXO

Texto final do Projeto de lei do Senado n. 174, de 2006, aprovado pela Comissão de Meio Ambiente, Defesa do Consumidor e Fiscalização e Controle³⁴⁴.

Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990/Código de Defesa do Consumidor.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

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.

§ 1º A apuração do valor dos tributos incidentes deverá ser feita em relação a cada mercadoria ou serviço, separadamente, inclusive nas hipóteses de regimes jurídicos tributários diferenciados dos respectivos fabricantes, varejistas e prestadores de serviços, quando couber.

§ 2º A informação de que trata este artigo poderá constar de painel afixado em local visível do estabelecimento, ou por qualquer outro meio eletrônico ou impresso, de forma a demonstrar o valor ou percentual, ambos aproximados, dos tributos incidentes sobre todas as mercadorias ou serviços postos à venda.

§ 3º Na hipótese do § 2º, as informações a serem prestadas serão elaboradas em termos de percentuais sobre o preço a ser pago, quando se tratar de tributo com alíquota ad valorem, ou em valores monetários (no caso de alíquota específica); no caso de se utilizar meio eletrônico, este deverá estar disponível ao consumidor no âmbito do estabelecimento comercial.

§ 4º Devido ao seu caráter informativo, do valor aproximado a que se refere o caput deste artigo, não serão excluídas as parcelas de tributos que estejam sob discussão judicial ou administrativa, instauradas entre contribuintes e qualquer das entidades políticas tributantes, não podendo, ademais, o referido valor, constituir confissão de dívida ou afetar as relações jurídico-tributárias entre tais entidades e os contribuintes, de direito ou de fato.

§ 5º Os tributos que deverão ser computados são os seguintes:

I - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

II - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

³⁴⁴ Em 02 de julho de 2007 o Projeto foi remetido à Câmara dos Deputados para revisão nos termos do art. 65 da Constituição da República. Desde então o andamento do projeto permanece o mesmo conforme consulta realizada em 12 de maio de 2009 – www.senado.gov.br/sf/atividade.

IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);

V - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR);

VI - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

VII - Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) (PIS/ Pasep);

VIII - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

IX - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide).

§ 6º Serão informados ainda os valores referentes ao imposto de importação, PIS/Pasep/Importação e Cofins/Importação, na hipótese de produtos cujos insumos ou componentes sejam oriundos de operações de comércio exterior e representem percentual superior a 20% (vinte por cento) do preço de venda.

§ 7º Na hipótese de incidência do imposto sobre a importação, nos termos do § 6º, bem como da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI, todos os fornecedores constantes das diversas cadeias produtivas deverão fornecer aos adquirentes, em meio magnético, os valores dos 2 (dois) tributos individualizados por item comercializado.

§ 8º Em relação aos serviços de natureza financeira, quando não seja legalmente prevista a emissão de documento fiscal, as informações de que trata este artigo deverão ser feitas em tabelas afixadas nos respectivos estabelecimentos.

§ 9º O imposto de renda a que se refere o inciso V do § 5º deverá ser apurado, exclusivamente para efeito da divulgação de que trata esta Lei, como se incidisse sobre o lucro presumido.

§ 10. A indicação relativa ao IOF (prevista no inciso IV do § 5º) restringe-se aos produtos financeiros sobre os quais incida diretamente aquele tributo.

§ 11. A indicação relativa ao PIS e à Cofins (incisos VII e VIII do § 5º), limitar-se-á à tributação incidente sobre a operação de venda ao consumidor.

§ 12. Sempre que o pagamento de pessoal constituir item de custo direto do serviço ou produto fornecido ao consumidor, deve ser divulgada, ainda, a contribuição previdenciária dos empregados e dos empregadores incidente, alocada ao serviço ou produto.

Art. 2º Os valores aproximados de que trata o art. 1º serão apurados sobre cada operação, e poderão, a critério das empresas vendedoras, ser calculados e fornecidos, semestralmente, por instituição de âmbito nacional reconhecidamente idônea, voltada primordialmente à apuração e análise de dados econômicos.

Art. 3º O inciso III do art. 6º da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 6º

III - a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem;

..... (NR)

Art. 4º O inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 106.

IV - informar, conscientizar e motivar o consumidor através dos diferentes meios de comunicação, bem como indicar a entidade responsável pela apuração, cálculo e informação do montante dos tributos incidentes sobre mercadorias e serviços, nos termos da legislação específica;

.....(NR)

Art. 5º O descumprimento do disposto nesta Lei sujeitará o infrator às sanções previstas no Capítulo VII do Título I da Lei nº 8.078, de 1990.

Art. 6º Esta Lei entra em vigor 6 (seis) meses após a data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

Fazer com que os consumidores de mercadorias e serviços tomem conhecimento do montante dos tributos que incidem sobre tais bens é imperativo constitucional. Não se trata de mera recomendação ou de norma programática inserida na Carta de 1988. Cuida-se, em verdade, de preceito cujo disciplinamento pelo legislador ordinário virá dar aplicabilidade a mais um dos direitos fundamentais do consumidor contribuinte, até agora insuscetível de ser exercido por todos quantos trabalham para sustentar o aparelho do Estado.

Em nosso país, não há quem se exima desse ônus, uma vez que os tributos que mais gravam as mercadorias e serviços, já integram os respectivos custos e preços, não sendo claramente explicitados. Por este motivo e, com a provável exceção do IPTU e do IPVA, bem conhecidos, a população imagina que somente os que pagam Imposto de Renda realmente arcam com o maior ônus tributário, não vendo a realidade que se esconde sob os preços dos

bens que adquire rotineiramente para sua sobrevivência e que a converte, sem exceções, em pagadora de tributos.

Assim, o esclarecimento deste fato passa a inserir-se no âmbito da própria cidadania, na medida em que são os cidadãos que aprovam, através de seus representantes nas Casas Legislativas, os tributos que estão dispostos a pagar. O exercício da cidadania, em sua plenitude, exige tais informações, para que os eleitores, a quem os representantes do povo devem submeter-se politicamente, estejam aptos a analisar e discutir se os valores demonstrados atendem à sua capacidade contributiva geral, quando confrontada com as despesas que o Poder Público realiza e aos serviços que ele põe à disposição.

A regulação do § 5º do art. 150, da Constituição Federal é, portanto, um dever inadiável do Congresso Nacional. Com efeito, este dispositivo se refere aos impostos, nada impedindo, contudo, que o parlamento, no âmbito de sua competência constitucional, também agregue os valores relativos às contribuições de que trata o art. 149 da Carta Federal. Esta medida é necessária porque, em 1988, as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico tinham pouca expressão no total do ônus tributário. Nos últimos dezessete anos, ditas contribuições passaram a ter peso relevante, como é do conhecimento de todos.

Ao tornar transparentes os valores pagos ao estado brasileiro, permitindo ao consumidor contribuinte cotejá-los com aquilo que dele recebe, os seus representantes lhe estarão dando o melhor instrumento possível de avaliação do comportamento do Poder Público em face dos cidadãos.

Este é o propósito básico do projeto ora apresentado, isto é, converter o contribuinte que paga em cidadão capaz de exigir a correta aplicação de seus recursos. Tendo em vista tal objetivo e, em virtude da complexidade que a matéria encerra, por força do sistema federativo de nosso país, julgamos prudente deixar expresso que os valores a serem demonstrados serão “aproximados” e que seu cálculo deverá ser feito por uma instituição reconhecidamente idônea. Pode notar-se também que foram incluídos vários tributos da União, 1 (um) dos Estados e Distrito Federal (ICMS), e 1 (um) dos Municípios (ISS). O que importa, na verdade, é que o consumidor contribuinte tenha uma visão aproximada dos recursos que está destinando ao Poder Público, quando adquire mercadorias e serviços.

Convicto da constitucionalidade, da legalidade, da regimentalidade e do inegável mérito desta proposta de lei, conclamo os Nobres Parlamentares a discuti-la, a apoiá-la e a aprová-la com a brevidade que a cidadania requer.

Sala das Sessões,

Senador Renan Calheiros

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALBUQUERQUE, Fabíola Santos. *O Direito do Consumidor e os Novos Direitos. A Construção dos novos direitos*. Ana Carla Harmatiuk (organizadora). Núria Frabris Editora, Porto Alegre, 2008.

ALMEIDA, Dean Fabio Bueno de. *Direito Constitucional Econômico: Elementos para um Direito Econômico Brasileiro da Alteridade*. Curitiba: Juruá Editora, 2004.

ALTAMIRANO, Alejandro. *Jaque a la ley: Referencia a Algunas Anomalías de la Ley Tributaria*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Caderno de Direito Comparado.v. 1, mar-abr, 2007. Editora Magister, Porto Alegre.

AMATUCCI, Andrea. *L'Inerenza Dell'Interesse Pubblico Alla Produzione: Strumenti Finanziari e Tutela Ambientale*. Direito Tributário Ambiental. Heleno Taveira Torres (organizador). Malheiros, São Paulo, 2005.

AMED, Fernando José, Plínio José Cabriola de Campos Negreiros. *História do Tributo no Brasil*. São Paulo, Edições SINAFRESP, 2000.

ARENDT, Hannah. *Eichmann em Jerusalém*. Título original *Eichmann in Jerusalem: A Report on the Banality of Evil*. Tradução José Rubens Siqueira. São Paulo, Companhia das Letras, 1999.

ASOREY, Ruben O. *Temas Novedosos sobre la Tutela judicial efectiva de los derechos de los contribuyentes*. Revista Tributária e de Finanças Públicas n. 75, 2007. Dejalma de Campos (coordenador).

ÁVILA, Humberto. *Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário*. Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz (coordenação). Quartier Latin, São Paulo, 2009.

ÁVILA, Humberto. *O "Postulado do Legislador Coerente" e a Não-cumulatividade das Contribuições*. Grandes questões do Direito Tributário Atual. 11º volume, São Paulo, Dialética, 2007. Valdir de Oliveira Rocha (coord.)

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo, Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª edição. São Paulo, Malheiros, 2008.

AVI-YONAH, Reuven S. *Os três objetivos da Tributação*. Revista Direito Tributário Atual n. 22. Dialética. São Paulo, 2008. (coord.) Alcides Jorge Costa, Luis Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha.

AZEVEDO, Marta Britto de. *O consumidor consciente: liberdade de escolha e segurança*. Revista de Direito do Consumidor n. 67. Julho-setembro 2008. Editora Revista dos Tribunais. (coord.) Cláudia Lima Marques.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Crítica à Dogmática e Hermenêutica Jurídica*. 5ª reimpressão. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999. Misabel Abreu Machado Derzi (atualizadora).

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15ª edição. Revisão e Atualização por Dejalma de Campos. Forense, Rio de Janeiro, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1997. Misabel Abreu Machado Derzi (atualizadora).

BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis, Fundação Boiteux, 2005.

BAPTISTA, Luiz Olavo. *Proteção do Consumidor – Aspectos do Direito Comparado e Internacional*. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, n. 83, ano XXX, Julho-Setembro/1991, RT.

BARBOSA, Alice Mouzinho. *Cidadania Fiscal*. Juruá Editora, Curitiba, 2007.

BARBOSA, Ruy. *Comentários a Constituição Federal Brasileira (coligidos e ordenados por Homero Pires)*. São Paulo, Saraiva, 1933.

BARROSO, Luís Roberto. *Constituição da República Federativa do Brasil anotada*. São Paulo, Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª edição. São Paulo, Lejuz, 1998.

BECKER, Antonio e Cavalcanti, Vanusa. *Constituições Brasileiras de 1824 a 1988*. Rio de Janeiro, Letra Legal, 2004. Volumes I e II.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e Estado de Exceção Permanente. Atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro, Azougue editorial, 2004.

BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: Para uma Crítica do Constitucionalismo*. Quartier Latin, São Paulo, 2008.

BERLIRI, Luigi Antonio. *El Imposto Justo*. Instituto de estudios Fiscales – IEF – Madrid, 1986.

BERENGUEL, Luiz Hernandez. *Algunas Vinculaciones de la Tributación con los Derechos Humanos*. RDT n. 59.

BINENBOJM, Gustavo. Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

BLUMENSTEIN, Ernst. Sistema di Diritto Delle Imposte. Milano – Dott. A Giuffrè – Editore, 1954.

BLUMENSTEIN, Ernst. *A Ordem Jurídica da Economia das Finanças*. Tratado de Finanzas (dir. Wilhelm Gerloff e Fritz Newmark), Buenos Aires, El Ateneo, 1961, tomo I, págs. 111 e seguintes.

BOBBIO, Norberto. A era dos direitos, Rio de Janeiro, Campus, 1992.

BOBBIO, Norberto. Teoria Geral do Direito. Tradução Denise Agostinetti. Martins Fontes. 1ª edição. São Paulo, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Federalismo Regional num País Periférico*. Constituição e Democracia. Estudos em homenagem ao Prof. J.J. Canotilho. Paulo Bonavides, Francisco Gérson Marques de Lima e Faya Silveira Bedê. (coordenadores). Malheiros, 2006.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 14ª edição. São Paulo, Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2ª edição, 1999. São Paulo, Malheiros Editores.

BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária (uma introdução metodológica). 2ª edição, 1999. São Paulo, Malheiros Editores.

BORGES, José Souto Maior. *Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais*. Tributos e Direitos Fundamentais. Dialética, São Paulo, 2004. Octavio Campos Fischer (coord).

BOUVIER, Michel. *La question de l'impôt idéal*. Arch. Phil. Droit 46 (2002).

BUISSON, Jacques. *Le Sursis au paiement de L'impôt*. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, EJA. Paris, 1996.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Direito Econômico e Direito Administrativo. O estado e o Poder Econômico. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 5ª edição. Coimbra. Portugal, Livraria Almedina.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. Fundamentos da Constituição. Coimbra, Coimbra Ed., 1991.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra Ed., 1994.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; A “*principialização*” da jurisprudência através da Constituição. Revista de Processo, n. 98, 2000, Editora Revista dos Tribunais. Tereza Arruda Alvim Wambier (coordenadora).

CASÁS, José Osvaldo. *Os Princípios no Direito Tributário. Princípios e Limites da Tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo, Quartier Latin, 2005.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. A constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

CARDIN, Dirceu Galdino. A Revolução da Cidadania. OAB Editora, 2006. Brasília.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª edição revista. São Paulo, Saraiva, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª edição revista. São Paulo, Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, 2ª edição. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Crédito Tributário. (A função do Cidadão-Contribuinte na Relação Tributária). Malheiros Editores. São Paulo, 2004.

CHANEL, Emmanuel de Croy. *La Citoyenneté fiscale*. L’Impôt. Arch. Phil. Droit 46, 2002.

CHANEL, Emmanuel de Croy. *A Cidadania Fiscal*. Tradução de Alessandra Dabul e Roberto Ferraz publicada em Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz (coordenação). Quartier Latin, São Paulo, 2009.

CIANCIARDO, Juan. *Princípios e Regras: Uma abordagem a partir dos Critérios de Distinção*. Princípios e Limites da Tributação. Coord. Roberto Ferraz, Quartier Latin, 2005.

CITTADINO, Gisele. *Princípios Constitucionais, Direitos Fundamentais e História*. Os Princípios da Constituição de 1988. Manoel Messias Peixinho, Isabella Franco Guerra e Firly Nascimento Filho (organizadores). Lúmen Juris Editora, 2ª edição. Rio de Janeiro, 2006.

CITTADINO, Gisele. Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva – elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Lúmen Juris Editora, Rio de Janeiro, 3ª edição, 2004.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1995.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Temas de Direito Constitucional (E de Teoria do Direito). Editora Acadêmica. São Paulo, 1993.

COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação histórica dos Direitos Humanos*. 4ª edição revista e atualizada. São Paulo, Saraiva, 2005.

COMPARATO, Fábio Konder. *A Proteção do Consumidor: Importante Capítulo do Direito Econômico*. Ensaios e pareceres de Direito Empresarial. Forense, 1978.

COSTA, Alcides Jorge. *Da Extinção das Obrigações Tributárias*. Ed. do autor, São Paulo, 1991.

COSTA, Alcides Jorge. *História da Tributação no Brasil*. Princípios e Limites da Tributação. Roberto Ferraz (coordenador), Quartien Latin, São Paulo, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. *Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária*. Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (coordenadores). Dialética. São Paulo. 1998.

COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributário*. Depalma. Buenos Aires. 1996.

COTTERET, Jean-Marie. Louis TROTABAS. *Droit fiscal*. Dalloz, Paris, França, 1997.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda e Martorio Mont'Alverne Barreto Lima (organizadores.). *Diálogos Constitucionais: direito, neoliberalismo e desenvolvimento em países periféricos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (organizador). *Canotilho e a Constituição Dirigente*. Renovar, 2ª edição. Rio de Janeiro, 2005.

COVRE, Maria de Lourdes Manzini. *O que é Cidadania*. Editora Brasiliense. São Paulo, 2007.

DE LUCCA, Newton. *Direito do Consumidor – Teoria Geral da Relação de Consumo*. 2ª edição. São Paulo, Quartier Latin, 2008.

DELGADO, José Augusto. *A Interpretação Contemporânea do Direito Tributário e os Princípios da Valorização da Dignidade Humana e da Cidadania*. Tributos e Direitos Fundamentais. Dialética, São Paulo, 2004. Octavio Campos Fischer (coordenador).

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. 2ª edição. São Paulo, Malheiros, 2007 (Justiça e Direito).

DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. Tradução Luís Carlos Borges. 2ª ed. São Paulo, Martins Fontes, 2005.

EFING, Antônio Carlos. *Bancos de dados e cadastro de consumidores*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. (Biblioteca de direito do consumidor; v. 18)

EFING, Antonio Carlos. *Fundamentos do direito das relações de consumo*. Curitiba, Juruá, 2006.

EFING, Antonio Carlos e GIBRAN, Sandro Mansur. *Liberdade de Iniciativa, Liberdade de Contratar e Defesa do Consumidor: Uma nova Ordem Hermenêutica de Integração*. Anais do

Conpedi/Campos dos Goytacazes. Disponível em http://conpedi.org/manaus/arquivos/anais/campos/sandro_mansur_gibran.pdf acesso em 26/11/2007.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función de tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Dayton. Madrid, 2002.

FACHIN, Luiz Edson. *As relações Jurídicas entre o novo Código Civil e o Código de defesa do Consumidor: Elementos para uma Teoria Crítica do Direito do Consumidor*. Repensando o Direito do Consumidor: 15 anos do CDC – organização de Marcelo Conrado – Curitiba, Ordem dos Advogados do Brasil, Seção Paraná, 2005.

FACHIN, Luiz Edson. *Contemporaneidade, Novos Direitos e o Direito Civil-Constitucional no Brasil*. A Construção dos novos direitos. Ana Carla Harmatiuk (organizadora). Núria Frabris Editora, Porto Alegre, 2008.

FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra Editora, 2002. Portugal.

FERRAZ, Roberto. *Igualdade na Tributação – Qual o Critério que Legitima Discriminações em Matéria Fiscal? Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo, 2005. Roberto Ferraz (coordenação).

FERRAZ, Roberto. *Da Hipótese ao pressuposto de incidência – em Busca do Tributo Justo*. Direito Tributário, vol. I. Homenagem a Alcides Jorge Costa – Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo, Quartier Latin, 2003.

FERRAZ, Roberto. *O consumo, a Concorrência, o Mercado e as Distorções da Substituição Tributária (para Frente)*. Grandes questões Atuais do Direito Tributário 11º volume. Dialética, São Paulo, 2007. Valdir de Oliveira Rocha. (coord.)

FERRAZ, Roberto. *Princípios são Universais e não Comportam Exceções*. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. 10º volume. Valdir de Oliveira Rocha (coord.) Dialética. São Paulo, 2006.

FERRAZ, Roberto. *O Princípio de Transparência Tributária*. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Ives Gandra da Silva Martins (org.). São Paulo, Revista dos Tribunais, 2005. v. 30, p. 442-472.

FERRAZ, Roberto. *Repetição do Indébito Tributário e Legitimidade Ativa – Telecomunicações – Lei 9.472/97, art. 108*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 100. Dialética. São Paulo, Janeiro 2004.

FERRAZ, Roberto. *Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil*. Direito Tributário Ambiental. Heleno Taveira Torres (organizador). Malheiros, São Paulo, 2005.

FERRAZ, Roberto. Luiz Alfredo Boareto e Nelson Souza Neto. *ISS sobre Leasing – Momento de A(in)firmiação do Sistema Tributário Brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 163. Dialética, São Paulo, 2009.

FERRAZ, Selma. *Justiça e Razão. Filosofia Clássica e o Liberalismo Antropológico de F. Von Hayek*. Quartier Latin, São Paulo, 2007.

FERRAZ, Selma. *Princípios da Ordem Econômica e o Conceito de Sociedade Justa. Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). Quartier Latin, São Paulo, 2009.

FISCHER, Octavio Campos. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental no Direito Tributário. Tributos e Direitos Fundamentais. Dialética*, São Paulo, 2004. Octavio Campos Fischer (coordenador).

FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 32ª edição. São Paulo, Companhia Editora Nacional, 2003.

GIANNINI, A. D. *Instituciones de Derecho Tributário*. Trad. De Fernando Sainz de Bujanda. Madrid, Editoriales de Dereho reunidas, 1957.

GUTMANN, Daniel. *Do Direito à Filosofia do Tributo. Princípios e Limites da Tributação*. Coord. Roberto Ferraz, Quartier Latin, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 4ª edição. Malheiros. São Paulo, 1998.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7ª edição. Malheiros.

GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação. Solidariedade Social e Tributação*. Dialética, São Paulo, 2005. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói (coordenadores).

GRIMM, Dieter. *Constituição e Política*. Tradução de Geraldo de Carvalho; coordenação e supervisão Luiz Morfeira. Belo Horizonte, Del Rey, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais. Tributos e Direitos Fundamentais*. Dialética, São Paulo, 2004. Octavio Campos Fischer (coord).

HABERMAS, Jungen. *A inclusão do outro. Estudos de teoria política*. Edições Loyola.

HABERMAS, Jungen. *A Ética da Discussão e a Questão da Verdade*. Martins Fontes.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Tradução Andrés Báez, Maria Luisa Gonzáles-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid-Barcelona, España, 2005.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1991.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha – Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland* – Tradução de Luís Afonso Heck – Sergio Antonio Fabris Editor.

HESSE, Konrad. Escritos de Derecho Constitucional. Versão espanhola para “Grenzen der Verfassungswandlung”, Duncker & Humblot, Berlin, 1974, por Pedro Cruz Villalón. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983.

IHERING, Rudolf Von. A Luta pelo Direito. Tradução: Pietro Nassetti. 2ª edição. Martin Claret. 2008.

JAYME, Erik. Identité culturelle et intégration : le droit internationale privé postmoderne. Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, Kluwer, Dordrecht, 1995., v. II (cit. Jayme, Cours).

JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributário. 3ª edição. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1993

JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária. Edições Cejup. Belém, 1986.

KEYNES, John Maynard. A teoria geral do emprego, do juro e da moeda. Editora Atlas. São Paulo, 1982. Tradução de Mário R. da Cruz.

LASSALE, Ferdinand. A Essência da Constituição. Lumen Juris, 6ª edição. Rio de Janeiro, 2001.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. Curso de Derecho Financiero Español. Volumen I. Derecho Financiero (Ingresos. Gastos. Presupuesto). 24ª edição. Marcial Pons. Madrid. Barcelona, 2004.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. Derecho Tributário. Volumen II. Parte General. (Teoria general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones). 24ª edição. Marcial Pons. Madrid. Barcelona, 2004.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. Derecho Tributário. Volumen III. Parte Especial. (Sistema tributário. Los Tributos em particular). 24ª edição. Marcial Pons. Madrid. Barcelona, 2004.

LIMA, Francisco Gérson Marques de. *Os Deveres Constitucionais e o Cidadão Responsável*. Constituição e Democracia. Estudos em homenagem ao Prof. J. J. Gomes Canotilho. Paulo Bonavides, Francisco Gérson Marques de Lima e Faya Silveira Bedê (coordenadores). São Paulo, Malheiros editores, 2006.

MAIA, Daniele Medina. *Princípios Constitucionais do Direito do Consumidor*. Os Princípios da Constituição de 1988. Manoel Messias Peixinho, Isabella Franco Guerra e Firly Nascimento Filho (organizadores). Lumen Juris Editora, 2ª edição. Rio de Janeiro, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz (coordenação). Quartier Latin, São Paulo, 2009.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos e Hugo de Brito Machado Segundo. *O Caos dos Princípios Tributários*. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. 10º volume. Valdir de Oliveira Rocha (coord.) Dialética. São Paulo, 2006.

MACIEL JÚNIOR, Vicente de Paula. Convenção Coletiva de Consumo (estudo dos interesses difusos, coletivos e de casos práticos; aspectos comparativos entre a experiência do direito do trabalho e do direito do consumidor na formação da legislação material e processual). Belo Horizonte, Del Rey, 1996.

MANKOWSKI, Peter. *Direito internacional europeu de proteção ao consumidor. Desenvolvimento e estado: um panorama atual*. Revista de Direito do Consumidor n. 67. Julho-setembro 2008. Editora Revista dos Tribunais. (coord.) Cláudia Lima Marques.

MARINS, James. Justiça Tributária e Processo Tributário. Editora Universitária Champagnat. Ponto de Partida 3.

MARINS, James. *O Desafio da Política Jurídico-Fiscal*. Tributação e Política, Livro 6. Editora Juruá, Curitiba, 2005. Coleção Tributação em Debate.

MARINS, James. Responsabilidade da empresa pelo fato do produto: os acidentes de consumo no Código de Proteção e Defesa do Consumidor. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1993. Coleção do Instituto Brasileiro de Política e Direito do Consumidor.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias. Nova Série n. 6. Editora Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Exercício de Cidadania. Lex Editora, São Paulo, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário na Constituição; co-atualizador Rogério Gandra Martins. 6ª edição. São Paulo, Saraiva, 2007.

MARTÍNEZ, Soares. Direito Fiscal. Livraria Almedina. Coimbra. Outubro -2002.

MARQUES, Claudia Lima. Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2005. (Biblioteca de Direito do Consumidor).

MARQUES, Claudia Lima. Comentários ao Código de Defesa do Consumidor: arts. 1º a 74: Aspectos materiais/ Cláudia Lima Marques, Antônio Herman V. Benjamin, Bruno Miragem. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MÉLEGA, Luiz. *O Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078 de 11.9.90)*. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, n. 83, ano XXX, Julho-Setembro/1991, RT.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais. Malheiros Editores, São Paulo, 2009.

MÉNDEZ, Amélia González. Buena Fé Y Derecho Tributário. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid-Barcelona, Espanha, 2001.

MICHELI, Gian Antonio. Curso de Direito Tributário; tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. – São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

MOSCHETTI, Francesco. El principio da capacidad contributiva. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. Contratos Fiscais (Reflexões Acerca da sua Admissibilidade). Boletim da Faculdade de Direito Universidade de Coimbra. Coimbra Editora, 1994.

NABAIS, José Casalta. Estudos de Direito Fiscal: por um Estado fiscal suportável. Coimbra, Almedina, 2008.

NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo, Dialética, 2005. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (coordenadores).

NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Livraria Almedina. Coimbra, 1998.

NAPOLITANO, Gianfranco. *Contributi e Crediti d'imposta. Aspetti Civilistici, Penali e Tributari*. Teoria e Pratica del Diritto. Sez. V – 23. Diritto Tributario. Giuffrè Editore. Milano, 2005

NASCIMENTO, Tupinambá M. C. do. Comentários ao código do consumidor. Rio de Janeiro, Aide Ed., 1991.

NASCIMENTO, Tupinambá M. C. do. A Ordem Econômica e Financeira e a Nova Constituição (Arts. 170 a 192). Rio de Janeiro, Aide Ed., 1989.

NASCIMENTO, Tupinambá M. C. do. A Ordem Social e a Nova Constituição (Arts. 193 a 232). Rio de Janeiro, Aide Ed., 1991.

NAWIASKY, Hans. Teoria General Del Derecho. Traducción de La segunda edición en lengua alemana por El Dr. Jose Zafra Valverde. Ediciones Rialp, Madrid, 1962.

NERY JUNIOR, Nelson. *Os princípios gerais do Código Brasileiro de Defesa do Consumidor* in Revista de Direito do Consumidor n. 3, setembro/dezembro de 1992. RT, São Paulo.

NEVES, Marcelo. A constitucionalização simbólica. São Paulo, WMF Martins Fontes, 2007.

NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974

NIETO, Estela Rivas. Los Tributos Atípicos. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid-Barcelona, España, 2006.

NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro, Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Paulo Lúcio. Instrumentos de tutela de direitos constitucionais: teoria, prática e jurisprudência. São Paulo, Saraiva, 1994.

NOVAIS, Alinne Arquette Leite. A teoria contratual e o código de defesa do consumidor. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001. (Biblioteca de direito do consumidor; v. 17).

NUNES, A. J. Avelãs. A Constituição Européia: a Constitucionalização do Neoliberalismo. 1ª edição. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais; Portugal, Coimbra Editora, 2007.

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. Comentários ao Código de Defesa do Consumidor. 3ª edição, revista e atualizada. São Paulo, Saraiva, 2007.

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. Curso de Direito do Consumidor: com exercícios. 2ª edição, revista, modificada e atualizada. São Paulo, Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Oscar de. Os Dízimos Eclesiásticos do Brasil. Belo Horizonte, UMG, 1964.

ORFANEL, Germán Gómez. Las Constituciones de Los Estados de La Union Europea. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1996.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *As Restrições aos Direitos Fundamentais nas Relações Especiais de Sujeição*. Direitos Fundamentais. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Daniel Sarmento e Flavio Galdino (organizadores). Renovar. Rio de Janeiro. 2006.

PEREZ DE AYALA, José Luis. Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno. Madrid. Dykinson, 2001.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución. Madrid: Tecnos, 1991.

PICCIOLI, Gianlorenzo. L'accertamento tributário. Casa Editrice Dott. Antonio Milani – CEDAM. 1998. Padova. Itália.

PIOVESAN, Flávia C. Proteção judicial contra omissões legislativas: Ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1995.

PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 7ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo, Saraiva, 2006.

PIZZO, Esníder; revisão jurídica Elici Bueno e João Roberto Salazar Jr. O Fornecedor e os direitos do Consumidor. IDEC; São Paulo, Globo, 2004.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo, Dialética, 2000.

PONTES, Helenilson Cunha. *Revisitando o tema da Obrigação Tributária*. Direito Tributário, vol. I. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Luís Eduardo Schoueri (coordenação). São Paulo, Quartier Latin, 2003.

RAWLS, John. Uma teoria da Justiça. Tradução Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. Martins Fontes. São Paulo, 2002.

REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 17ª edição. São Paulo, Saraiva, 1996.

REIMER, Ekkerhart. *Proteção do Contribuinte na Alemanha*. Revista Direito Tributário Atual n. 22. São Paulo, Dialética, 2008. Alcides Jorge Costa, Luis Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coordenadores).

ROSENFELD, Michel. A identidade do sujeito constitucional. Mandamentos Editora. Belo Horizonte, 2003.

ROTHMANN, Gerd W. *O princípio da legalidade tributária*. Revista da Faculdade de Direito Universidade de São Paulo, Volume LXVII, 1972, páginas 231 a 267.

ROTHMANN, Gerd W. *Tributação, Sonegação e Livre Concorrência*. Princípios e Limites da Tributação 2. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz (coordenação). Quartier Latin, São Paulo, 2009.

RUSSO, Pasquale. *Os Princípios Fundamentais*. Princípios e Limites da Tributação. Roberto Ferraz (coordenação), Quartier Latin, 2005.

RUSSOMANO, Rosah. Curso de Direito Constitucional. 5ª ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1997.

SACCHETTO, Cláudio. *O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano*. Solidariedade Social e Tributação. Marco Aurélio Greco e Marciano SEABRA de Godói (coordenadores). Dialética, São Paulo, 2005.

SAINZ de BUJANDA, Fernando. Sistema de Derecho Financiero. Madrid. 1985. Volumen segundo.

SAINZ de BUJANDA, Fernando. Teoría de La Educación Tributaria in Hacienda y Derecho Financiero, V. Institutos de estudios Políticos de Madrid, 1967.

SANCHES, J. L. Saldanha. Manual de Direito Fiscal, 2ª edição. Coimbra Editora, 2002.

SÃO VICENTE, José Antonio Pimenta Bueno. *José Antonio Pimenta Bueno, Marques de São Vicente*. Organização e introdução Eduardo Kugelmas. São Paulo, Editora 34, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. 7ª edição revista e ampliada. Porto Alegre, Livraria do Advogado editora, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais Sociais, “Mínimo Existencial” e Direito Privado: Breves Notas sobre Alguns Aspectos da Possível Eficácia dos Direitos Sociais nas Relações entre particulares*. Direitos Fundamentais. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Daniel Sarmiento e Flavio Galdino (organizadores). Renovar. Rio de Janeiro. 2006.

SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. 2ª edição. Lúmen Juris Editora. Rio de Janeiro. 2006.

SARMENTO, Daniel. *Colisões entre Direitos Fundamentais e Interesses Públicos*. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Daniel Sarmiento e Flavio Galdino (organizadores). Renovar. Rio de Janeiro. 2006.

SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade do Estado Intervencionista*. São Paulo, Saraiva, 1990.

SCAFF, Fernando Facury e MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça Constitucional e Tributação*. São Paulo, Dialética, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. *Reserva do Possível, mínimo existencial e direitos humanos*. Diálogos Constitucionais: Direito, Neoliberalismo e Desenvolvimento em Países Periféricos. Jacinto Nelson de Miranda Coutinho e Martonio Mont'Alverne Barreto Lima (organizadores). Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. *PIS e COFINS não cumulativos e os Direitos Fundamentais*. Revista Direito Tributário Atual n. 22. Dialética. São Paulo, 2008. Alcides Jorge Costa, Luis Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coordenadores).

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Direito Tributário, vol. I. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Luís Eduardo Schoueri (coordenação). São Paulo, Quartier Latin, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. Grandes questões Atuais do Direito Tributário. 11º volume. Dialética, São Paulo, 2007. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador).

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental*. Direito Tributário Ambiental. Heleno Taveira Torres (organizador). Malheiros, São Paulo, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. Malheiros. 32ª edição. 2008.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 6ª edição. São Paulo. Malheiros. 2009.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo. 7ª edição, 2ª tir., Malheiros Editores, 2008.

SILVA, Sergio André R.G. da. *A tributação na sociedade de risco*. Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Renovar. Rio de Janeiro. 2006.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. v. 2, Martins Fontes, São Paulo, 2003. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Idéias Gerais Sobre os Impostos de Consumo*. Estudos de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 1950.

SUPLICY, Eduardo Matarazzo. *Renda Básica de Cidadania: A Resposta dada pelo Vento*. Porto Alegre, L&PM, 2006.

TESAURO, Francesco. *Instutuzioni di Diritto Tributário*. Vol. 1. Parte generale. UTET, 8ª edição, Torino, 2003.

TESAURO, Francesco. *Instutuzioni di Diritto Tributário*. Vol. 2. Parte speciale. UTET, 6ª edição, Torino, 2002.

THOREAU, Henry David. *A Desobediência Civil e Outros escritos*. Tradução de Alex Marins. Martin Claret. 2005.

TIMM, Luciano Benetti. *Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia?* Direitos Fundamentais e orçamento e “reserva do possível”. Ingo Wolfgang Sarlet e Luciano Benetti Timm (organizadores). Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2008.

TIPKE, Klaus e Douglas Yamashita. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo, Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária del Estado y de Los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*. Marcial Pons. Madrid, 2002.

TIPKE, Klaus. *A Necessidade de Igualdade na Execução das Leis Tributárias*. Direito Tributário, vol. I. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Luís Eduardo Schoueri (coordenação). São Paulo, Quartier Latin, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo, RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Renovar, Rio de Janeiro, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte*. Direito Tributário, vol. I. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Luís Eduardo Schoueri (coordenação). São Paulo, Quartier Latin, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?* Solidariedade Social e Tributação. Dialética, São Paulo, 2005. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói (coordenadores).

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Tratado de Direito Tributário Brasileiro. Tomo II. Aliomar Baleeiro (idealização). Flávio Bauer Novelli (coordenação). Forense, Rio de Janeiro, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. *Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental*. Direito Tributário Ambiental. Heleno Taveira Torres (organizador). Malheiros, São Paulo, 2005.

TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *Hermenêutica Constitucional*; tradução de Amarílis de Sousa Birchall; coordenação e supervisão Luiz Moreira. Belo Horizonte, Del Rey, 2007.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Responsabilidade do Estado por Dano Tributário*. Dialética, São Paulo, 2004.

TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. *Revista Forense*.

UCKMAR, Victor. *La Giusta Imposta*. Malheiros.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Edições Financeiras, Rio de Janeiro. Do original *Natura Ed Interpretazione Delle Leggi Tributarie*, CEDAM – Casa Editrice Dott. A. Milani-Pádua, 1932.

VALCARCEL, Ernesto Lejeune. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria*. Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

VÁZQUEZ FERREYRA, Roberto A, y ROMERA, Oscar Eduardo. *Protección y Defensa del Consumidor*. Ley 24.240 Anotada y Comentada. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1994.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5ª edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1993.