

**EDUCAÇÃO FISCAL:  
TRIBUTAÇÃO, ORÇAMENTO  
E COESÃO SOCIAL**

**ESTADO E  
TRIBUTAÇÃO**

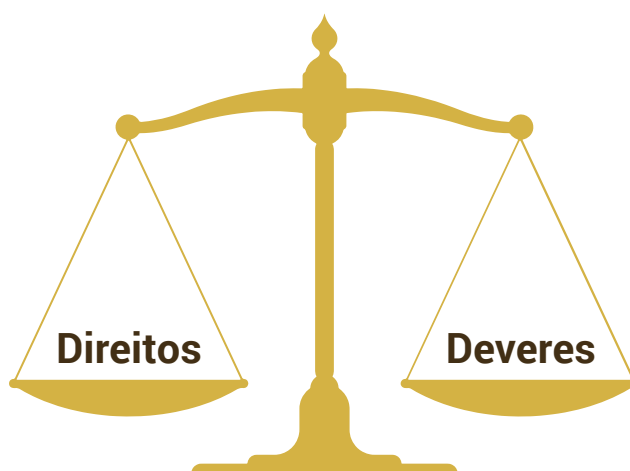
## Sumário

1. Introdução .....	3
2. O dever fundamental de pagar tributos.....	5
2.1. O esquecimento dos deveres e a hipertrofia dos direitos.....	5
2.2. O princípio da solidariedade social como alicerce do dever fundamental de pagar tributos .....	14
3. A Cidadania Fiscal no Estado Democrático de Direito.....	20
4. O combate à evasão fiscal como condição de exigibilidade dos deveres de cidadania .....	25
5. A Educação Fiscal como elemento construtor da cidadania .....	32
5.1. A educação básica como prioridade.....	33
5.2. Educação Fiscal no Brasil .....	37
6. Considerações finais .....	42
7. Referências.....	45

## 1. Introdução

A cidadania e a Educação Fiscal – ancoradas no dever fundamental de pagar tributos – têm como objetivo principal traçar os contornos de uma concepção contemporaneamente adequada de cidadania, com foco na fiscalidade. Remete então à **Cidadania Fiscal**, a partir de uma compreensão e aceitabilidade do dever fundamental de pagar tributos, do reconhecimento da sua importância para realização dos direitos fundamentais e do estímulo à participação social, ou seja, Controle Social, permeado pelo princípio da solidariedade social que fundamenta a Constituição Brasileira.

Efetivamente, não há como exigir a concretização dos direitos fundamentais sem que haja, em contrapartida, a contribuição dos cidadãos para que tal objetivo seja alcançado. Dessa forma, não há como concretizar direitos fundamentais sem que haja o cumprimento, por parte dos cidadãos, de um dos principais deveres de cidadania: pagar tributos.



Fica evidente porque a realização dos direitos fundamentais – especialmente aqueles de cunho prestacional – implica a assunção de um significativo ônus financeiro. Ocorre que tal encargo social vem sendo “esquecido”, porque uma parcela expressiva da sociedade restringe a concepção de cidadania apenas à esfera dos direitos, descuidando da faceta obrigacional daquela.

Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Assim, o pilar da solidariedade – fundamento do modelo estatal vigente – sofre profundas avarias, e a sociedade perde-se em suas concepções individualistas e egocêntricas. Por conseguinte, o “cidadão” sucumbe ao seu inimigo: o “indivíduo”, como alertara Tocqueville<sup>1</sup>.

Indivíduo



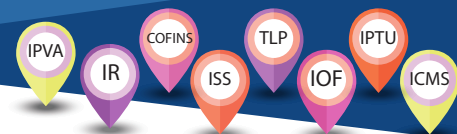
Solidariedade social



Passa-se, então, a analisar o dever fundamental de pagar tributos e o princípio da solidariedade social que o sustenta, tendo em vista que uma compreensão adequada dessa questão precede a discussão acerca da concretização dos direitos fundamentais.

Enfim, não é por acaso que este curso tem como ponto de partida a análise do dever fundamental de pagar tributos, e não os tradicionais direitos fundamentais dos contribuintes. Isso ocorre porque, antes de falar em direitos, é importante ter em mente os deveres. Em suma, não há como sustentar a exigência daqueles sem o cumprimento destes.

<sup>1</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade Líquida*. Trad.: Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001. p.45.



## 2. O dever fundamental de pagar tributos

Na parte inicial deste curso, aborda-se a questão dos deveres fundamentais, especificamente o dever fundamental de pagar tributos, no sentido de examinar as razões pelas quais os deveres fundamentais caíram em esquecimento, paradoxalmente no mesmo período histórico de reafirmação consensual dos direitos fundamentais.

Este tópico está subdividido em:

- O esquecimento dos deveres e a hipertrofia dos direitos.
- O princípio da solidariedade social como alicerce do dever fundamental de pagar tributos.

### 2.1. O esquecimento dos deveres e a hipertrofia dos direitos

No período pós-guerra, houve uma crescente constitucionalização de direitos, que passaram a usufruir o *status* de direitos fundamentais. Isso ocorreu, especialmente, em relação aos direitos sociais, econômicos e culturais, isto é, os direitos fundamentais entendidos como de cunho prestacional, os quais passaram a ocupar um importante espaço dentro de várias constituições democráticas que surgiram naquele período.

Observou-se, então, um fenômeno que pode ser denominado de **hipertrofia de direitos fundamentais**, na medida em que as constituições passaram a consagrar, formalmente, uma expressiva gama desses direitos, sem que houvesse a devida preocupação com a perspectiva para que se tornassem realidade.



#### Importante

Esse fenômeno ocorreu de uma forma tão expressiva que autores como Casalta Nabais,<sup>2</sup> provocativamente, defendem “menos direitos fundamentais em nome dos direitos fundamentais”, ou seja, defendem que haja uma menor quantidade de direitos fundamentais e que estes tenham condições de tornar-se algo real.

<sup>2</sup> Como menciona José Casalta Nabais, há constituições de 1ª, 2ª e 3ª linha. As constituições de primeira linha consagram quatro ou cinco direitos fundamentais, sendo que tais direitos são efetivos e respeitados por todos;

## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Desde então, houve uma significativa preocupação da doutrina e da jurisprudência no sentido de desenvolver estudos acerca desses denominados novos direitos. Desenvolveu-se, assim, uma sólida teoria relacionada aos direitos, sem que houvesse o correspondente aprofundamento teórico sobre a questão dos deveres sociais. Com isso, dá-se uma validação “histórica da ideia dos direitos humanos, desvinculada da ideia de dever e de valor, na mentalidade social dos povos ocidentais”, instalando-se, paradoxalmente, “um processo de desmoralização da vida pública”.<sup>3</sup>

### Direitos vs. Deveres



O que se discute, porém, é se a abundância de novos direitos constitucionalmente positivados não resultou numa forma de banalização dos próprios direitos fundamentais, e se isso não tem sido um dos fatores que dificultam a realização daqueles direitos efetivamente imprescindíveis de serem concretizados, com vistas a assegurar uma existência digna a todos.<sup>4</sup>

Não se advoga aqui tese contrária à concretização, na plenitude de suas possibilidades, dos direitos fundamentais. Todavia, não se pode esquecer que só será possível concretizá-los se houver o razoável cumprimento do principal dever de cidadania.

#### Inegavelmente, a centralidade do debate sobre direitos fundamentais relegou para

as constituições de segunda linha consagram quinze a vinte direitos fundamentais e, desses, apenas quatro ou cinco são respeitados e concretizados e há, por fim, as constituições de terceira linha, aquelas que consagram uma gama enorme de direitos fundamentais, os quais não passam de promessas que iludem toda sociedade. (Observação feita em arguição de defesa de tese de doutoramento, ocorrida em 13 de janeiro de 2006 na Universidade de Coimbra).

<sup>3</sup> ROBLES, Gregorio. *Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual*. São Paulo: Manole, 2005. p. 18.

<sup>4</sup> Conforme explica Casalta Nabais, “se se pretende evitar o risco da panjusfundamentalização e da consequente banalização dos direitos fundamentais, impõe-se um esforço maior na concretização da ideia de fundamentalidade, ancorado na dignidade da pessoa humana, vinculando-a, por exemplo, à satisfação de necessidades vitais – materiais e espirituais – constantes do ser humano, e não de meros desejos, mais ou menos conjunturais, claramente secundários e particulares, que os cidadãos podem satisfazer com base exclusivamente no ordenamento ordinário”. NABAIS, José Casalta. *Algumas Reflexões Críticas sobre os Direitos Fundamentais: ab uno ad omnes. 75 anos da Coimbra Editora*. Coimbra: Coimbra, 1998. p. 997.

um plano secundário e, muitas vezes, inexistente o espaço destinado pela doutrina para o debate acerca dos deveres fundamentais. Ressalta-se que as próprias constituições, que foram generosas quanto aos direitos, quase não trataram dos deveres ou até mesmo se silenciaram sobre eles.



### Importante

O processo de esquecimento dos deveres fundamentais mostra-se “manifestamente visível quando confrontado com o tratamento dispensado aos direitos fundamentais que dispõem hoje de uma desenvolvida disciplina constitucional e de uma sólida construção dogmática”. Isso explica-se, basicamente, pelo “ambiente de militantismo antitotalitário e antiautoritário que se vivia quando da aprovação das atuais constituições”. Trata-se de uma consequência historicamente identificada com um sentimento vivenciado após a retomada da democracia, sendo que, nas constituições respectivamente adotadas, percebe-se uma “preocupação, senão mesmo a quase obsessão, de fazer vingar, de uma vez por todas, a efetiva afirmação e vigência dos direitos fundamentais”.<sup>5</sup>

É inequívoco que houve um cômodo abandono da ideia de dever social, estimulada pelo marcante individualismo do tempo contemporâneo, que empalideceu e fez tornar-se obsoleta a imprescindível solidariedade social.

<sup>5</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2004. p. 673.

## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos



Atualmente, o sentimento de dever apresenta-se de uma forma tênue e tímida; enquanto o seu oposto, “o sentimento reivindicativo, alcança as maiores cotas de intensidade, sob um ponto de vista ético, esse fenômeno traduz-se em um decréscimo da solidariedade e em uma justificação do hedonismo”.<sup>6</sup>

Como afirma Robles, “as pessoas se sentem, sentimo-nos, portadores naturais de direitos que todos devem reconhecer, e, ao mesmo tempo, dificilmente pensamos que pesam sobre nós mais deveres que aqueles necessários a tornar nossa vida mais cômoda e interessante”.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> ROBLES, Gregorio. Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual. São Paulo: Manole, 2005. p. 18.

<sup>7</sup> Ibid., p. 23/24.





### Saiba Mais

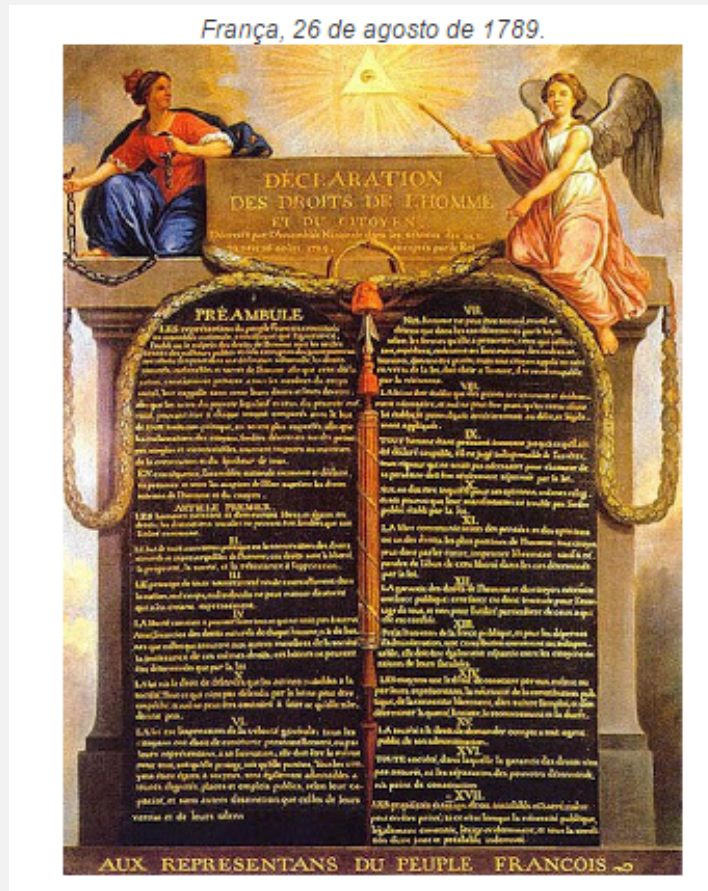
Nem sempre foi assim. Houve um período histórico em que os deveres fundamentais ocuparam um posto de significativo interesse, tal qual se verificava em relação aos direitos. Em Roma, a República era o reino da virtude, cujo funcionamento dependia do cumprimento, por parte dos cidadãos, de um certo número de deveres: servir a pátria, votar, ser solidário, aprender. “Neste sentido, a teoria da cidadania republicana implicaria que um indivíduo teria não apenas direitos mas também deveres”.<sup>8</sup>

Cabe observar que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já consagrava expressamente três dos deveres fundamentais clássicos: o dever de obediência; o dever de pagar impostos; e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de expropriação por utilidade pública. Tais deveres foram consagrados na maioria dos documentos constitucionais do modelo de Estado Liberal.

<sup>8</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2006. p. 531.

Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Acesse o documento da [Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789](#) na Biblioteca Virtual da USP.



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

A importância dos deveres fundamentais reaparece fortemente nos regimes nacional-socialista e comunista.<sup>9</sup>

<p><b>Regime nazista</b></p> 	<p>No regime nazista, “os deveres fundamentais dos cidadãos convertem-se em deveres fundamentais dos membros do povo (dever de serviço de poderes, dever de trabalhar, dever de defender o povo)”.</p>
<p><b>Regime soviético</b></p> 	<p>No regime soviético, denominado de comunista, “os direitos fundamentais eram também relativizados pelos deveres fundamentais: os indivíduos tinham direitos conexos com deveres, o que, nos quadros políticos dos ex-países comunistas, acabou por aniquilar os direitos e hipertrofiar os deveres”.</p>

Essas desastrosas experiências históricas explicam a negligência e o esquecimento dos deveres fundamentais, na medida em que deram ensejo a uma justificável desconfiança e receio quanto à amplitude dos poderes conferidos ao Estado para exigí-los. Por consequência, as constituições surgidas no pós-guerra chegaram ao extremo de sequer utilizarem o termo dever – como o fez a Lei Fundamental Alemã – ou, quando o utilizaram, reservaram um modesto tratamento, diferentemente do generoso espaço com os quais foram contemplados os direitos ditos fundamentais.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>10</sup> NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões Críticas sobre os Direitos Fundamentais: ab uno ad omnes. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998. p. 986.

**Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos**

As constituições contemporâneas (especialmente da Itália, Alemanha, Portugal, Espanha e Brasil) surgiram num período pós-autoritarismo, motivo pelo qual se entende a “quase-obsessão” por consagrar direitos e negligenciar deveres.

As circunstâncias contemporâneas são outras, e a categoria dos deveres fundamentais deve ser pensada como parte integrante do Estado Democrático de Direito. Se não for assim, o debate rumará para o ingênuo, descompromissado e irreal cenário do “paraíso dos direitos”, no qual se reclamam e, cada vez mais, se reconhecem formalmente novos direitos, sem que se tenha a devida preocupação com o seu custo social e, portanto, sem que tais direitos tenham a perspectiva de divorciarem-se da condição de meras promessas.<sup>11</sup>

A questão dos deveres fundamentais não pode continuar ocupando um espaço tão pouco significativo na teoria constitucional. Seria um pacto de hipocrisia, em que se faz de conta que se tem direitos – dado que formalmente consagrados – e imagina-se que tais direitos possam ser assegurados por um ente “sobrenatural” – Estado –, esquecendo-se de que esse ente nada mais é do que a soma de todos, e não o contraponto da sociedade.

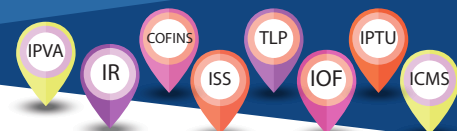
**QUANDO O CONTRIBUINTE PAGA O TRIBUTO**



**QUANDO O CONTRIBUINTE NÃO PAGA O TRIBUTO**



<sup>11</sup> Uma nota interessante dos movimentos de rua ocorridos no Brasil, em julho de 2013, diz respeito justamente a isso. De um lado, os manifestantes defendiam “mais saúde e educação” e, por outro lado, pediam a redução dos impostos. Ou seja, queriam um Estado Social forte e capaz de garantir direitos sociais entendidos como legítimos, todavia, não assumiam o ônus de responder ao questionamento acerca de como financiar “mais saúde e educação”, para falar apenas de duas das principais reivindicações unissonamente defendidas.



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Com essa postura minimamente comprometida com a realidade, não restará superado o denominado “dilema típico de nossa época”, segundo o qual todos querem viver às custas do Estado, mas rejeitam a ideia de que este Estado possa financiar-se mediante arrecadação de tributos. Desse modo, se esquecem de que é o Estado que vive à custa de todos.<sup>12</sup>

Por mais incoerente que possa parecer àqueles que concebem a cidadania apenas sob a face dos direitos, a própria ideia de dignidade humana está vinculada aos deveres fundamentais, uma vez que ela “não consiste em cada um exigir seus direitos, mas sobretudo, consiste em cada um assumir seus deveres como pessoa e como cidadão e exigir de si mesmo seu cumprimento permanente”.<sup>13</sup>

Enfim, essa hipertrofia dos direitos fundamentais, paralelamente ao esquecimento dos deveres fundamentais, causa um nocivo efeito nas bases estruturais da sociedade. Com ela, a ideia de solidariedade esvazia-se e, aos poucos, frustram-se as expectativas de concretização daqueles direitos mais fundamentais, justamente por parte daqueles que necessitam, substancialmente, que tais direitos deixem de ser apenas uma parte de uma “bela obra de arte literária” (Constituição).

A partir da crítica relacionada ao menosprezo teórico sobre os deveres fundamentais, faz-se necessário examinar suas bases estruturais, dirigindo-se os esforços para uma adequada definição e discussão sobre o alcance e a eficácia jurídica.



<sup>12</sup> Conforme lembra Albano Santos, a partir da questão da evasão fiscal: “De qualquer modo, importa reter que a indulgência para com a fuga ao imposto contrasta acentuadamente com a prática, muito divulgada, de responsabilizar o Estado por parcelas crescentes da existência dos cidadãos, criando assim, uma incongruência a que já se chamou o «dilema típico da nossa época»: reclama-se o máximo do Estado mas rejeitam-se as inevitáveis conseqüências financeiras dessa atitude. Uma tal contradição reconduz, aliás, o fenômeno ao plano ético, uma vez que só encontra solidez lógica na afirmação de Bastiat de que «todos querem viver à custa do Estado, mas esquecem que o Estado vive à custa de todos» - o que levou o eminente economista da Escola Liberal ao celebrado corolário de que o Estado representa «a grande ficção através da qual toda a gente se esforça por viver à custa de toda a gente». SANTOS, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 352.

<sup>13</sup> ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005. p. 123.

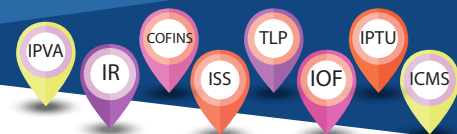
## 2.2. O princípio da solidariedade social como alicerce do dever fundamental de pagar tributos

Cumpra, primeiramente, analisar as razões pelas quais o dever fundamental de pagar tributos está intimamente vinculado à ideia de solidariedade social, fazendo-se necessário um resumo histórico para melhor compreender e colocar a questão.



Cabe reconhecer que, em tempos de individualismo exacerbado, soa estranho falar em solidariedade, não obstante o considerável risco de se “perder o conceito de responsabilidade pública”, com a conseqüente avaria irreparável na consciência dos cidadãos de “que uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros: este é o significado real da solidariedade, como ensina a etimologia do termo”.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. Trad.: Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: Grecco, Marco Aurélio; Godoi, Marciano Seabra (Coords). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética 2005. p. 11.



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Quanto à origem do termo, vale lembrar que o substantivo *solidum*, em latim, significa a totalidade de uma soma, enquanto o termo *solidus* tem o sentido de inteiro ou completo, razão pela qual Konder Comparato afirma que “a solidariedade não diz respeito, portanto, a uma unidade isolada, nem a uma proporção entre duas ou mais unidades, mas à relação de todas as partes de um todo, entre si e cada um perante o conjunto de todas elas”.<sup>15</sup>

A ideia original de solidariedade estava vinculada à existência de mais de um responsável para a solvência da obrigação. Desse modo, segundo Duvignaud, tratava-se de “uma questão de números, de reembolso de dívidas, que, através do velho código de Justiniano, retomado pelas universidades medievais, sugere a origem rigorosamente individual do direito e da propriedade”.<sup>16</sup>

Ao longo da história, a ideia de solidariedade teve concepções diversas. A solidariedade dos antigos correspondia à virtude indispensável na relação com os outros, dentro de grupos primários (família especialmente); já a denominada “solidariedade dos modernos” corresponde a um princípio de caráter jurídico ou político, e sua realização passa pela comunidade estadual, pela sociedade civil ou comunidade cívica.<sup>17</sup>

A ideia de solidariedade social pode ser entendida como um fenômeno típico da modernidade, tendo surgido no final do século XIX, com o denominado Estado Social na Alemanha de Bismarck.

Modernamente, pode ser entendida como fruto de uma reação às privações suportadas especialmente por trabalhadores no século XIX. Os diferentes movimentos socialistas da época perceberam que os flagelos sociais não eram cataclismos da natureza, nem efeitos necessários da organização racional das atividades econômicas. Tais flagelos nada mais eram do que “produtos necessários do sistema capitalista de produção, cuja lógica consiste em considerar os trabalhadores e consumidores como mercadorias, atribuindo-lhes um valor econômico muito inferior ao dos bens de capital”.<sup>18</sup>

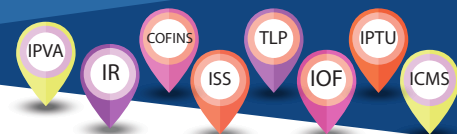
Considerando-se que a ideia de solidariedade está intimamente vinculada à ideia de

<sup>15</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 577.

<sup>16</sup> DUVIGNAUD, Jean. *A Solidariedade: laços de sangue, laços de razão*. Trad.: Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986. p. 12.

<sup>17</sup> NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: por um Estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 85/86.

<sup>18</sup> COMPARATO, Fábio Konder, op. cit., p. 579.



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

comunidade, de pertencer e partilhar obrigações dentro de um grupo ou formação social, pode-se afirmar, que “a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de corresponsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade”. Num sentido subjetivo, pode ser entendida como sinónimo de “ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade”.<sup>19</sup>

Ainda pode-se afirmar, na linha de Konder Comparato, que a solidariedade “é o fecho de abóbada do sistema de princípio éticos, pois complementa e aperfeiçoa a liberdade, a igualdade e a segurança”. Isso acontece porque, “enquanto a liberdade e a igualdade põem as pessoas umas diante das outras, a solidariedade as reúne, todas, no seio de uma mesma comunidade”.<sup>20</sup> A ideia de solidariedade “não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições”. É, sobretudo, uma obrigação moral ou um dever jurídico, que “informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade”.<sup>21</sup>

Cabe referir, no entanto, que autores como Jean Duvignaud sustentam que está havendo uma verdadeira banalização da ideia de solidariedade, ao dizer que este termo é usado por todos, “para confortar a consciência de uns ou para conseguir um esmola da má consciência de outros”, entendendo que ocorre em relação à ideia de solidariedade “uma desvalorização que atinge todas as idéias do século passado, sobre cujos destroços se constroem as interpretações”, as quais ironicamente denomina de “modernistas”.<sup>22</sup>

Superada essa questão, passa-se a examinar a ideia de solidariedade social dentro do Estado Fiscal. Para tanto, cabe lembrar, inicialmente, que o Estado é adjetivado de fiscal, visto que é suportado, fundamentalmente, por tributos unilaterais, isto é, tributos cuja exigência não implica a realização de uma atuação estatal específica.

<sup>19</sup> NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: por um Estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 84.

<sup>20</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 577

<sup>21</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181.

<sup>22</sup> DUVIGNAUD, Jean. *A Solidariedade: laços de sangue, laços de razão*. Trad.: Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986. p. 196.





### Saiba Mais

É certo que qualquer classificação das espécies tributárias existentes no Brasil implica abertura de um significativo espaço de contestação. Não obstante os verdadeiros “frankenstein” tributários existentes, pode-se dizer que os tributos bilaterais corresponderiam às taxas e contribuições de melhoria; os unilaterais, por sua vez, corresponderiam aos impostos e às contribuições sociais não sinalagmáticas, também denominadas de impostos finalísticos (PIS, COFINS, CPP, CSLL).

Noutros termos, pode-se dizer que como o denominado Estado Fiscal Social é financiado, basicamente, pelo pagamento de tributos não vinculados a uma atuação estatal específica, sua própria concepção encerra a ideia de solidariedade, visto que acarreta um dever solidário de contribuir para a manutenção e desenvolvimento da sociedade.

De todo modo, é preciso recuperar a concepção de solidariedade social como fundamento da exigência fiscal, pois apenas esta pode justificar a legitimidade de um modelo de Estado socialmente justo.

Não fossem suficientes as razões de ordem ética e moral expostas, é reconhecível que um Estado imbuído de tais fins representa uma escolha pragmaticamente mais acertada, ante a crescente inviabilidade de sobrevivência em um ambiente socialmente hostil, como se verifica em tantos locais deste país.<sup>23</sup>

#### A questão da solidariedade social mostra-se especialmente relevante para garantir

<sup>23</sup> Conforme constata Bauman: “Quando a competição substitui a solidariedade, os indivíduos se vêem abandonados à própria sorte, restando-lhes apenas os seus poucos recursos, evidentemente inadequados. A dilapidação e decomposição dos vínculos coletivos os transformaram, sem o seu consentimento, em indivíduos de jure – mas circunstâncias poderosas e insuperáveis militam contra a sua ascensão ao modelo postulado dos indivíduos de fato”. BAUMAN. Zygmunt. *Europa*. Trad.: Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006. p. 101.

## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

que o princípio da dignidade da pessoa humana seja o elemento norteador da tributação. A viabilidade dessa questão se dará no momento em que a tributação estiver adequada à efetiva capacidade contributiva do cidadão e quando for utilizada a extrafiscalidade para a concretização dos direitos fundamentais.

Ao adequar-se a tributação à efetiva capacidade contributiva, deixa-se de tributar o mínimo vital para existência humana. Nada mais diametralmente oposto à concepção de dignidade humana do que dispor do indisponível à própria sobrevivência, com vistas a fazer frente à exigência fiscal.

Por outro lado, ao maximizar a densificação ao princípio da dignidade da pessoa humana, dá-se a máxima eficácia social aos direitos fundamentais, uma vez que o referido princípio é reconhecidamente o elemento comum de todos os direitos dessa natureza.

Para que isso aconteça efetivamente, são indispensáveis:

Tributos

a) a exigência de tributos adequados à capacidade de contribuir daqueles que manifestam tal capacidade de uma forma mais expressiva, obtendo-se os recursos necessários para a concretização dos direitos fundamentais de cunho prestacional;

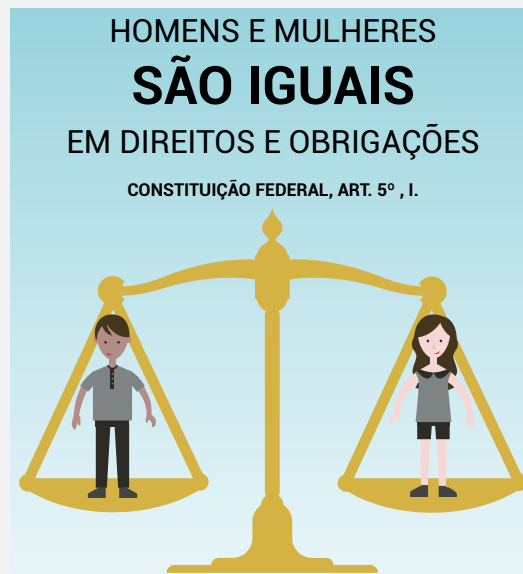
b) a utilização da extrafiscalidade para estimular ou desestimular comportamentos, mediante políticas públicas no campo fiscal que tenham como norte a realização das promessas fundamentais feitas pela “Constituição Cidadã” de 1988.

Políticas públicas



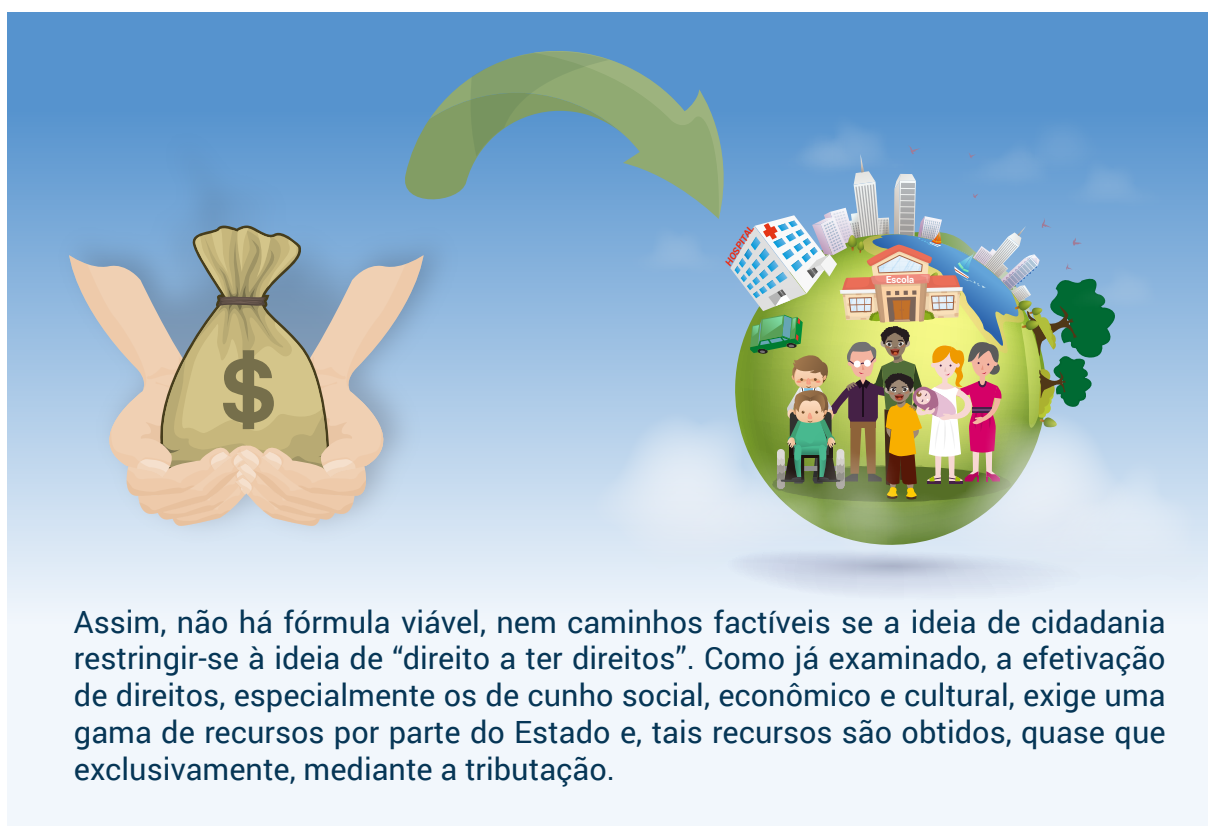
### Importante

Portanto, o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de pertencer-se a uma sociedade. Faz-se necessário examinar a questão da denominada Cidadania Fiscal em face do dever fundamental de pagar tributos, uma concepção adequada de cidadania passa pelo reconhecimento de que o cidadão tem direitos, porém, em contrapartida, também deve cumprir seus deveres dentro de uma sociedade.



### 3. A Cidadania Fiscal no Estado Democrático de Direito

Numa análise preliminar, pareceria um pouco estranho examinar a questão da cidadania sob o enfoque que ora se pretende, porquanto a sua concepção mais visível corresponde à ideia de “direito a ter direitos numa sociedade”. No entanto, a concepção contemporânea de cidadania não pode implicar a existência de cidadãos que, de uma forma pouco altruísta, reclamem para si o máximo de direitos e, em contrapartida, se neguem a contribuir com a sua parcela de esforços para que tais direitos viabilizem-se num plano fático.



Em relação à face correspondente aos deveres de cidadania, Casalta Nabais menciona que o dever fundamental de pagar tributos representa um dos principais deveres dentro de um Estado Social, pois “no atual estado fiscal, para o qual não se vislumbra qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar”.<sup>24</sup>

<sup>24</sup> NABAIS, José Casalta. Estudos de Direito Fiscal: por um Estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. p. 44.



### Importante

Sendo assim, é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional.

Entretanto, se, por um lado, a concepção contemporânea de "Cidadania Fiscal" implica o dever de pagar tributos, por outro lado, impõe que esse dever seja exercido nos estritos limites previstos na Constituição, observados os tradicionais direitos de defesa que deram ensejo ao liberalismo clássico.

Outra dimensão do dever fundamental de pagar tributos – que decorre diretamente da ideia de "Cidadania Fiscal" – consiste no direito de participação na tomada de decisões acerca dos tributos que se está disposto a pagar. Ocorre que tal direito já não pode ser visto apenas no âmbito da representação parlamentar, pois é quase ingênuo acreditar que o povo se autotributa, por meio de seus representantes (Legislativo), ideia que serviu de justificativa para a estrita observância do princípio da legalidade, nos primórdios do constitucionalismo.

Para Norberto Bobbio, no entanto, há um importante entrave. Segundo ele, "tecnocracia e democracia são antitéticas: se o protagonista da sociedade industrial é o especialista, impossível que venha a ser o cidadão qualquer". Se, de um lado, a ideia de democracia "sustenta-se sobre a hipótese de que todos podem decidir a respeito de tudo", por outro, a tecnocracia "pretende que sejam convocados para decidir apenas aqueles poucos que detêm conhecimentos específicos".



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Há problemas muito mais complexos a resolver nos dias atuais, como inflação, crise, desemprego, desigualdade social, motivo pelo qual Bobbio entende que a solução requer conhecimentos científicos e técnicos muito mais profundos para o homem médio de hoje do que para o homem médio dos primórdios da democracia, apesar de o atual ser incomensuravelmente mais instruído.<sup>25</sup>



### **Importante**

É inegável que a questão tributária alcançou um grau de complexidade que reduz a própria possibilidade de compreensão por parte de uma parcela muito significativa da sociedade. Para sanar esse problema, impõe-se a criação de mecanismos de visibilidade do próprio Estado, especialmente em relação à transparência da tributação. De qualquer forma, mesmo que esses mecanismos de visibilidade se verificassem num grau satisfatório, ainda assim haveria sérias dificuldades de uma efetiva participação popular na tomada de decisões sobre aspectos técnicos de uma adequada carga tributária.

Entretanto, não é necessário tamanho aprofundamento da discussão, bastando, num primeiro momento, que esse debate perpassasse pela questão da justiça fiscal, cuja concepção é facilmente compreendida por todos, independentemente do conhecimento técnico. Enfim, isso impõe-se porque “os impostos constituem um assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e técnicos (economistas)”. Por conseguinte, “todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a idéia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso”.<sup>26</sup>

<sup>25</sup> BOBBIO, Norberto. *O Futuro da Democracia*. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra, p. 46.

<sup>26</sup> NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: por um Estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 59.



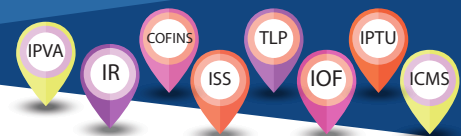
### Importante

A outra faceta da “Cidadania Fiscal” (bom senso) assegura aos membros da sociedade o direito de exigir que todos contribuam para com a coletividade, conforme sua capacidade econômica. Por conseguinte, discute-se se seria possível postular judicialmente contra o beneficiado ou contra o ente estatal, em decorrência do não justificado descumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

É certo que a concessão de benefícios fiscais ou remissões corresponde a um legítimo mecanismo de intervenção do Estado no campo econômico e social. Todavia, essa legitimidade apenas estará presente se os objetivos visados forem constitucionalmente justificáveis, sob pena de tal exoneração afrontar inclusive a ideia de justiça fiscal.

Para uma **Cidadania Fiscal**, deve-se cumprir, de um lado, com o dever de contribuir, por outro, resta assegurado ao cidadão o direito de exigir que todos, na proporção da capacidade econômica, contribuam. No caso específico do Brasil, há instrumentos adequados para tanto, como a Ação Popular ([Lei nº 4.717/65](#)), a Ação Civil Pública ([Lei nº 7.347/85](#)) ou a Ação Direta de Inconstitucionalidade, respeitado, em relação às duas últimas, o rol dos legitimados para propô-las.

Enfim, a construção de uma concepção adequada de Cidadania Fiscal tem potencialidades para constituir-se num elemento importante à concretização das promessas constitucionais não cumpridas (direitos fundamentais sociais especialmente). Porém, seria ingenuidade afirmar que a mera (re)construção desta ideia poderia dar-se de uma forma espontânea na sociedade, principalmente naqueles países, como o Brasil, onde a percepção da atuação do Estado é mínima.



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos



### **Importante**

Em decorrência da visão negativa do papel que o Estado desempenha, a evasão fiscal encontra um terreno fértil para sua legitimação perante a sociedade, razão pela qual é preciso encontrar, pragmaticamente, caminhos viáveis para eficazmente combatê-la, pois ela corrói, significativamente, os alicerces da cidadania.



## 4. O combate à evasão fiscal como condição de exigibilidade dos deveres de cidadania

**Elisão** e **evasão fiscal** são duas formas de se evitar o pagamento de tributos.

A evasão fiscal, também conhecida como **sonegação fiscal**, é o uso de meios ilícitos para evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos. Entre os métodos usados para evadir tributos, estão a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, como a contratação de notas fiscais, faturas, duplicatas etc.



A elisão fiscal configura-se num planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária num determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado.

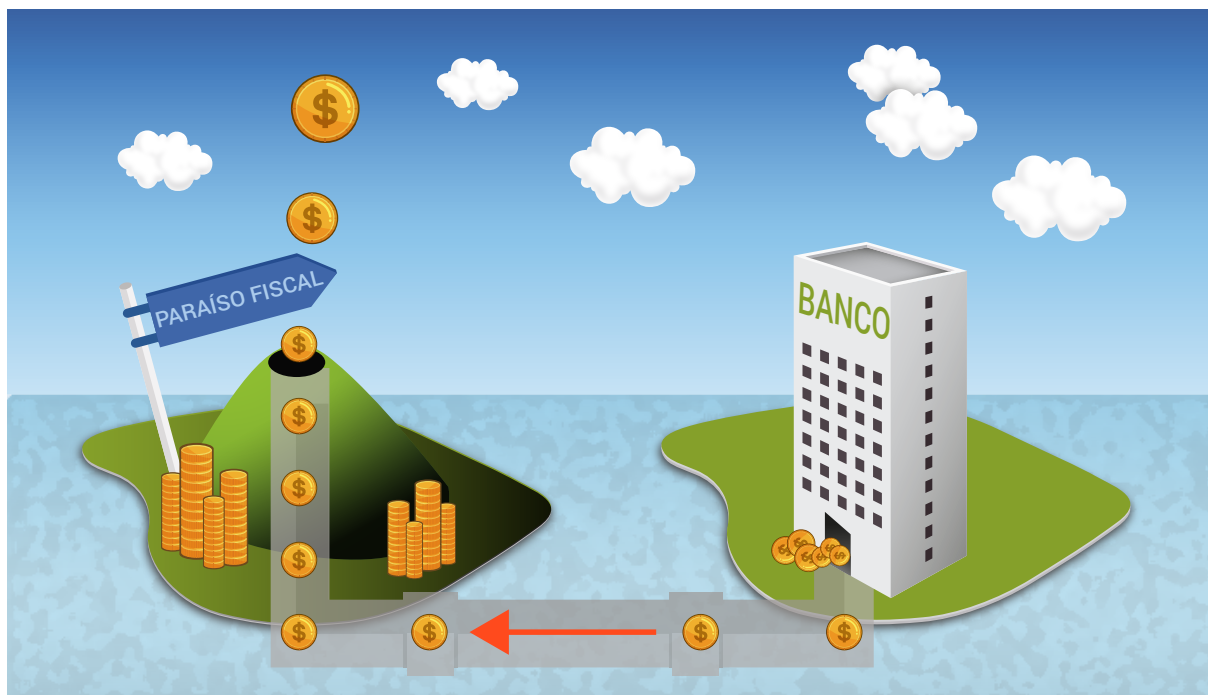
Diferentemente da evasão fiscal (onde ocorre o fato gerador do tributo e o contribuinte não paga uma obrigação legal), na elisão fiscal, por meio do planejamento, evita-se a ocorrência do fato gerador. E, por não ocorrer o fato gerador, o tributo não é devido. Dessa forma, o planejamento não caracteriza ilegalidade, apenas usa-se das regras vigentes para evitar o surgimento de uma obrigação fiscal.

Fonte: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Elis%C3%A3o\\_e\\_evas%C3%A3o\\_fiscal](https://pt.wikipedia.org/wiki/Elis%C3%A3o_e_evas%C3%A3o_fiscal)

Um elemento de crescente importância dentro do Estado é a questão da evasão fiscal, haja vista que, cada vez mais, parece ser incontrolável. O fenômeno da evasão fiscal pode ser explicado, principalmente, pela inexistência de imperativos de ordem moral que a impeçam e pela incontornável complexidade das relações econômicas e sociais na era da globalização.<sup>27</sup>

<sup>27</sup> Em relação ao primeiro fator mencionado, afirma Albano Santos: "De facto, na ausência de imperativos morais que impeçam a fuga ao pagamento dos impostos devidos, o comportamento dos indivíduos, nesta matéria como noutras, tende a ser ditado pela ponderação dos custos e dos benefícios em jogo: um hipotético contribuinte amoral que actue com racionalidade econômica estará disposto a praticar a fraude tributária enquanto o valor esperado do proveito que daí lhe advem for superior ao valor esperado da penalização em que incorre". SANTOS, J. Albano. *Teoria Fiscal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 356/357.

Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos



Pode-se dizer, inclusive, que há uma aceitação social tácita à evasão fiscal, razão pela qual não existe, por parte da sociedade, uma reação que tenha por objetivo punir o infrator. O porque, nas palavras de Gregório Robles, é: “a infração da norma social é considerada grave quando afeta um valor essencial, de capital importância para o grupo; para tanto, a reação será severa, contundente”. De outra baila, quando “o valor afetado é considerado de escassa importância ou de hierarquia inferior, o sentimento de indignação será leve e difuso, e a reação, caso ocorra, será suave”.<sup>28</sup>

<sup>28</sup> ROBLES, Gregorio. Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual. São Paulo: Manole, 2005. p. 42.



### Importante

Esse sentimento dá-se, especialmente, em face da inexistência de uma resposta estatal às demandas sociais, bem como em decorrência da visível e aparentemente incontrolável corrupção e de desvios de recursos na administração pública. Além do que, o sentimento de injustiça na repartição da carga tributária (tributação sem a observância da capacidade contributiva, principalmente) traduz-se num componente importante dessa equação. Não basta que a justiça esteja sendo feita; é fundamental que haja a percepção de que ela esteja sendo feita. Essa é a condição de aceitabilidade de qualquer sistema fiscal.

Entretanto, é muito difícil controlar a fraude, especialmente em face da globalização e da complexidade das relações econômicas, bem como da crescente desmaterialização do patrimônio. Ou seja, os bens imóveis já não ocupam o espaço de excelência no conjunto do patrimônio dos cidadãos, uma vez que cederam tal espaço aos bens imateriais (ações, títulos, direitos de marcas e patentes tecnológicas).

É certo que a ideia de Cidadania Fiscal contraria a aceitabilidade social da evasão. Conforme alerta Albano Santos: “a fuga ao imposto, quando praticada impunemente de forma corrente e com uma amplitude significativa, constitui uma fonte inesgotável de consequências negativas que atingem a sociedade por inteiro”. Um fenômeno desta natureza “perturba o normal funcionamento da economia, compromete a consecução dos objetivos prosseguidos pelas políticas econômicas e sociais estabelecidas pelas autoridades, subverte o princípio republicano da igualdade dos cidadãos perante a Lei”. Isso tudo, portanto, “acaba por contribuir seriamente para a degradação do sentido cívico e da moralidade pública”.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria Fiscal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 359.

Os efeitos mencionados são bastante visíveis e estão inter-relacionados, haja vista que o Estado depende da arrecadação para manter suas contas e executar os objetivos constitucionalmente consagrados, especialmente a realização dos direitos sociais, econômicos e culturais.



### Importante

Também é importante mencionar que a evasão fiscal causa uma distorção irremediável na economia, porquanto atenta frontalmente contra a lei da livre concorrência. Considerando o peso que a carga tributária representa no preço final de mercadorias e serviços, não é difícil perceber que quem tem possibilidades e opta pela evasão terá condições de competitividade muito diferenciadas, comparativamente àquele que se submete ao peso da carga tributária e, desse modo, necessariamente, embute no preço o respectivo custo.

No plano da justiça fiscal, o bom contribuinte acaba sendo excessivamente onerado, já que, em última análise, acaba pagando seu tributo e também aquele que deveria ser pago por quem o sonogou. É muito difícil sustentar a legitimidade da tributação quando uma parcela da sociedade consegue de uma maneira eficaz encontrar mecanismos de burla e fuga fiscal.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> Como afirma Albano Santos, “isso resulta numa clara desigualdade perante a tributação e, por conseguinte, implica uma inaceitável sensação de injustiça: Ora, no dizer do Prof. Maurice Duverger, «um dos mais graves golpes que se podem infligir na igualdade perante o imposto é o de estabelecer uma desigualdade perante a fraude». Nestas condições, a Justiça Tributária poderá ser gravemente subvertida, com as inevitáveis conseqüências na aceitação do sistema fiscal pelos cidadãos. De facto, uma situação que oferece a certos grupos ou indivíduos a cômoda possibilidade de escaparem ao pagamento dos impostos devidos, pelo exemplo que dá, acaba por representar, forçosamente, um incitamento a outros contribuintes para se subtraírem ao Fisco, com o risco de gerar uma reacção em cadeia susceptível de provocar sérios danos, não apenas nas tesourarias públicas, mas, bem mais importante, na própria coesão social”. SANTOS, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 362.

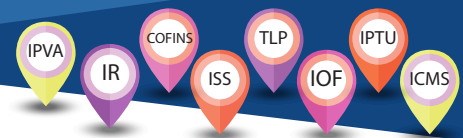
Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos



É inadmissível que, especialmente em países como o Brasil, o Estado opte por solucionar essa questão reduzindo, de um lado, a já mínima proteção social ou, de outro, instituindo novos tributos ou majorando alíquotas daqueles já existentes, para fazer frente à diminuição da receita, fruto da evasão fiscal. Ainda que poderosos grupos de pressão defendam tais soluções, elas provavelmente levariam a uma ampliação das já elásticas desigualdades sociais, o que seria inaceitável num modelo de Estado cuja tarefa precípua é combatê-las.

Admite-se, no entanto, que a fraude, embora ilegal e imoral, faz parte do sistema e que, por mais esforços que sejam empregados, ela não cessará por completo. Isto posto, deve-se buscar, de uma forma realista, níveis reduzidos e toleráveis da fraude e da evasão, da mesma forma como ocorre relativamente à questão da corrupção. Isso exigiria uma postura de incessante enfrentamento da evasão fiscal.<sup>31</sup>

<sup>31</sup> SEGURA, José V. Sevilla. Políticas Y Técnica Tributárias. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Escuela de la Hacienda Pública, 2004. p. 162.



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Segundo Sevilla Segura, há três formas de atuação capazes de eliminar a evasão fiscal, dependendo da variável em que se queira fundamentalmente atuar.

**01**

As mais tradicionais procuram reforçar a capacidade coativa da administração tributária, como recurso para melhorar os níveis de cumprimento das obrigações pelos contribuintes.

Recentemente, vem consolidando-se um segundo grupo de ações, cujo propósito consiste em favorecer a aceitação do imposto por parte dos cidadãos, incentivando o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais.

**02**

**03**

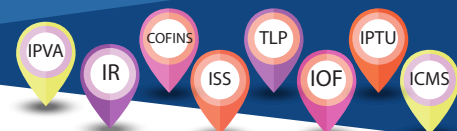
Finalmente, cabe também reconsiderar a própria estrutura normativa que está sendo objeto de aplicação, eliminando suas arestas, de forma que resulte em algo mais compreensível para os cidadãos e mais fácil para a administração.

Deve-se, portanto, insistir na busca de mecanismos eficazes para combater a evasão fiscal, por exemplo, a ampliação de investimentos em pessoal altamente qualificado, a informatização das informações, objetivando a existência de um rigoroso cruzamento de dados, bem como a implementação de mecanismos de controle à corrupção.

Paralelamente, é necessário que as penalidades pelo descumprimento do dever fundamental sejam de tal modo severas que desestimulem a prática da evasão, para que o raciocínio do “risco/benefício” seja levado em consideração no momento de, eventualmente, optar-se pela prática delituosa. Para tanto, é claro que, como qualquer outra penalidade, deve haver um fundado receio/expectativa de que ela venha a ser aplicada. De qualquer forma, também nesse ponto, deve-se ter uma devida cautela para que a penalidade imposta não seja desproporcional à infração cometida.

Ainda, para que a fraude seja desestimulada, faz-se necessário que o Estado distribua equitativamente a carga tributária e, em paralelo, o cidadão possa visualizar claramente os benefícios sociais oriundos do recolhimento de tributos. Talvez, em países como o Brasil, seja esse o maior desafio a ser enfrentando no combate à evasão.

Pode-se concluir, assim, que o combate à evasão é um dos importantes elementos para a construção da Cidadania Fiscal, que passa pela aceitabilidade do dever fundamental de pagar tributos e pela reconstrução dos mecanismos de solidariedade entre os indivíduos que compõem uma sociedade.



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

É certo que não se trata de um caminho que possa ser percorrido sem agruras ou dificuldades. No entanto, tomar tal rumo é, inclusive, uma condição para construção de um modelo tributário mais equitativo, que esteja apto a colaborar decisivamente na densificação do princípio basilar que norteia a Constituição Brasileira: o princípio da dignidade da pessoa humana.



### Saiba Mais

Clique [aqui](#) e saiba um pouco mais sobre sonegação.

## 5. A Educação Fiscal como elemento construtor da cidadania

Da análise precedente, constata-se que a questão da Cidadania Fiscal ocupa um espaço de centralidade entre os múltiplos aspectos que caracterizam o contemporâneo formato do Estado Democrático de Direito Brasileiro. Ela implica um repensar acerca da própria definição de “cidadania”. Atualmente, tal concepção não pode restringir-se ao plano dos direitos.



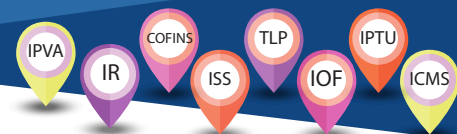
### Importante

Quando se afirma que o atual cidadão precisa ter consciência que a vida em sociedade implica um dever de solidariedade para com esta e com futuras gerações (transgeracional), parte-se do pressuposto que a concretização de direitos fundamentais – de todas dimensões – requer ações no plano individual e estatal, as quais possam resultar, de uma forma concatenada, na máxima eficácia daqueles.

Não compete a esse curso tratar das políticas públicas que possam concretizar os direitos fundamentais, mas sim analisar o financiamento destas políticas mediante a tributação. Dessa maneira, reconhece-se – num plano teórico –, conforme exposto largamente até este momento, que o principal dever do cidadão perante o restante da coletividade, organizada em um Estado, é o dever de pagar tributos.

No entanto, não basta reafirmar que o contemporâneo formato da cidadania não prescinde do adequado cumprimento do dever fundamental de pagar tributos, se este dever não for entendido como válido, justo e aceitável. Essa conscientização acerca de um verdadeiro vínculo obrigacional para com o restante da sociedade tem como pressuposto





## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

o desenvolvimento da compreensão sobre o modelo de Estado existente e os direitos e deveres inerentes.

Quando se fala em conhecimento e compreensão, é necessário falar em educação. A Educação, em sentido mais amplo, pode ser definida como um processo de formação do ser humano, que visa a prepará-lo para a vida, propiciando-lhe o conhecimento e as habilidades, que possam fazê-lo capaz de compreender o mundo e agir conscientemente para modificar a realidade vivida.<sup>32</sup>

É certo que se trata de um termo com múltiplos significados, além de reconhecer que o seu conteúdo tem sido utilizado para os mais diversos fins, o que tem colaborado para o seu próprio esvaziamento axiológico. Por essa razão, faz-se necessário explorar um dos pilares que alicerçam qualquer sistema educacional, não obstante ainda permaneça em uma fase embrionária de reconhecimento.

### 5.1. A educação básica como prioridade

Nas discussões do Brasil do século XXI, invariavelmente, chega-se à conclusão que o ponto crucial para superar os históricos problemas que assolam a nação reside na educação. Contudo, é necessário avançar. De que educação se fala? Do acesso ao conhecimento formal? Da formação de um caráter ético? Ou de treinar alguém para ser economicamente útil ao mercado de trabalho?

Com a necessária humildade intelectual, é preciso refletir se existe uma mesma possibilidade de aprendizagem por parte de uma criança que, só ao ingressar no sistema educacional brasileiro (lá pelos quatro anos de idade), passa a ter os estímulos necessários a uma adequada formação; comparativamente aquela que, desde os primeiros momentos da vida, teve o devido estímulo, seja no seio de uma família estruturada, seja mediante acesso a escolas infantis de qualidade. Ninguém duvida ser este período da existência o mais decisivo na formação do ser humano, na mais ampla acepção deste termo.

<sup>32</sup> RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. *Educación Fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina*. Disponível em: <[http://campus.usal.es/~acpa/sites/default/files/semin\\_invest\\_borja\\_diaz\\_rivillas\\_mar-2014.pdf](http://campus.usal.es/~acpa/sites/default/files/semin_invest_borja_diaz_rivillas_mar-2014.pdf)>. Acesso em: 10 mai 2014. p. 11.

Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Por consequência, é razoável sustentar que o legítimo desejo de uma educação pública de qualidade passa, necessariamente, por propiciar uma educação infantil igualmente de qualidade.



Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos



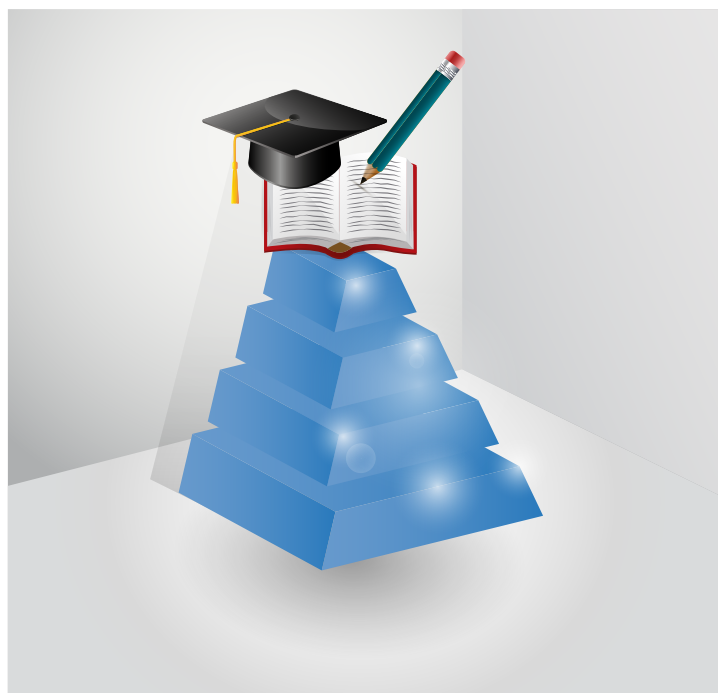
É preciso assumir o compromisso de ampliar os investimentos em educação infantil, e, especificamente, em reches públicas.

Estudos atestam a importância desses investimentos iniciais para tornar os gastos em educação mais efetivos, nos níveis avançados, e para reduzir as desigualdades socioeconômicas intergeracionais.<sup>33</sup>

Ao finalizar este tópico, poderíamos questionar acerca de sua pertinência para a temática ora abordada, especificamente voltada à tributação, orçamento privado e público, planejamento, Cidadania Fiscal, Controle Social, Democracia e Democracia Participativa, enfim, temas sobre a organização e o financiamento do Estado e deveres do cidadão. Em resposta, é preciso reconhecer que, entre todas as razões para tributar, seguramente, uma efetiva educação pública de qualidade para todos ocupa o topo das prioridades, sendo que ela deve ser propiciada, da melhor forma possível, para aqueles que estão dando os primeiros passos de sua existência.

<sup>33</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. *O Estado do Bem-Estar Social na idade da razão: a reinvenção do Estado social no mundo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 268.

## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos



Caso não se obtenha êxito nesta tarefa, carecerá de legitimidade qualquer tentativa que se venha a fazer no sentido de conscientizá-los acerca de seus deveres inerentes à cidadania (pagar tributos em especial), pois restou-lhes inviabilizada as condições de possibilidade de compreensão, por ter-lhes sido sonogado o mais básico direito de cidadão: educação formal.

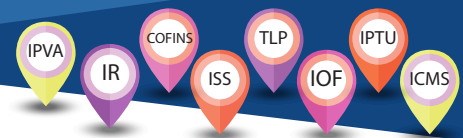
Para falar em Educação Fiscal – como se pretende fazer a seguir – é fundamental reconhecer previamente que ela tem como pressuposto uma educação básica universal e de qualidade, desde a primeira infância. Entretanto, isso não impede que os contornos conceituais, objetivos, organização e abrangência da Educação Fiscal no Brasil não possam ser examinados.

## 5.2. Educação Fiscal no Brasil

Em tempos de antifiscalismo explícito, nos quais o ônus de viver em sociedade é rejeitado veementemente, parece que resta pouco espaço para se falar sobre Educação Fiscal. Sob os mais diversos fundamentos, o dever constitucional de cidadania é entendido como ilegítimo, obstruindo as possibilidades de que a concepção de Educação Fiscal encontre um eco de aceitação perante toda sociedade.

Em que pese esse cenário, é notório que o Brasil tem avançado no trato desta temática, não obstante isto tenha sido capitaneado, quase que exclusivamente, por instituições estatais. Neste sentido, todo destaque deve ser dado ao Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. O denominado PNEF é um programa de âmbito nacional, que é trabalhado nas três esferas de poder e coordenado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF com a seguinte estrutura:





Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO:  
cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

## Grupo de Educação Fiscal nos Estados – GEFE

### Gestores Estaduais



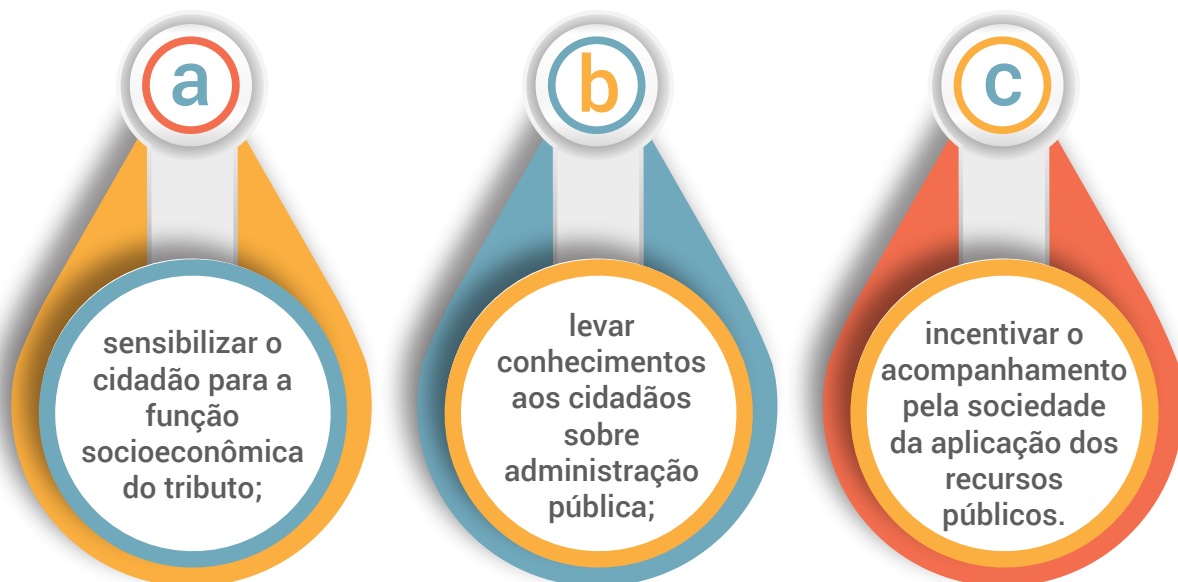
## Grupo de Educação Fiscal nos Municípios – GEFM

### Gestores Municipais



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

O PNEF constitui um instrumento à disposição da sociedade, objetivando:



Enfim, pode-se dizer que o Programa visa a criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão.<sup>34</sup>

<sup>34</sup> Maiores informações sobre o PNEF estão disponíveis em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao\\_fiscal/pnef/sobre-o-programa](http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnef/sobre-o-programa)>. Acesso em: 10 mai 2014.

## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

O grande objetivo do Programa Nacional de Educação Fiscal é a construção de uma consciência voltada para o exercício da cidadania solidária e ética, com transparência e responsabilidade, no sentido de incentivar a participação do cidadão no controle da gestão pública.



Para tanto, o tributo deve ser visto como um instrumento para promover mudanças e reduzir as desigualdades sociais. Não é um fim em si mesmo, sendo que o cidadão, consciente da função social do tributo, é convocado a participar do processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público.<sup>35</sup>

Quanto a uma definição propriamente dita de Educação Fiscal, pode-se dizer que se trata de um processo de ensino e aprendizagem, que visa a estimular uma cidadania ativa, participativa e solidária, mediante a compreensão, tanto dos direitos fiscais – especialmente relacionados a uma gestão adequada dos gastos públicos pelos governantes – como de suas obrigações, especificamente do dever fundamental de pagar tributos.<sup>36</sup>



Nesta perspectiva, a Educação Fiscal pode ser entendida como uma nova prática que tem por objetivo o desenvolvimento de valores, atitudes e habilidades destinadas a estimular nos cidadãos um juízo crítico, a permear sua relação com o Estado e com outros cidadãos em matéria fiscal e no contexto de uma convivência democrática. Este novo enfoque fundamenta-se na conscientização da função socioeconômica dos tributos, gestão e controles democráticos dos recursos públicos, vinculação entre educação, trabalho e as práticas sociais, exercício efetivo da cidadania e dignidade da pessoa humana.

Como se pode perceber, a ideia de Educação Fiscal está intimamente conectada com a própria concepção de democracia. Esse fato a torna mais relevante, no momento que se constata uma inegável crise de legitimidade que afeta as democracias representativas, a qual mostra sua face mais expressiva nos países de modernidade tardia, onde há um significativo processo de marginalização e exclusão social. Esta crise relegou ao dito cidadão o papel de comparecer periodicamente às urnas para escolher seus representantes, dos quais poucos se lembram, depois de transcorrido determinado tempo.

<sup>35</sup> FILHO, Velocino Pacheco. Educação Fiscal, relacionamento Fisco-contribuinte e moralidade administrativa. Disponível em: <<http://www.educacaofiscal.com.br/artigo.do?artigo.id=32>>. Acesso em 10 mai 2014.

<sup>36</sup> RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación Fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. Disponível em: <[http://campus.usal.es/~acpa/sites/default/files/semin\\_invest\\_borja\\_diaz\\_rivillas\\_mar-2014.pdf](http://campus.usal.es/~acpa/sites/default/files/semin_invest_borja_diaz_rivillas_mar-2014.pdf)>. Acesso em: 10 mai 2014. p. 11.



Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos



Pode-se dizer que a Educação Fiscal representa, assim, o caminho a ser percorrido para que o cidadão conscientize-se que, ao lado dos direitos fundamentais constitucionalmente positivados, convivem os deveres inerentes à sua condição.

Nesta seara, a Educação Fiscal corresponde a uma das condições de possibilidade para que a democracia formal (ora reduzida ao seu aspecto eleitoral) possa trilhar um caminho que a substancialize, mediante uma participação popular efetiva, tanto na definição dos contornos da carga tributária, como no reconhecimento social de que pagar tributos é o preço que se paga por viver em sociedade.



Dica

Para conhecer mais sobre o PNEF, clique [aqui](#).

## 6. Considerações finais



[HINO DA CIDADANIA \(CAMARGO DE MAIO & TIJOLO\) - YouTube](#)

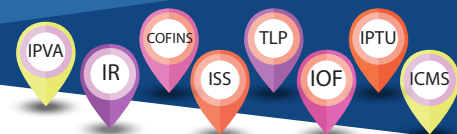
É necessário reconhecer que, no pós-guerra principalmente, ocorreu um fenômeno que pode ser denominado de **hipertrofia de direitos fundamentais**, haja vista que as constituições passaram a assegurar uma expressiva gama desses direitos, sem que houvesse a concomitante preocupação acerca das possibilidades de que esses direitos viessem a tornar-se realidade. Paralelamente, houve um cômodo abandono da ideia de dever social, estimulada pelo marcante individualismo do tempo contemporâneo, que empalideceu e fez tornar-se anacrônica a imprescindível solidariedade social.

A questão dos deveres fundamentais não pode continuar ocupando um espaço tão pouco significativo na teoria constitucional. Seria um pacto de hipocrisia, no qual se faz de conta que se tem direitos – posto que formalmente consagrados – e, por outro lado, se imagina que tais direitos possam ser assegurados por um ente “sobrenatural” – Estado –, esquecendo-se que esse ente, nada mais é, do que a soma de todos, não o contraponto da sociedade.



### Importante

A hipertrofia dos direitos fundamentais, paralelamente ao esquecimento dos deveres fundamentais, causa um nocivo efeito nas bases estruturais da sociedade, dado que a ideia de solidariedade esvazia-se e, paulatinamente, frustram-se as expectativas de concretização daqueles direitos mais fundamentais, justamente por parte daqueles que necessitam, substancialmente, que tais direitos deixem de ser apenas parte de uma “bela obra de arte literária” (Constituição).



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Da mesma forma como ocorre com os direitos fundamentais, cabe reconhecer que os deveres fundamentais sofrem evidentes limitações, posto que eles existem a partir de dispositivos constitucionais que, implícita ou explicitamente, estabelecem-nos.

É preciso reconhecer que o denominado Estado Fiscal Social é financiado, basicamente, pelo pagamento de tributos não vinculados a uma atuação estatal específica, os quais são exigidos do cidadão, simplesmente porque fazem parte da sociedade. Assim, também se pode reconhecer que a própria ideia de Estado Fiscal Social encerra, inequivocamente, a ideia de solidariedade, posto que implica um dever solidário de contribuir para a manutenção e desenvolvimento de toda sociedade.

Por mais paradoxal que seja, submeter-se à tributação corresponde a um imperativo de liberdade. A tributação corresponde à condição de possibilidade de concretização das promessas contidas nos direitos fundamentais, especialmente aqueles de cunho social, sendo que essa, por sua vez, é o que permitirá que se usufrua uma efetiva liberdade.



### Refletindo

Se o papel do Estado, dentro de uma concepção social-contemporânea, implica intervenção regulatória na economia e promoção da justiça social, faz-se necessário que este Estado disponha de recursos para fazer frente a tal dever e, numa economia capitalista, tais recursos são originados da arrecadação de tributos, ou seja, do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

Pode-se afirmar, assim, que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos.

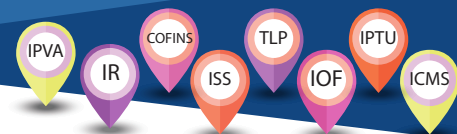
## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

Se, por um lado, a construção de uma concepção adequada de Cidadania Fiscal passa pelo reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos, por outro lado, implica o direito de participação efetiva na tomada de decisão acerca da divisão da carga tributária, bem como assegura o direito de impedir que haja exoneração ilegítima do referido dever fundamental. Tal concepção tem potencialidades para constituir-se num elemento importante à máxima concretização possível das promessas constitucionais (direitos fundamentais sociais especialmente).

Todas estas considerações finais, no entanto, têm em comum um pressuposto: a Educação Fiscal. Neste contexto, o processo de Educação Fiscal que vem sendo progressivamente desencadeado em vários países, e no Brasil em especial, representa um dos elementos centrais à formação do ser humano para vida em sociedade, a qual implica viver, inexoravelmente, entre direitos e deveres.

Enfim, a educação para cidadania não se limita a propiciar conhecimento e habilidades. Viver em “com o outro” requer compreender-se como cidadão, sendo que, para tanto, é necessário renunciar ao sedutor individualismo da atualidade e entender que todos os demais são iguais em dignidade e merecedores de consideração. Uma espécie de compromisso de solidariedade que responsabiliza cada qual pelo destino dos demais.





## 7. Referências

BAUMAN, Zygmunt. **Europa**. Trad.: Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006.

BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia**. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética**: direito moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

DUVIGNAUD, Jean. **A Solidariedade**: laços de sangue, laços de razão. Trad.: Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986.

FILHO, Velocino Pacheco. **Educação Fiscal, relacionamento Fisco-contribuinte e moralidade administrativa**. Disponível em: <<http://www.educacaofiscal.com.br/artigo.do?artigo.id=32>>. Acesso em 10 mai 2014.

GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética 2005.

HÄBERLE, Peter. A Dignidade Humana como Fundamento da Comunidade Estatal. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Dimensões da Dignidade**: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

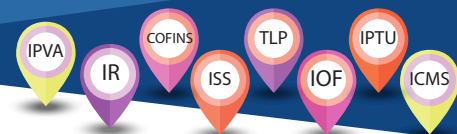
KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O Estado do Bem-Estar Social na idade da razão**: a reinvenção do Estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões Críticas sobre os Direitos Fundamentais: ab uno ad omnes. **75 anos da Coimbra Editora**. Coimbra: Coimbra, 1998.

\_\_\_\_\_. **Estudos de Direito Fiscal**: por um Estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2004.

RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. **Educación Fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina**. Disponível em: <[http://campus.usal.es/~acpa/sites/default/files/semin\\_invest\\_borja\\_diaz\\_rivillas\\_mar-2014.pdf](http://campus.usal.es/~acpa/sites/default/files/semin_invest_borja_diaz_rivillas_mar-2014.pdf)>. Acesso em: 10 mai 2014.



## Unidade 2 - TRIBUTAÇÃO E FUNDAMENTOS DO ESTADO REPUBLICANO: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos

ROBLES, Gregorio. Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual. São Paulo: Manole, 2005.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. Trad.: Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética 2005.

SANTOS, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Dimensões da Dignidade**: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SEGURA, José V. Sevilla **Políticas Y Técnica Tributárias**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Escuela de la Hacienda Pública, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.