

Argemiro Torres Neto
Sandra Maria Olimpio Machado
Coordenadores

Carlos Eduardo dos Santos Marino
Germana Parente Neiva Belchior
Imaculada Maria Vidal da Silva
Organizadores

15 ANOS DO PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL DO ESTADO DO CEARÁ:

memórias e perspectivas



EDIÇÕES
FUNDAÇÃO SINTAF

Argemiro Torres Neto
Sandra Maria Olimpio Machado
Coordenadores

Carlos Eduardo dos Santos Marino
Germana Parente Neiva Belchior
Imaculada Maria Vidal da Silva
Organizadores

15 ANOS DO PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL DO ESTADO DO CEARÁ:

memórias e perspectivas


EDIÇÕES
FUNDAÇÃO SINTAF

Fortaleza
2014

**15 ANOS DO PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL DO ESTADO DO CEARÁ:
memórias e perspectivas**

ISBN – 978-85-66674-01-9

Copyright © 2014 Edições Fundação Sintaf

Direitos desta edição reservados para:

Fundação Sintaf de Ensino, Pesquisa, Desenvolvimento Tecnológico e Cultural
Rua Padre Mororó, 952, Centro,
CEP 60.015-220 — Fortaleza, CE — Brasil
E-mail: fundacao@fundacaosintaf.org.br
www.fundacaosintaf.org.br

Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
Avenida Alberto Nepomuceno, 2, Centro,
CEP 60.055-000 – Fortaleza, CE – Brasil
E-mail: educacaofiscal@sefaz.ce.gov.br
www.sefaz.ce.gov.br

Os conceitos e opiniões emitidos neste livro são de inteira responsabilidade dos autores, não representando a opinião dos coordenadores, organizadores e editores.

Este E-book foi editado segundo as normas do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 54, de 18 de abril de 1995, e promulgado pelo Decreto nº 6.583, de 29 de setembro de 2008.

1ª Edição — 2014

Programação Visual e Capa: Rachel Mota Lima.

Ficha de Catalogação na Fonte: M^a da Conceição G. Lemos – CRB-3/853.

Q 7 15 anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do
Ceará: memória e perspectivas / Argemiro Torres Neto; Sandra
Maria Olimpio Machado [coords.]; Carlos Eduardo
dos Santos Marino; Germana Parente Neiva Belchior; Imaculada
Maria Vidal da Silva [orgs.].- Fortaleza: Edições Fundação Sintaf,
2014.
461p.

ISBN: 978-85-66674-01-9

Livro eletrônico

Modo de acesso: www.sefaz.ce.gov.br
www.fundacaosintaf.org.br

1. Educação fiscal. 2. Ética e cidadania. 3. Tributação. 4. Carga
tributária. 5. Justiça fiscal. I. Torres Neto, Argemiro. II. Machado,
Sandra Maria Olimpio. III. Marino, Carlos Eduardo dos Santos. IV.
Belchior, Germana Parente Neiva; V. Silva, Imaculada Maria Vidal
da. VI. Título.

CDU: 37:336.2(813.10)

Sumário

PREFÁCIO	7
APRESENTAÇÃO	9
PARTE I – ÉTICA E CIDADANIA NO SERVIÇO PÚBLICO	11
1. EDUCAÇÃO FISCAL ITINERANTE: UM RELATO DE EXPERIÊNCIA NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ Argemiro Torres Neto Germana Parente Neiva Belchior	12
2. PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL NO BRASIL: PELA ÊNFASE NO GASTO PÚBLICO Denise Lucena Cavalcante	20
3. ÉTICA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS Hugo de Brito Machado Segundo	31
4. REFLEXÕES CONCEITUAIS E PRÁTICAS DO PROGRAMA ESTADUAL DE EDUCAÇÃO FISCAL NO CEARÁ Imaculada Maria Vidal da Silva	47
PARTE II – TRIBUTAÇÃO E CIDADANIA FISCAL	63
5. A RIQUEZA AO ALCANCE DE TODOS Alberto Amadei Neto	64
6. EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E REDUÇÃO DA POBREZA Flávio Ataliba Flexa Daltro Barreto Carlos Eduardo dos Santos Marino	104
7. INCONGRUÊNCIAS DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E O SEU CONTRIBUTO PARA A CRISE DA RELAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO Francisco Ferreira Chagas Júnior	131
8. INFLUÊNCIA DOS FATORES ECONÔMICOS NA ARRECADAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS José Flávio da Silva	150

9. CIDADANIA FISCAL: O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS Marciano Buffon	165
10. O PROCESSO DE CODIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO Osvaldo José Rebouças	187
11. O ORDENAMENTO JURÍDICO E AS ANTINOMIAS TRIBUTÁRIAS: O LITÍGIO IDEOLÓGICO-INTERPRETATIVO ENTRE O FISCO, OS TRIBUNAIS SUPERIORES E A DOCTRINA Tonny Ítalo Lima Pinheiro	203
12. PARA ALÉM DA ARREDACAÇÃO: A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS Victor Hugo Cabral de Moraes Junior Germana Parente Neiva Belchior	219
PARTE III – CARGA TRIBUTÁRIA, REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL	232
13. REFORMA TRIBUTÁRIA COM JUSTIÇA FISCAL E SOCIAL Antônio Gilson Aragão de Carvalho Lucas Mourão Aragão	233
14. TRANSPARÊNCIA, EFICIÊNCIA E SIMPLICIDADE A SERVIÇO DA JUSTIÇA FISCAL: PROPOSTAS SUTIS DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba	249
15. CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA É ELEVADA: MITO OU VERDADE? Jurandir Gurgel Gondim Filho	263
16. REFORMA TRIBUTÁRIA, DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: DIAGNÓSTICO E PERSPECTIVAS Marcelo Lettieri Siqueira	285
PARTE IV – CONTROLE SOCIAL E NOVAS MÍDIAS	299
17. CIDADANIA FISCAL E NOVAS MÍDIAS Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia Ana Cecília Bezerra de Aguiar	300

18. A EVOLUÇÃO DOS ESFORÇOS DE TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA NO CEARÁ	313
José Joaquim Neto Cisne	
19. A EVOLUÇÃO DA TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS E DO CONTROLE SOCIAL NO BRASIL: A EXPERIÊNCIA DO IBEF NO CEARÁ	336
Osvaldo Euclides de Araújo	
Sandra Maria Olimpio Machado	
PARTE V – EDUCAÇÃO FISCAL NO ENSINO: DESAFIOS E PERSPECTIVAS	345
20. A EDUCAÇÃO FISCAL SOB A ÓTICA DO ALUNO DA ESCOLA PÚBLICA ESTADUAL DO CEARÁ QUE PARTICIPA DO PROJETO BOLSA EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA	346
Amilca Alves do Nascimento	
Liduina Farias Almeida Costa	
21. AVALIAÇÃO DO PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL: DESAFIOS, LIMITES E VIVÊNCIAS DA PRÁTICA DOCENTE	362
Ana Cleiane Carneiro de Oliveira	
Fernando José Pires de Sousa	
22. A EXPERIÊNCIA DA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA NO CENTRO DE EDUCAÇÃO FISCAL PARA A CIDADANIA DA ESCOLA FAZENDÁRIA DE SÃO PAULO E O CURSO DE DISSEMINADORES DE EDUCAÇÃO FISCAL	379
Augusto Jeronimo Martini	
23. IMPLEMENTAÇÃO DO PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL NAS ESCOLAS ESTADUAIS SOB COMPETÊNCIA DA CREDE 3	397
Erlane Muniz de Araújo Martins	
24. PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL DE FORTALEZA: UM LEGADO DE CIDADANIA	408
Leonardo Costa de Almeida	
25. EDUCAÇÃO FISCAL “SEFAZ” NA CIDADE CONSTITUCIONAL	421
Marcelo Arno Nerling	
26. A PERCEPÇÃO DOS PROFESSORES SOBRE O CURSO DE DISSEMINADORES DA EDUCAÇÃO FISCAL NO MUNICÍPIO DE ICÓ-CE	445
Maria Nahir Batista Ferreira	
POSFÁCIO	459

Prefácio

O Programa Nacional de Educação Fiscal objetiva a conscientização dos cidadãos sobre a função social dos tributos e de sua responsabilidade no controle da aplicação desses recursos, por meio do exercício da cidadania, buscando, assim, a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária, preconizada na Constituição Federal.

No âmbito do Estado do Ceará, o Programa Estadual de Educação Tributária (PET) foi instituído por meio do Decreto nº 25.326/1998. Em seguida, tendo em vista a importância que o tema adquiriu neste Estado, o Decreto nº 28.900/2007 criou a Célula de Educação Fiscal (Ceduf) na estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda (Sefaz), passando o Programa a ser chamado de Programa Estadual de Educação Fiscal (PEF), nos moldes estabelecidos pelo Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

Dessa forma, a criação da Célula de Educação Fiscal no organograma desta Secretaria da Fazenda ocorreu antes mesmo do Protocolo 05/2007, firmado durante o Encontro Nacional de Administradores Tributários (Enat), que incentiva e sensibiliza os Estados a incluir uma unidade específica em suas organizações fazendárias destinada a desenvolver as atividades da Educação Fiscal.

Participar do processo de inserção de valores éticos e da mudança de perspectiva do papel da sociedade na gestão pública é o grande desafio do PEF, aliando-se, por conseguinte, à missão desta Secretaria da Fazenda de “captar e gerir os recursos financeiros para o desenvolvimento sustentável do Estado e promover a cidadania fiscal”.

Ao longo de duzentos anos de história, a Administração Tributária cearense tem buscado promover o processo de crescimento e modernização do Estado, incrementar as condições de vida da população mediante a captação dos recursos a serem aplicados nos diversos setores da sociedade, bem como melhorar a relação entre Fisco, contribuinte e sociedade, o que gera impacto na qualidade da receita e do gasto, conscientizando a coletividade acerca do dever fundamental de pagar tributo.

Verifica-se, portanto, que o Programa de Educação Fiscal ocupa posição relevante não apenas no âmbito da Administração Tributária, mas se revela como uma importante política de governo ao priorizar o ator e o sujeito social que é foco desta gestão: o cidadão.

Em 2013, a Educação Fiscal do Ceará completou 15 anos, sendo o momento oportuno de reforçar os acertos e refletir sobre novas estratégias para permitir a sustentabilidade do Programa. São vivenciados novos paradigmas e novos conceitos, o que impõe um novo perfil de servidor e de gestão pública, bem como novos mecanismos de sensibilização e empoderamento do tema pela sociedade.

Este livro reúne artigos acadêmicos sobre temas abordados pela Educação Fiscal e experiências bem sucedidas que marcaram a história do PEF Ceará, sendo uma das ações comemorativas do seu aniversário de 15 anos. Os estudos trazem interessantes abordagens, tendo em vista a área de

formação e de atuação dos autores, não seguindo, necessariamente, o entendimento que vem sendo adotado por esta Administração Tributária. O conhecimento é um processo nunca esgotado, estando em constante construção, por isso a importância de o Fisco estar aberto e reflexivo ao olhar da sociedade. A Educação Fiscal é um instrumento de diálogo com a coletividade em suas diversas instâncias, fortalecendo a legitimação do tributo, o acesso à informação e, ainda, o controle social.

Não podemos deixar de expressar nossa alegria diante do interesse dos servidores e pesquisadores em relação ao tema e, ainda, nossa gratidão aos técnicos e professores que gentilmente aceitaram o nosso convite em participar da obra, contribuindo ainda mais com um enfoque científico do livro. Agradecemos, ainda, a parceria da Fundação Sintaf, pelo seu compromisso com a cultura e a pesquisa não apenas no âmbito da classe fazendária, mas pelas ações voltadas a toda sociedade, bem como a AAFEC, que possibilitou a diagramação deste e-book, que foi feita pela artista gráfica Rachel Lima.

Aproveitamos a oportunidade para destacar o valioso trabalho desenvolvido pela equipe da Célula de Educação Fiscal na disseminação do PEF e, em especial, na condução deste E-book, desde a sua iniciativa, divulgação do edital, seleção e formatação dos artigos.

Esperamos que a obra possa contribuir com o debate dos temas abordados pelo PEF e com a disseminação da cidadania fiscal.

Fortaleza, 20 de março de 2014.

João Marcos Maia

Secretário da Fazenda do Estado do Ceará

Apresentação

No Estado do Ceará, o Programa de Educação Fiscal é desenvolvido na Sefaz por intermédio da Célula de Educação Fiscal (Ceduf), tendo completado, em 2013, 15 anos de existência. O trabalho é realizado em parceria com a Secretaria da Receita Federal do Brasil da 3ª Região, da Prefeitura Municipal de Fortaleza, por meio das Secretarias de Finanças e Educação do Município, da Secretaria de Educação do Estado e do Centro Regional da Esaf (Centresaf), que constituem o Grupo de Educação Fiscal Estadual (Gefe).

Apesar de o termo “cidadania fiscal” ser ainda pouco difundido na literatura e na Administração Pública, é indiscutível que seu conteúdo ultrapassa uma visão meramente fiscalista. É preciso romper o dogma de que o conhecimento do tributo é algo distante e complexo, limitado aos técnicos e especialistas em Tributação e Finanças Públicas. De nada adianta o conhecimento adquirido se ele não é compartilhado, principalmente com a sociedade, que é a detentora legítima do dever fundamental de pagar tributo e de fiscalizar a utilização dos recursos públicos.

Antes de servir ao público, o servidor é cidadão. O servidor público fazendário é importante para que o Estado possa efetivamente realizar a justiça social, principalmente no âmbito do Estado do Ceará, já conhecido por seus inúmeros problemas sociais. Dessa forma, ao fazer parte do corpo funcional da Administração Tributária, deve-se ter em mente a dupla função que exerce: cidadão e agente do Fisco.

Foi exatamente dentro dessa perspectiva que surgiu a ideia do E-book, da vontade de poder compartilhar entendimentos, visões e percepções diferentes (e muitas vezes até contraditórias) acerca dos temas abordados pelo Programa de Educação Fiscal. Acreditamos que o conhecimento é libertador e que estar aberto ao “novo” é um desafio de todo ser humano e, principalmente, da Administração Pública. A Administração Tributária, por ser uma instituição pública quase bicentenária que cuida dos recursos financeiros da sociedade, tem assim sua missão fortalecida ao publicar uma obra que contém estudos e relatos de experiência sobre a Educação Fiscal.

O livro possui 25 (vinte e cinco) artigos, divididos em cinco eixos temáticos: (i) Ética e cidadania no serviço público; (ii) Tributação e cidadania fiscal; (iii) Carga tributária, reforma tributária e justiça fiscal; (iv) Controle social e novas mídias e, por fim, (v) Educação fiscal no ensino: desafios e perspectivas. Agradecemos a participação dos autores que tiveram seus trabalhos selecionados pela Comissão Avaliadora: Amilca Alves do Nascimento, Ana Cecília Bezerra de Aguiar, Ana Cleiane Carneiro de Oliveira, Antônio Gilson Aragão de Carvalho, Carlos Eduardo dos Santos Marino, Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia, Erlane Muniz de Araújo Martins, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba, Fernando José Pires de Sousa, Francisco Ferreira Chagas Júnior, Germana Parente Neiva Belchior, José Flávio da Silva, José Joaquim Neto Cisne, Leonardo Costa de Almeida, Liduina Farias Almeida Costa, Lucas Mourão Aragão, Maria Nahir Batista Ferreira, Osvaldo Euclides de Araújo, Osvaldo José Rebouças, Sandra Maria Olimpio Machado, Tonny Ítalo Lima Pinheiro e Victor Hugo Cabral de Moraes Junior.

Destacamos que o livro conta também com relatos de experiência de ações desenvolvidas pela Célula de Educação Fiscal da Sefaz apresentados por Argemiro Torres Neto, Germana Parente Neiva Belchior e Imaculada Maria Vidal da Silva.

Agradecemos, ainda, os técnicos e pesquisadores que aceitaram o nosso convite em participar do livro: Alberto Amadei Neto (Receita Federal do Brasil), Augusto Jeronimo Martini (Escola Fazendária de São Paulo), Denise Lucena Cavalcante (Universidade Federal do Ceará e Procuradoria da Fazenda Nacional), Flávio Ataliba Flexa Daltro Barreto (Universidade Federal do Ceará e Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará), Hugo de Brito Machado Segundo (Universidade Federal do Ceará), Jurandir Gurgel Gondim Filho (Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza), Marcelo Arno Nerling (Universidade de São Paulo), Marcelo Lettieri Siqueira (Receita Federal do Brasil) e Marciano Buffon (Universidade do Vale do Rio dos Sinos).

Por fim, nossa gratidão à Fundação Sintaf e à AAFEC pela parceria e a toda a equipe que compõe a Célula de Educação de Fiscal, pelo compromisso com o e-book, mas ainda por acreditar que sua produção seria possível.

Nós, que fazemos a Educação Fiscal, vivemos a pedagogia do ideal, do afeto, do conhecimento e da cidadania. Afinal, toda grande conquista nasce de um sonho... E é com muita emoção que compartilhamos nosso sonho com todos nossos autores e leitores, na esperança de que a obra estimule o diálogo entre Fisco e Universidade e contribua para a realização de políticas públicas voltadas à cidadania fiscal.

Boa leitura a todos e a todas!

Fortaleza, 10 de março de 2014.

Argemiro Torres Neto

Coordenador do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará
Orientador da Célula de Educação Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará

Sandra Maria Olimpio Machado

Secretária Executiva da Fazenda do Estado do Ceará

PARTE I

ÉTICA E CIDADANIA NO SERVIÇO PÚBLICO

EDUCAÇÃO FISCAL ITINERANTE: UM RELATO DE EXPERIÊNCIA NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Argemiro Torres Neto¹
Germana Parente Neiva Belchior²

SUMÁRIO: Introdução. 1 A Educação Fiscal na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. 2 O Projeto Educação Fiscal Itinerante. 3 Resultados obtidos. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

O Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará (PEF) objetiva a conscientização dos cidadãos sobre a função social dos tributos e de sua responsabilidade no controle da aplicação desses recursos, por meio do exercício da cidadania, buscando, assim, a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária.

Em 2013, a Educação Fiscal do Ceará completou 15 anos, sendo o momento oportuno de reforçar os acertos e refletir sobre novas estratégias para permitir a sustentabilidade do Programa. Até porque são vivenciados novos paradigmas e novos conceitos, o que impõe um novo perfil de servidor e de gestão pública.

Apesar dos expressivos resultados que o PEF tem conseguido no Estado, de onde se destacam escolas, ONGs, comunidades e instituições de ensino superior³, o Programa tem tido dificuldade de alcançar o público interno, em especial, os servidores e colaboradores da Sefaz que, essencialmente, devem ser educadores fiscais, o que releva um aparente paradoxo. O senso comum, incluído o corpo funcional do Fisco estadual, é de que a prática da Educação Fiscal está limitada à exigência do documento fiscal e que uma Administração Tributária deve exclusivamente se preocupar com a arrecadação. É difícil perceber e internalizar o que significa a função social do tributo, bem como a essência de ser um servidor cidadão.

¹ Auditor Fiscal da Receita Estadual. Orientador da Célula de Educação Fiscal da Sefaz/Ce e Coordenador do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará. E-mail: argemiro.torres@sefaz.ce.gov.br.

² Auditora Fiscal Jurídica da Receita Estadual. Doutoranda em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Professora universitária. E-mail: germana_belchior@yahoo.com.br / germana.belchior@sefaz.ce.gov.br.

³ Os relatórios com todas as atividades realizadas e os resultados obtidos pelo Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará podem ser visualizados no site da Sefaz/Ce: www.sefaz.ce.gov.br/educacaofiscal.

Diante disso, surgiu o Projeto Educação Fiscal Itinerante, cujo objetivo é despertar criticamente o corpo funcional da Secretaria da Fazenda acerca dos temas abordados pela Educação Fiscal e refletir como e em que medida o PEF pode ser inserido no exercício das funções e no cotidiano da Administração Tributária.

A metodologia utilizada para elaboração deste trabalho é descritiva, exploratória e puramente indutiva, com abordagem qualitativa, na medida em que busca explicar o Projeto Educação Fiscal Itinerante, apontar sua justificativa, metodologia, desenvolvimento e principais resultados obtidos. Nessa linha, como se trata de um relato de experiência, é importante ressaltar que o foco não será teórico, mas essencialmente prático.

Em um primeiro momento, será feito um breve esboço histórico acerca do Programa de Educação Fiscal no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará para, em seguida, analisar o desenvolvimento do Projeto Educação Fiscal Itinerante. Por fim, serão expostos os resultados obtidos com as visitas realizadas, a fim de que se possa refletir como o Projeto pode influenciar uma mudança de comportamento funcional, bem como a dinâmica da gestão fazendária.

1 A EDUCAÇÃO FISCAL NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Por ocasião da 82ª Reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) sobre Administração Tributária, em Fortaleza, foi celebrado, em 1996, o Convênio de Cooperação Técnica que inseriu o tema “Educação Tributária” como uma diretriz a ser desenvolvida pelos Fiscos.

Em 1997, ocorreu a criação do Grupo Nacional de Educação Tributária (GET), com a participação da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, que vinha de uma experiência anterior com o Projeto “Cidadão desde pequeno”, conhecido como “ABC da Cidadania”, realizado nas escolas do município de Horizonte/Ce (RIVILLAS; VILARDEBÓ; MOTA; 2010).

No âmbito do Estado do Ceará, o Programa Estadual de Educação Tributária (PET) foi instituído por meio do Decreto nº 25.326/1998. Em seguida, tendo em vista a importância que o tema adquiriu neste Estado, o Decreto nº 28.900/2007 (CEARÁ, 2007) criou a Célula de Educação Fiscal (Ceduf) na estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda, passando o Programa a ser chamado de Programa Estadual de Educação Fiscal (PEF), nos moldes estabelecidos pelo Programa Nacional de Educação Fiscal.

Participar do processo de inserção de valores éticos e da mudança de perspectiva do papel da sociedade na gestão pública é o grande desafio do PEF, aliando-se, por conseguinte, à missão da Secretaria da Fazenda, para o quadriênio 2011-2014, de “captar e gerir os recursos financeiros para o desenvolvimento sustentável do Estado e promover a cidadania fiscal”.

Verifica-se, portanto, que o Programa de Educação Fiscal ocupa posição relevante não apenas

no âmbito da Administração Tributária cearense, mas se revela como uma importante política de Estado ao priorizar o ator e o sujeito social: o cidadão.

Apesar de o termo “cidadania fiscal” ser polissêmico e complexo, ainda pouco difundido na literatura, seu conteúdo ultrapassa uma visão meramente fiscalista, focando-se em uma moral tributária (TIPKE, 2012). Cidadania fiscal é, portanto, um conceito bem mais amplo do que cidadania tributária. Inicia na essência da cidadania, perpassando a legitimação do tributo e a moral tributária, o que reforça sua qualificação enquanto dever fundamental (BUFFON, 2009). Passa, ainda, pelo controle social dos recursos públicos, sendo a questão do gasto uma importante vertente da cidadania fiscal.

Não basta, pois, arrecadar. É importante reforçar a tributação como instrumento de desenvolvimento e não apenas uma simples fonte de receita, sendo a educação fiscal um mecanismo para discutir alguns dos principais problemas apontados no atual sistema tributário brasileiro, tais como: evasão fiscal, estruturas impositivas regressivas, bem como a função extrafiscal tributo que gira em torno do bem estar social e de melhoria da qualidade ambiental (CORBACHO; CIBILIS; LORA; 2013).

No Estado do Ceará, o Programa de Educação Fiscal é desenvolvido na Sefaz por intermédio da Célula de Educação Fiscal (Ceduf), tendo completado 15 anos de existência. O trabalho é realizado em parceria com a Secretaria da Receita Federal do Brasil da 3ª Região, da Prefeitura Municipal de Fortaleza, por meio das Secretarias de Finanças e Educação do Município, da Secretaria de Educação do Estado e do Centro Regional da Esaf (Centresaf), que constituem o Grupo de Educação Fiscal Estadual (Gefe)⁴.

Elaborar a política econômico tributária do Estado, administrar a Fazenda Pública (tributação, arrecadação e fiscalização) e gerenciar o sistema de execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial da Administração Pública são as atribuições institucionais da Receita Estadual do Ceará, conforme consta do art. 2º do Decreto nº 29.201, de 28 de fevereiro 2008, que aprova o regulamento interno da Sefaz (CEARÁ, 2008).

A legislação tributária deve ser clara e transparente, cuja interpretação deve ser acessível à sociedade e não apenas aos técnicos. A elaboração de um parecer jurídico e de uma informação fiscal deve ter como foco o interesse público primário, qual seja, da sociedade e não de grupos específicos, atendidos os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Deve-se aplicar diuturnamente a Constituição Federal, Lei Maior de um Estado que está acima de decretos, regulamentos e regimes especiais de tributação, tendo em vista o princípio da supremacia da Constituição, tão difundido na literatura e no Judiciário brasileiro.

É preciso, portanto, refletir acerca da função do servidor público e do papel que exerce no Estado, bem como ele pode (e deve) desempenhar as suas atividades de forma ética e eficiente. A celeri-

⁴ O Acordo de Cooperação Técnica nº 001/2013 (Sefaz/Seduc/Sefin/SRB/Centresaf), assinado em 20 de dezembro de 2013, institucionalizou o Grupo de Educação Fiscal do Estado do Ceará, com o objetivo de implantar, executar e monitorar o PEF.

dade e a eficiência do processo administrativo tributário, a mácula ao “jogo de influência e de favores”, a transparência das informações, o combate à corrupção, a fiscalização adequada, a racionalidade e o controle social do gasto público e a excelência no atendimento e no tratamento dispensados aos contribuintes são alguns valores que devem ser incorporados e seguidos não apenas por uma imposição legal, mas principalmente por ser uma obrigação moral.

Por outro lado, a previsão da Educação Fiscal no Planejamento Estratégico da Sefaz (2011-2014), como um projeto prioritário, não é, por si só, suficiente para a transformação de uma nova cultura tributária, por isso que o empoderamento do tema pelos servidores é emergencial. O PEF não é impositivo, devendo ser internalizado aos poucos, a partir de um processo de legitimação que é dinâmico e contínuo, o que justifica a necessidade de ações endógenas.

2 O PROJETO EDUCAÇÃO FISCAL ITINERANTE

Diante da necessidade de difundir os temas abordados pelo PEF para o público interno, o Secretário da Fazenda, João Marcos Maia, aprovou, por intermédio da Comunicação Interna nº 017, de 13 de maio de 2013, enviada pela Célula de Educação Fiscal, o Projeto Educação Fiscal Itinerante, como uma ação comemorativa dos 15 anos do PEF Ceará. Em seguida, o Projeto foi ratificado pelo Comitê Executivo da Sefaz, em Reunião Ordinária ocorrida no dia 6 de agosto de 2013.

O objetivo do Projeto é disseminar de forma crítica e reflexiva os conteúdos da Educação Fiscal no local de trabalho do servidor e do colaborador fazendário. No momento em que o agente do Fisco incorporar a essência da Educação Fiscal, é possível a práxis do PEF e, por conseguinte, uma nova cultura tributária.

Ao considerar a dificuldade que os servidores e colaboradores têm de se ausentar do seu local de trabalho, bem como o deslocamento para os que trabalham nas unidades do interior do Estado, o Projeto Educação Fiscal Itinerante é desenvolvido por meio de visitas *in loco*. Dessa forma, a equipe da Célula de Educação Fiscal se dirige às unidades fazendárias para dialogar sobre os temas abordados pela Educação Fiscal com os colegas.

As visitas duram cerca de 1 hora e ocorrem durante o horário de expediente normal, tendo sido agendadas previamente com a gerência de cada setor. Nas unidades de atendimento, como ocorre com as Células de Execução Tributária, as visitas ocorrem durante o horário interno, de 7:30h às 8:30h, a fim de que não prejudique o atendimento ao público, que inicia às 8:30h. Já nas demais unidades, o horário é combinado com o gestor, de modo que seja compatível com o exercício das atividades funcionais.

Cada servidor recebe um kit do PEF contendo: folder, lápis, bloco de anotações e marcador de página. São apresentados também outros materiais pedagógicos que são utilizados nas escolas, universidades, ONGs e cursos a distância.

A metodologia se dá por meio de slides com problematizações, a fim de que os servidores reflitam sobre o conteúdo e exponham, de maneira informal, suas percepções individuais e coletivas. O conhecimento não é imposto, mas construído, a partir da participação dos colegas, numa abordagem construtivista (FREIRE, 1987). Os servidores da Ceduf estimulam o diálogo, de modo que se cria um ambiente favorável a discussões e interação entre os participantes.

São feitas as seguintes indagações: (i) Qual é a relação da tributação com a cidadania? (ii) Qual é a percepção do indivíduo em relação ao Estado? (iii) O que você entende por Educação Fiscal? (iv) O que significa ser servidor cidadão? (v) O que a cidadania tem a ver com as suas atividades na Sefaz? (v) Como ser um colaborador da Educação Fiscal?

A ideia é que, com o desenvolvimento das respostas, a partir da discussão no grupo, o participante possa elaborar um juízo lógico, dedutivo e reflexivo da Educação Fiscal, partindo do geral para o específico. Ao final, espera-se que o servidor saia motivado a desenvolver a Educação Fiscal nas suas atividades funcionais, motivo pelo qual são distribuídas fichas de colaboradores, para diagnosticar quem tem interesse em contribuir com o PEF.

3 RESULTADOS OBTIDOS

No ano de 2013, o Projeto foi desenvolvido em 11 (onze) unidades, na seguinte ordem: Célula de Execução Tributária de Sobral, Célula de Execução Tributária da Água Fria, Célula de Execução Tributária da Barra do Ceará, Célula de Execução Tributária do Centro, Célula de Execução Tributária da Parangaba, Célula de Execução Tributária de Messejana, Célula de Substituição Tributária e Comércio Exterior, Célula de Execução Tributária de Caucaia, Célula de Execução Tributária de Maracanaú, Célula de Gestão Fiscal dos Macrosssegmentos Econômicos e Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos. Ao total, foram 251 (duzentos e cinquenta um) servidores e colaboradores que participaram do Projeto, demonstrando estarem abertos e disponíveis para conhecer os temas abordados⁵.

Após a realização das visitas, foram encaminhadas por e-mail as seguintes perguntas aos participantes: (i) "Como você avalia o Projeto Educação Fiscal Itinerante?" e (ii) "Em que medida o Projeto Educação Fiscal Itinerante influenciou a sua percepção em relação ao Programa de Educação Fiscal?" Dentre as manifestações recebidas, destaca-se a opinião dos servidores da Célula de Execução Tributária (Cexat) da Parangaba⁶: "O Projeto Educação Fiscal Itinerante é um instrumento importante à sociedade criando condições para uma relação harmoniosa entre o Estado (fisco) e os cidadãos, sensibilizando-os para a função socioeconômica de arrecadação de tributos". Destacaram, ainda, que "as parcerias com outros órgãos como CRC, Secretaria de Educação, TCM e Escolas foram de muita im-

⁵ Segundo a Célula de Informação e Normas (Cenor), em consulta realizada no dia 20 de janeiro de 2014 no Sistema PDF, a Sefaz possui 1.541 servidores em atividade e 1.356 servidores aposentados.

⁶ A compilação das respostas dos servidores da Cexat Parangaba foi encaminhada pela colega Dulcicléia Gomes Palheta.

portância, para que os jovens e adultos tenham uma consciência ética e justa com o trato da aplicação dos recursos”.

O servidor Manoel Ferreira Lima Neto, lotado na Célula de Execução Tributária (Cexat) de Messejana, expôs o seguinte: “Avalio de forma positiva este trabalho de esclarecimento da importância da Educação Fiscal e desejo que este projeto se estenda às escolas. O Projeto ampliou meu conhecimento sobre o assunto, pois tinha uma visão muito fiscal”.

Os servidores Carlos Eduardo Marino e Joselias Lopes, lotados na Célula de Gestão Fiscal dos Macrosssegmentos Econômicos (Cemas), destacaram a importância do envolvimento da sociedade nas ações da Educação Fiscal:

A iniciativa da Célula de Educação Fiscal é fundamental para que os servidores da Secretaria da Fazenda compreendam a necessidade das ações desenvolvidas no âmbito da Educação Fiscal, principalmente as externas. A atividade de arrecadar e fiscalizar é estigmatizada por alguns setores sociais. Desta forma, buscar o apoio da sociedade é de grande importância para a Administração Tributária. Para tanto, é preciso levar aos agentes sociais informações quanto aos benefícios gerados pelo uso dos valores arrecadados, bem como esclarecer que a evasão fiscal, além de privar o Estado dos seus recursos, resulta no enriquecimento indevido do sonegador.

Na Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos (Cesec), a servidora Ana Paula Bezerra Pinheiro, lotada na Setorial Alimentos, afirmou que o Projeto “tem tudo a ver com a nossa missão de servidor público”. Acrescentou, ainda, que:

O Projeto Educação Fiscal Itinerante foi muito elucidativo. Durante a apresentação, pudemos refletir melhor sobre a relação da cidadania com a tributação, os fundamentos da educação fiscal, a minha relação como servidor público com a educação fiscal, o que a sociedade espera de nós, servidores, e o que podemos oferecer para que esta sociedade cresça e se fortaleça através da cidadania.

Questionado sobre a influência do Projeto para a percepção interna do Programa de Educação Fiscal, o gestor da Cesec, Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior, apontou a necessidade de desmistificar o PEF:

Há na Sefaz, principalmente nas atividades fiscalizatórias, um desconhecimento das atividades-meio desenvolvidas na nossa casa, sendo que a Educação Fiscal não foge a este paradigma. O que o Projeto Educação Fiscal Itinerante faz é desmistificar tal Programa, demonstrando a sua importância institucional e social, funcionando, também, como um meio de incentivo para o engajamento dos servidores fazendários nestas atividades. Por isso, entendo que o Projeto é de importância extrema para a Sefaz, por albergar a função social da nossa instituição.

Em 2014, pretende-se concluir as visitas nas outras unidades da Capital e fomentar o processo

de interiorização do PEF. Além disso, a equipe da Ceduf retornará aos locais inicialmente visitados, a fim de discutir temas específicos sugeridos pelos servidores e captar o nível de internalização da Educação Fiscal.

Diante da boa aceitação do Programa pelo público interno, será oferecido, em 2014, um Curso de Formação de Facilitadores em Educação Fiscal, com o propósito de aprofundar o conhecimento do PEF e capacitar servidores para disseminar a Educação Fiscal em sua unidade e para a sociedade civil, fortalecendo, assim, o grupo de colaboradores do PEF.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Antes de servir ao público, o servidor é cidadão. O servidor público fazendário é essencial para que o Estado possa efetivamente realizar a justiça social, principalmente no âmbito do Estado do Ceará, já conhecido por seus inúmeros problemas sociais. Dessa forma, ao fazer parte do corpo funcional da Administração Tributária, deve-se ter em mente a dupla função que exerce: cidadão e agente do Fisco.

A Educação Fiscal necessariamente perpassa por todas as dimensões de uma Administração Tributária, devendo, assim, ser disseminada para (e pelo) os atores que fazem o Fisco cearense.

Os depoimentos relataram a importância do Projeto Educação Fiscal Itinerante e ressaltaram a mudança de percepção em relação ao PEF. A cultura institucional ainda é fiscalista, mas novos caminhos se abrem a partir do momento em que o servidor se mostra disponível para conhecer, aprender e vivenciar a cidadania fiscal. Até porque a legitimidade e a sustentabilidade do Programa de Educação Fiscal dependem de sua incorporação pelo servidor fazendário. Por ser uma mudança de cultura, é um processo gradual e contínuo.

Dentro dessa perspectiva, as entidades representativas dos servidores do Fisco cearense, Sindicato dos Fazendários do Ceará (Sintaf), Associação dos Auditores e Fiscais do Tesouro do Estado do Ceará (Auditece), Associação dos Aposentados Fazendários do Ceará (Aafec) e União dos Funcionários Fazendários do Estado do Ceará (UFFEC) exercem um importante papel para desenvolver a Educação Fiscal. Sob a perspectiva de um sindicalismo social e cidadão e não simplesmente corporativo, elas podem disseminar a Educação Fiscal como uma ação institucional, fomentando a essência do servidor cidadão.

É preciso romper o dogma de que o conhecimento do tributo é algo distante e complexo, limitado aos especialistas em Tributação e Finanças Públicas. De nada adianta o conhecimento adquirido se ele não é compartilhado, principalmente com a sociedade, que é a detentora legítima do dever fundamental de pagar tributo e de fiscalizar a utilização dos recursos públicos.

Por fim, é importante que o servidor, no exercício de sua cidadania, controle e fiscalize os atos da Administração Pública, zelando pela coisa pública e fortalecendo a ética institucional.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola Superior de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)**. Disponível em: www.esaf.fazenda.gov.br. Acesso em 10 jan. 2014.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CEARÁ. **Decreto nº 25.326, de 23 de dezembro de 1998**. Aprova a estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda, e dá outras providências. DOE 26 dez. 1998.

_____. **Decreto nº 28.900, de 27 de dezembro de 2007**. Aprova a estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda, e dá outras providências. DOE 28 dez. 2007.

_____. **Decreto nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008**. Aprova o regulamento da Secretaria da Fazenda, e dá outras providências. DOE 29 fev. 2008.

_____. Secretaria da Fazenda. **Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará (PEF Ceará)**. Disponível em: www.sefaz.ce.gov.br. Acesso em 10 jan. 2014.

CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo. **Recaudar no basta**: los impuestos como instrumento de desarrollo. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2013.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do oprimido**. 17. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

RIVILLAS, Borja Días; VILARDEBÓ, André; MOTA, Luiza Ondina Santos. Educação Fiscal no Brasil e no mundo. In: VIDAL, Eloísa Maia. (org.). **Educação Fiscal e Cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2012.

PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL NO BRASIL: PELA ÊNFASE NO GASTO PÚBLICO

Denise Lucena Cavalcante¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 Além da arrecadação. 2 O enfoque dos PEF's no necessário cumprimento das finalidades estatais. 3 A caricatura do Estado Fiscal na imagem do leão fazendário. 4 A educação fiscal em prol do servidor fazendário: o novo perfil do servidor público. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Analizando os programas de educação fiscal no Brasil, percebemos que eles evoluíram bastante nos últimos anos, e bem agiram quando ampliaram seus objetivos transpondo a arrecadação e passaram a enfocar também como meta a atuação no cuidado da sociedade em relação ao papel econômico e social dos tributos, englobando esclarecimentos formais sobre a aplicação dos recursos². Cumprir essa tarefa, porém, não é fácil, principalmente quando há outros órgãos estatais praticando atos diários de desperdício, corrupção e má gestão dos recursos auferidos do suor de cada brasileiro.

A sociedade não se satisfaz com as informações dos valores arrecadados pelo Fisco, uma vez que o crescimento do País ocorre abaixo do esperado. Frequentemente os cidadãos brasileiros expõem sua insatisfação no momento do pagamento de seus tributos. O mês de janeiro representa bem esta afirmação, pois é a ocasião em que se cobram os impostos anuais como IPTU e IPVA. Em abril temos novas manifestações de rejeição social com a declaração do Imposto de Renda. São momentos bem contingentes, em que a população brasileira se manifesta em relação à tributação do País. Logo em seguida, parece que se esquecem de tudo e voltam a sua rotina diária. Como bem acentua Ricardo Lobo Torres (1991, p. 151), no Brasil sempre foi muito tênue a resistência à opressão tributária, tanto na via do pensamento como das soluções institucionais.

¹ Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação (UFC). Procuradora da Fazenda Nacional. E-mail: deniluc@fortalnet.com.br.

² Na apresentação do Programa de Educação Fiscal da Sefaz/CE, tem-se: "O Programa de Educação Fiscal - PEF se fundamenta na conscientização dos cidadãos sobre o papel econômico e social dos tributos. Econômico, quando se volta à função de otimização da receita pública; social, quando se volta para aplicação desses recursos, objetivando beneficiar a população." Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/programas_campanhas/gerados/projeto_apresentacao.asp. Acesso em : 12 jan. 2014.

Daí a importância de os fiscos persistirem em seus programas para atuarem como parceiros da sociedade brasileira no combate à corrupção e má utilização dos recursos públicos.

Merece aplausos a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, que ampliou sua missão, anteriormente focada na arrecadação tributária, passando a considerar como meta a captação e geração de recursos financeiros para o desenvolvimento sustentável do Estado e promover a cidadania fiscal.

Da mesma forma, enalteçamos o trabalho da Célula de Educação Fiscal da Sefaz/CE, na edição de obra comemorativa aos 15 anos do Programa de Educação Fiscal no Ceará, de que temos a honra de participar e exprimir algumas reflexões e sugestão para os passos seguintes desse Programa de sucesso.

1 ALÉM DA ARRECADAÇÃO

Insistimos na ideia que o orçamento público tem que ser assunto esclarecido e debatido socialmente³. A sociedade brasileira não pode mais permanecer silente e afastada das decisões financeiras do País. A ideia do orçamento como um direito de participação cidadã remonta à Idade Média e sempre são alvos de críticas o forçado distanciamento popular e os constantes conflitos entre o Direito e o Poder, como já denunciava Paul Laband, em sua clássica obra sobre o Direito Orçamentário⁴.

O orçamento é uma previsão de receitas e despesas públicas. Quanto às receitas, a maior parte é oriunda dos tributos e só cabe ao cidadão pagá-los e, caso não o façam, o Estado já tem todos os meios devidos para efetivar a devida cobrança, inclusive, pela via judicial mediante a Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80). Isto já está devidamente organizado pelo Poder Público.

Já em relação às despesas, não obstante tenha expressamente previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal⁵ que a previsão dos gastos deverá sempre constar nos planos orçamentários, na prática, sabemos que tais orçamentos não são cumpridos.

O orçamento tem como uma das suas principais finalidades a regulação do gasto público, e essa regulação deve também ser feita por intermédio do controle social⁶. Dado que a receita e a

³ Sobre o tema ver: CAVALCANTE, 2006.

⁴ "Esta exaltación, eminentemente política, del Derecho presupuestario, haciéndolo sobresalir de las restantes teorías jurídico-públicas, no ha sido en modo alguno beneficiosa para el conocimiento desapasionado y objetivo del mismo. Los deseos y afanes políticos consiguieron imponerse y llevar a la confusión a la concepción jurídica, pese a los esfuerzos hechos para mantenerse en el plano del Derecho positivo. La vinculación de los ideales políticos a las deducciones del Derecho positivo es causa de los mayores perjuicios, tanto para la política como para el conocimiento del Derecho. Para la consecución de los objetivos políticos es francamente peligroso entregarse a la ilusión de poseer ya positivamente, como derecho, lo que se cree estar obligado a formular como imperativo en favor de una provechosa organización del Estado." (LABAND, 1979, p. 3).

⁵ "Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17. Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de: I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes; II - declaração do ordenador da despesa

despesa não podem estar em desacordo, é preciso que o controle da sociedade atue com lentes de aumento para checar as contas públicas; e o estímulo dos órgãos vinculados à arrecadação, tais como os programas de educação fiscal, torna-se muito importante.

Entendemos que os programas de educação fiscal devem insistir também no esclarecimento da programação da despesa pública, antecipando-se, assim, ao próprio controle das despesas já efetuados e permitindo a participação social na programação prévia de tais despesas.

A informação é essencial para o controle social. E a era da transparência fiscal exige a utilização de condutores eficientes para a compreensão das informações estatais. Simplesmente disponibilizar dados contábeis incompreensíveis de informações públicas não alcança o objetivo da lei da transparência fiscal⁷.

2 O ENFOQUE DOS PEF'S NO NECESSÁRIO CUMPRIMENTO DAS FINALIDADES ESTATAIS

Os programas de educação fiscal devem primar cada vez mais para a questão do cumprimento das obrigações estatais. Os avanços devem ser notados pela sociedade, caso contrário, ela continuará desacreditada no que concerne às políticas fiscais. E essa tarefa não é nada fácil, quando a sociedade não está satisfeita e os direitos sociais não estão sendo cumpridos pelo Estado. São constantes as piadas nos meios de comunicação e o Estado fica sem argumentos quando a realidade comprova a ineficiência.

de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. § 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se: I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício; II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições. § 2º A estimativa de que trata o inciso I do caput será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas. § 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias. § 4º As normas do caput constituem condição prévia para: I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras; II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição”.

⁶ Assim expõe Ricardo Lobo Torres (2000, p. 9): “Uma das características principais do constitucionalismo atual é a sua abertura para a participação social e para o pluralismo de interesses. Sob a influência do princípio da subsidiariedade, que sinaliza no sentido do primado da sociedade sobre o Estado, o orçamento se abre para a participação social durante a sua elaboração, execução e controle, além de se deixar tocar pelas demandas em torno dos direitos difusos promovidas por órgãos societais, em movimento que começa a ganhar corpo nos últimos anos”.

⁷ Sobre o tema ver: CAVALCANTE, 2013, p. 119-137.



A desordem das políticas fiscais está frequentemente demonstrada nas charges contemporâneas. E essas também são expressões de manifestação social e não devem ser ignoradas. As charges, com sua plasticidade anárquica, também representam os desabafos cotidianos e, como bem assinala Slavoc Zizek (2008)⁸, **a verdade tem a estrutura de ficção**. Se os desenhos acima tivessem a foto real de cidadãos e governantes atuais, certamente a nossa reação seria bem diferente e bem mais revoltante. E em forma de piada, porém, rimos ingenuamente da nossa desgraça.

A sociedade deve ficar alerta para a importantíssima questão da adequada aplicação dos recursos públicos e este é um espaço que os programas de educação fiscal devem enfatizar cada dia mais. Quando o alerta para a tributação e o gasto público vem dos próprios órgãos estatais, eles ficam com maior credibilidade. Exemplo que merece ser aqui citado é a campanha do Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional, intitulada **“Quanto custa o Brasil?”**⁹, que informa o peso da carga tributária nos produtos e serviços consumidos pela sociedade brasileira, muito bem representado pela formiguinha trabalhadora carregando o peso dos tributos.



⁸ “ ‘A verdade tem a estrutura da ficção’ – há exemplo melhor dessa tese que os desenhos animados em que a verdade sobre a ordem social existente é mostrada diretamente, de uma maneira jamais permitida no cinema narrativo, com atores ‘de verdade?’ Pensemos na imagem de lutas agressivas entre animais nos desenhos animados: a luta impiedosa pela sobrevivência, armadilhas e ataques violentos, a exploração dos outros como parasitas... Se a mesma história fosse contada num longa metragem, com atores ‘de verdade’, sem dúvida seria censurada ou descartada por ser ridícula e excessivamente pessimista.” (ZIZEK, 2008, p. 456).

⁹ Disponível em: <<http://www.quantocustao brasil.com.br/>>. Acesso em: 14 jan. 2014.

O principal mérito da campanha é esclarecer a sociedade a respeito do custo dos tributos indevidamente oculto nas relações de consumo, sendo muito útil na implementação da Lei n. 12.741/2012, ao determinar que, por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, 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. Infelizmente, até o momento, referida lei não está tendo o cumprimento devido.

3 A CARICATURA DO ESTADO FISCAL NA IMAGEM DO LEÃO FAZENDÁRIO

O Estado contemporâneo atravessa uma grande crise de moralidade decorrente de vários motivos, dentre os quais destacamos a atuação ineficiente das instituições, agravada pelos inúmeros atos de corrupção que hoje são divulgados diariamente pela imprensa brasileira.

O Estado Democrático de Direito tem que ser levado a sério e qualquer imagem que o distorça deve ser esquecida, como o símbolo do leão fazendário. Se for necessário um desenho figurativo do fisco contemporâneo, devemos pensar em outro e nos livramos definitivamente da desgastada imagem do leão fazendário. Sobre isto já havíamos nos manifestado:

O Direito Tributário também tem que se adaptar aos novos paradigmas da pós-modernidade, minimizando seu aspecto coercivo e burocrático e, muitas vezes, ameaçador, conforme exposto pelo próprio símbolo da Receita Federal do Brasil, que ainda hoje é a figura do “leão” como animal representativo deste órgão. A simbologia leonina é completamente incompatível com o atual Estado Democrático de Direito, além de prejudicar a imagem do Fisco, que insiste em uma figura propagandista da década de setenta, onde ainda reinava a ditadura militar no Brasil. As grandes mudanças no sistema tributário brasileiro devem começar nos pequenos detalhes (sugere-se, desde logo, a extinção do inapropriado símbolo do leão), partindo da mudança burocrática dos balcões de atendimento dos órgãos fazendários até a reafirmação dos princípios constitucionais tributários (CAVALCANTE, 2011, p. 251).

De uma vez por todas, o leão não é uma imagem adequada ao Estado fiscal. O leão é feroz e considerado o rei da selva. O Estado não é uma selva e o fisco não é a realeza. Não estamos mais na Idade Média. Aliás, nem na Antiguidade o leão tinha uma imagem positiva. Dante Alighieri, em sua memorável obra **Dívida Comédia**, ao discorrer sobre as principais transgressões humanas, utiliza alegoricamente o leão como símbolo da violência¹⁰.

Essa figura do leão fazendário é também destaque do programa Cidadania Fiscal, onde o “leão-

¹⁰ E assim comenta o tradutor da obra, Ítalo Mauro: “Dante se encontra perdido numa ‘selva selvagem’ que representa o resultado do extravio da certa via da virtude. Após uma noite inteira de angústia ele consegue escapar da selva, mas é impedido seguidamente por três feras. Alegoricamente, ele não está livre da investida das três transgressões principais

zinho” é o ícone do Programa Nacional de Educação Fiscal¹¹, voltado para o público de 7 a 14 anos. O Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF é de ótima qualidade e visa a alcançar os educandos do Ensino Fundamental, por meio da linguagem virtual. A mensagem ali repassada é adequada e oportuna, contudo, consideramos a insistência na figura leonina totalmente indevida.



(Ícone utilizado na página eletrônica da Receita Federal do Brasil)

O “leãozinho” realmente não convence e só aumenta o desgaste da imagem do Fisco, prevalecendo nas ilustrações abundantemente encontradas nos periódicos nacionais:



A educação fiscal deve focar cada vez mais na recuperação da imagem do Fisco e evitar símbolos que possam gerar polêmicas. Os servidores fazendários contemporâneos, que atuam com zelo e dedicação, não merecem isto. Não podemos mais deixar que imagens antigas de servidores ineficientes e de um Estado arbitrário ainda sejam exaltadas. Os atuais servidores fazendários assumiram seus cargos em decorrência de rigorosos concursos públicos. Sabem o que devem fazer e seu trabalho deve ser reconhecido por seus méritos.

(Canto XI,versos 22-66) que são: incontinência, violência e fraude, exemplificada pelas três feras, respectivamente a onça, o leão e a loba que o impediam de seguir o caminho do monte que ele avista iluminado já pelo Sol da Graça divina.” (ALIGHIERI, 1998, p. 25).

¹¹ Disponível em: <<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 13 jan. 2014.

4 A EDUCAÇÃO FISCAL EM PROL DO SERVIDOR FAZENDÁRIO: O NOVO PERFIL DO SERVIDOR PÚBLICO

Constatamos que muitas das críticas feitas ao servidor público decorrem de atos que eles realizaram no estrito cumprimento do dever legal, sendo o ato administrativo vinculado. As leis fiscais confusas e dúbias, transformando os funcionários em verdadeiros “bodes expiatórios” de uma política fiscal mal elaborada, conforme bem denuncia Klaus Tipke (2002, p. 97):

Ahora bien, si las leyes tributarias son injustas, la Administración tributaria vinculada por dichas leyes no puede producir justicia alguna. Por el contrario, cuanto más se apliquen tales leyes injustas más sufrirá la justicia tributaria. Puesto que – injustamente – muchos contribuyentes no atribuyen los defectos de las leyes tributarias al lejano y anónimo legislador, sino al funcionario de Hacienda, es éste quien recibe los golpes y se convierte en “chivo expiatorio de una política fiscal maltrecha”. Los responsables en el poder legislativo y en el ejecutivo esperan que los funcionarios actúen como si no existiera defecto alguno.

Outro ponto questionável são as metas contemporâneas da gestão de governo, exigidas muitas vezes, de agentes políticos que desconhecem a estrutura operacional dos próprios órgãos de arrecadação, distorcendo a função dos agentes fiscais. As metas com base na produtividade, por exemplo, podem ser extremamente infrutíferas. O que é ser produtivo num órgão de arrecadação, controle e fiscalização? Emitir autos de infração? Arrecadar a qualquer custo? Julgar volumes de processos complexos de qualquer jeito? Se a produtividade representar números, assim ocorrerá.

Quem atua diretamente na administração fazendária sabe muito bem do que aqui falamos. A complexidade de cada caso é o que determina o tempo de execução do trabalho. A eficiência do serviço público deve ser medida em cada caso e não por mera produtividade. Em cada situação o servidor tem que observar os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte; as limitações ao poder de tributar previstas na Constituição; a lei, para o caso concreto, enfim, um trabalho minucioso e complexo que exige técnica e conhecimento profundo do sistema jurídico. Não fosse a necessidade de observar todo o sistema, partindo das premissas constitucionais, fácil seria o trabalho e provavelmente já estaria delegado para um veloz programa de informática, afinal, o computador é mais rápido do que a mente humana. Os dados numéricos não representam a realidade do bom serviço. A mentalidade que predomina hoje com base na produção não é compatível à complexidade do serviço da administração fazendária.

Um grande equívoco que temos visto se alastrar na administração fazendária é a comparação do Estado com uma grande “empresa” e, conseqüentemente, o cidadão-contribuinte como um mero “consumidor”. A relação entre Estado e cidadão não se encerra no Código do Consumidor; vai muito

mais além. Os agentes políticos de passagem deveriam entender mais da Constituição. Estado não é empresa privada e o governante não é seu dono. O Estado existe em função da sociedade e seu poder é limitado pelos direitos individuais, servindo estes de barreiras rígidas ao poder estatal. Assim prevê a sábia lição de Geraldo Ataliba (1985, p. 139):

A cidadania corresponde, portanto, um feixe de privilégios, decorrentes da condição da titularidade da coisa pública. Desses, os mais conspícuos estão na imunidade jurídica aos excessos estatais, no direito à resistência aos abusos, na prerrogativa de responsabilizar os agentes excessivos e no direito à tutela jurisdicional contra os mesmos. A cidadania, criando o poder, ao mesmo tempo estabelece quais os seus limites, ou o perímetro dentro do qual tal poder há de circunscrever-se. Assim, a plenitude do princípio, em matéria de direito público, assume radical universalidade quando se trata de matéria constitucional (definição das liberdades públicas e organização do poder à vista de sua promoção e proteção, mediante organização estatal). As liberdades públicas, inscritas na Constituição, são as mais expressivas balizas ao poder do Estado. Configura usurpação, constitui-se na mais grave violação constitucional, o exercício – seja pelo Legislativo, seja pelo Executivo, seja pelo Judiciário – de ato de poder de todo tipo, ou de qualquer ato de força, voltado contra os cidadãos, ultrapassando essas mesmas barreiras.

A prevalência exagerada do Estado gestor enseja sérias distorções, inclusive do Direito que tem sido reduzido a um simples **saber tecnológico**, como bem ressalta Tércio Sampaio Ferraz Junior (2007, p. 429)¹²: “mesmo o direito, na lógica do Estado gestor, é mero instrumento de atuação, de controle, de planejamento, tornando-se a ciência jurídica um verdadeiro saber tecnológico.”

O servidor público hoje tem que ir além da técnica. Há de ter uma visão global, conhecer o sistema, ser cortês, ser eficiente, ágil, enfim, são tantas as exigências, que ele se encontra pressionado por todos os lados. De uma parte, o cidadão-contribuinte exigindo o devido tratamento e velocidade das atuações e, de outra, o gestor exigindo resultados a qualquer custo. E qual é o investimento que está sendo feito para estes “superfuncionários”, que são pressionados para cumprir horário; executar eficientemente suas tarefas; suprir as deficiências materiais de suas repartições; resolver casos complexos em instituições que sequer têm bibliotecas especializadas; atuar em processos digitais com

¹² E assim conclui com propriedade o autor: “Em conclusão, aplicando analogicamente, Arendt, podemos dizer por último que o Estado gestor, burocrático e tecnocrático, tem por imagem adequada à estrutura da cebola, em cujo centro, em uma espécie de espaço vazio, acha-se o líder, ou melhor, a liderança. E o que quer que a liderança faça, quer se integre no organismo político como uma hierarquia de competência ou oprima seus súditos como um tirano, ela o faz de dentro, e não de fora para cima. Todas as partes extraordinárias múltiplas do movimento desse todo, as organizações de frente política, as sociedades profissionais, os efetivos dos partidos e a organização partidária, as formações de elite e os grupos de policiamento, relacionam-se de tal maneira que cada interna e mundo interior para externa. A cebola, ou o poder tecnocrático, proporciona a cada uma de suas camadas a ficção de mundo normal, ao lado de uma consciência de ser diferente dele. A estrutura de uma cebola torna, enfim, o Estado um sistema organizacional do poder à prova de choque contra a fatualidade do mundo real: o que quer que aconteça, ele é necessário.” (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 429).

¹³ No capítulo A BABA DA LESMA, o personagem Dom Rigoberto desabafa ao seu chefe: “Embora eu saiba de sobra que o senhor é um mal necessário, sem o qual a vida em comunidade não seria vivível, devo dizer-lhe que sua pessoa representa

equipamentos ultrapassados e, ainda, levar trabalhos extras para concluir em casa?

Temos de admitir que muitos de nós conhecemos alguns servidores que seguem à risca a imagem cômica, descrita pelo gênio de um prêmio Nobel de literatura - Mario Vargas Llosa, do servidor embrutecido pela rotina burocrática de sua repartição, que se arrasta em seus dias compridos com uma única motivação: a aposentadoria. Este perfil asfixiante do personagem Dom Rigoberto¹³ deve ser evitada a qualquer custo.

Felizmente, entretanto, o modelo “Dom Rigoberto” está a cada dia sendo exceção na administração fazendária. Ao contrário desse estereótipo enfraquecido, encontramos hoje uma série de jovens servidores entusiasmados com suas funções e que lutam constantemente por melhores condições de trabalho. Quem conhece bem o serviço público sabe que não há mais espaço para acomodação. Hoje predomina a proatividade. Precisamos adequar o Estado para esta nova geração. Esses são os jovens que ingressam na administração fazendária com domínio da informática, com velocidade do pensamento e com novos métodos.

Não podemos também limitá-los a uma estrutura arcaica e gerida pela Era da escrita. Os jovens servidores, comumente, são exímios operadores do sistema virtual. Quando mencionamos aqui esta questão da tecnologia, é para alertar aos programas de educação fiscal a abrir um campo de debate sobre uma nova ética no governo eletrônico. Boas condutas devem ser preservadas e estimuladas, porém, não se pode limitar o acesso à informática com base em suposições de abusos casuais. Exemplo do que aqui discutimos são as redes sociais. As limitações no serviço público a estas redes têm que ser mais bem repensadas, afinal, a informática está totalmente inserida na dinâmica do próprio serviço.

No âmbito da fiscalização, inclusive, é imprescindível, pois já há alguns anos que atuamos na auditoria computadorizada; no governo eletrônico; no e-processo; enfim, na Era do mundo virtual. Limitações generalizadas e sem parâmetros aos programas de informática nos parecem ineficazes. Controlar os abusos, sim, é o que devemos fazer. É preciso sim fazer um uso inteligente da potência digital, adicionando uma dimensão nova e eficiente ao serviço público contemporâneo¹⁴. O fato é que não podemos mais atuar e ser geridos por padrões anteriores a revolução tecnológica. Os conceitos

tudo o que detesto, na sociedade e em mim mesmo. Pois há pelo menos um quarto de século, de segunda a sexta-feira e das oito da manhã às seis da tarde, com algumas atividades ancilares (coquetéis, seminários, inaugurações, congressos), às quais me é impossível subtrair-me sem ameaçar minha sobrevivência, tenho sido também uma espécie de burocrata, ainda que não trabalhe no setor público, e sim no privado. Mas, assim como o senhor e por sua culpa, minha energia, meu tempo e meu talento (tive algum) foram em grande parte engolidos, nesses vinte e cinco anos, pelos trâmites, gestões, requerimentos, instâncias e procedimentos inventados pelo senhor para justificar o salário que recebe e a escrivania diante da qual engorda suas nádegas, deixando-me apenas umas migalhas de liberdade para tomar iniciativas e levar a cabo um trabalho que mereça chamar-se criativo. Sei que os seguros (meu ramo profissional) e a criatividade encontram-se tão afastados quanto os planetas Saturno e Plutão no universo sideral, mas essa distância não seria tão vertiginosa se o senhor, hidra regulamentarista, lagarta tramitadora, rei do papel timbrado, não a tivesse tornado abissal. Porque, mesmo no árido deserto das seguradoras e resseguradoras, a imaginação do ser humano poderia expandir-se e dali extrair estímulo intelectual e até prazer, se o senhor, encarcerado nessa densa malha de regulações asfixiantes – destinadas a dar caráter de necessidade à obesa burocracia que inchou até estourar as repartições públicas [...].” (LLOSA, 2011, p. 234).

de tempo e o espaço têm quer ser reconstituídos. Daí a importância da inclusão desse debate.

É preciso lutar contra esta realidade. Os programas de educação fiscal devem cada vez mais zelar por estes servidores, valorizando suas vocações, promovendo cursos de capacitação, incentivando-os à mudança e à melhoria de suas tarefas. E é isto o que vemos na iniciativa privada e que falta no serviço público: motivação e capacitação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste breve ensaio, pretendemos enfatizar as importantes questões do resgate da cidadania fiscal e da respeitabilidade do Estado por intermédio do seu servidor. Essa é uma tarefa não só dos programas de educação fiscal, mas também de toda a sociedade brasileira. Não há partidos nessa luta.

Consideramos de enorme importância que os programas de educação fiscal ampliem seu enfoque no gasto público, pois, assim, engrandeceremos ainda mais a tarefa da arrecadação tributária.

Não podemos mais enfatizar os esforços somente na justificativa da arrecadação quando não há uma contrapartida na prestação dos serviços públicos. A maioria das críticas na nossa atual situação começa pela inobservância dos direitos sociais pelo Estado e pela péssima aplicação dos recursos públicos.

O papel do fisco contemporâneo transcende a atividade arrecadatória e assim deve ser enfatizado. Os tributos não podem mais ser considerados uma perda não compensada, mas, sim, um investimento nos bens coletivos.

Reaver a confiança nas instituições fazendárias é um grande desafio, mas, seguramente, uma meta possível. Os programas de educação fiscal são muito importantes nessa luta pela moralidade e eficiência estatais e, principalmente, em demonstrar para a sociedade brasileira o fato de que isto é uma missão de todos, pois, como bem anota Tony Judt (2010, p. 188); **temos de reaprender a pensar o Estado; sempre vivemos com ele, afinal.**

¹⁴ Para entender a era digital, recomendamos a importante leitura: SCHMIDT; COHEN, 2013.

REFERÊNCIAS

ALIGHIERI, Dante. **A divina comédia: inferno**. Tradução e notas de Ítalo Eugenio Mauro – original em torno de 1307. São Paulo: Ed. 34, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações sobre o sistema tributário brasileiro. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (org.). **Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 239-255.

_____. Dos tributos para as finanças públicas: ampliação do foco. **Nomos: Revista do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza**, v. 25, jan./dez. 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado direitos humanos e outros temas**. São Paulo: Manole, 2007.

JUDT, Tony. **Um tratado sobre os nossos actuais descontentamentos**. Lisboa: Edições 70, 2010.

LABAND, Paul. **El derecho presupuestario**. Tradução de José Zamit (Original de 1871). Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1979.

LLOSA, Mário Vargas. **Os cadernos de Dom Rigoberto**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2011.

SCHMIDT, Eric; COHEN, Jared. **A nova era digital: como será o futuro das pessoas, das nações e dos negócios**. Tradução de Ana Beatriz Rodrigues e Rogério Durst. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol V: o orçamento na Constituição. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ZIZEK, Slavoj. **A visão em paralaxe**. Tradução de Maria Beatriz de Medina. São Paulo: Boitempo, 2008.

ÉTICA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Hugo de Brito Machado Segundo ¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 Notas preliminares e esclarecimentos terminológicos. 2 Ética e concepção de ser humano. 3 É possível discutir objetivamente em torno de questões éticas? 4 Ética e as relações tributárias. 4.1 Tributação ideal e princípios de legitimação. 4.2 Dois critérios para a correção de dívidas atrasadas. 4.3 Tributação indireta e suas contradições. 4.4 Unificação de órgãos arrecadadores e direito à compensação. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Foi com satisfação e alegria que recebi o convite para participar da coletânea em comemoração aos 15 anos do Programa de Educação Fiscal no Ceará, organizada pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, em parceria com a Fundação Sintaf. A educação é seguramente o principal e mais nobre instrumento para conscientização do ser humano a respeito da necessidade de se cumprirem deveres, tarefas e obrigações, os quais assim se efetivam muito mais eficazmente do que quando fundados essencialmente na força e na coação.

Parece pertinente, a propósito, quando se cogita da razão pela qual se cumprem as normas, que não deve ser predominantemente o medo do castigo ou da sanção, mas a convicção de que se trata do melhor caminho, perquirir-se um pouco a respeito da ética em geral, e, no que tange especificamente aos propósitos desta coletânea, da ética nas relações tributárias. Afinal, cuidar de fundamentos **substanciais** para o cumprimento de deveres é algo diretamente relacionado a questionamentos sobre o que é certo e o que é errado, bem como sobre as razões pelas quais se deve fazer o que é certo, assunto central à Ética. É do que cuidará este artigo.

Vale notar, de início, que a ética nas relações tributárias é tema de rara abordagem pelos que se ocupam da tributação, sobretudo no Século XX. Talvez isso decorra do fato de situar-se o assunto em zona de fronteira entre o Direito e a Filosofia, levando tributaristas a tangenciá-lo por ser demasiadamente filosófico, e filósofos a se distanciarem dele por considerarem a tributação assunto demasiadamente árido e técnico (GUTMANN, 2002, p. 7). Ainda influência de um positivismo que indevidamente levou a que se evitassem as tão ricas incursões inter ou transdisciplinares. Questionamentos em torno

¹ Mestre e Doutor em Direito. Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET). Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador. *Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria*. E-mail: hugo.segundo@gmail.com.

da causa ou da razão de ser da tributação conduziam, no máximo, a um estudo do fato gerador e da norma que sobre ele incidia, jamais se discutindo as razões pelas quais referida norma teria sido elaborada e deveria ser cumprida².

Assiste-se, porém, mais recentemente, um crescente interesse, na academia e também entre os aplicadores do Direito, por esses temas mais substanciais, o que talvez leve a um gradual preenchimento dessa lacuna. De fato, ao lado de pesquisas a respeito de questões formais, em torno de assuntos como anterioridade, estrutura da norma tributária, irretroatividade etc., assiste-se um crescente interesse por temas materiais ou substanciais, como capacidade contributiva, legitimidade da tributação e justiça fiscal. Além de diversas teses e dissertações que têm sido defendidas nos Programas de Pós-Graduação no País, nos últimos anos, pode-se apontar, como excelente exemplo do que se está aqui a dizer, o próprio Programa de Educação Fiscal desenvolvido pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Nos itens que se seguem, procurar-se-á examinar, em linhas gerais, o papel da ética nas relações tributárias, e como eventual desprezo a ela pode levar à perda de juridicidade dessas relações.

1 NOTAS PRELIMINARES E ESCLARECIMENTOS TERMINOLÓGICOS

Não existem sentidos únicos e imutáveis para as palavras, os quais possam ser objeto de investigação análoga à de um biólogo que procura um novo microrganismo na natureza. Aliás, as palavras tampouco têm um único sentido literal correto (SEARLE, 2002, p. 184), sendo ele, em verdade, aquele que os partícipes do processo de comunicação a elas atribuem, o qual por certo depende de usos prévios dessas mesmas palavras, mas que por igual podem ser gradualmente modificados, à luz do contexto e das circunstâncias, no âmbito dos chamados **jogos de linguagem** (WITTGENSTEIN, 2000).

É um tanto contraproducente, portanto, investigar a respeito de qual seria o significado correto da palavra **ética**. Ela pode ser utilizada como sinônimo de **moral**, derivando essas duas palavras, respectivamente, de termos em grego (*ethos*) e em latim (*mores*) então usados para designar a mesma coisa, a saber, o conjunto de costumes ou comportamentos adotados em determinada sociedade. Existem, porém, algumas realidades diferentes, conquanto relacionadas, que talvez justifiquem o uso de palavras distintas em sua designação. Há um conjunto de costumes ou comportamentos adotados em certa sociedade, mas há, também, valores ou parâmetros de correção em face dos quais esses costumes ou comportamentos podem ser julgados. Pode-se dizer, por exemplo, que na moralidade islâmica, é considerado errado a mulher decidir os destinos de sua própria vida, mas que essa não parece a forma mais adequada de tratar as pessoas do sexo feminino. A primeira seria uma "moral positiva" e, a segunda, uma "moral crítica". Poder-se-ia cogitar, ainda, do ramo da Filosofia (Filosofia Moral) que se

² Como observa Ricardo Lobo Torres (2009, p. 4), "boa parte dos problemas das finanças públicas atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre poder de tributar e poder de gastar ou entre direito tributário e direito financeiro, que conduziu à irresponsabilidade fiscal e à própria crise fiscal que destruiu o Estado do Bem-estar Social."

ocupa dessas questões, sendo essa última parcela da realidade – esse ramo da Filosofia – mais adequadamente designado pela palavra **Ética**, com “E” maiúsculo. Essa será a opção terminológica seguida no presente trabalho.

2 ÉTICA E CONCEPÇÃO DE SER HUMANO

Exame das ideias dos filósofos que, ao longo da História, se ocuparam da Ética, ou da Filosofia Moral, revela que todos eles partem, como premissa, de uma concepção de ser humano. Uma antropologia filosófica, portanto, está na base de qualquer estudo a respeito do que seja certo e errado, e das razões que as pessoas têm para agir da forma correta.

Jeremy Bentham (1996), por exemplo, um dos principais expoentes do utilitarismo, defende que o critério para identificar uma conduta como justa, ou correta, é a maximização da felicidade. O que traz a maior felicidade para o maior número de pessoas é o certo a ser feito. Isso porque parte da premissa de que o ser humano é um animal que naturalmente vive em busca do prazer e da felicidade, e tem aversão à dor e ao sofrimento.

Kant (2003), por sua vez, um dos principais críticos do utilitarismo, e autor de um dos mais importantes sistemas de Filosofia Moral do ocidente, constrói toda a sua teoria sobre a premissa de que o ser humano, diferentemente dos outros animais e entes existentes na natureza, é dotado de liberdade, assim entendida não propriamente a possibilidade de escolher por quais meios atingir os fins que a natureza lhe impõe (v.g. comer arroz em vez de macarrão, para matar a fome), que outros animais também têm, mas a aptidão de escolher os próprios fins a serem perseguidos, às vezes até em oposição a que seus impulsos naturais indicam (**p.ex.**, não comer, mesmo estando com fome, para, no longo prazo, otimizar a saúde ou a aparência física). Isso confere ao ser humano o caráter de **sujeito**, dotado de livre-arbítrio, e não de mero objeto, donde se deduzem máximas como a de que as pessoas devem ser sempre tratadas como fins em si mesmas (sujeitos) e nunca como meros meios (objetos), além do conhecido imperativo categórico, segundo o qual o correto a fazer não é necessariamente o que traz felicidade ao maior número de pessoas, mas aquilo que pode ser transformado em máxima universal, ou seja, todos poderiam agir da mesma forma. Em palavras mais simples, para alguém saber se uma conduta é correta, basta imaginar se seria conveniente que ela fosse adotada por **todos**. Essa é uma forma de avaliar se estamos sendo impelidos por nossos impulsos a agir de determinada forma, ou se ela é a maneira correta por estar de acordo com a razão. Furar uma fila, por exemplo, é uma conduta que pode parecer conveniente a quem a adota, circunstancialmente, mas se todos a adotassem a própria figura da fila desapareceria, estabelecendo-se o caos nas situações nas quais se fizesse necessário ordenar o atendimento de pessoas com igualdade, o que é suficiente para que se conclua que a conduta é errada.

Não se pretende, porém, alongar o presente texto com incursões nos vários sistemas de Filosofia Moral. Os dois exemplos citados servem apenas para mostrar que toda concepção do que seja certo ou errado envolve, necessariamente, uma concepção a respeito da natureza do ser humano. Diante disso, na contemporaneidade, não causa surpresa que as principais contribuições para o estudo desse tema sejam oriundas da biologia, da neurologia, da psicologia e das ciências cognitivas, quando se interseccionam no estudo da mente humana e dão origem ao rótulo unificador de **neurociência**.

A biologia tem mostrado, de forma contundente, que os **sentimentos morais** de empatia, cooperação, solidariedade e equidade foram naturalmente selecionados, não apenas no ser humano, mas em alguns outros mamíferos superiores que vivem em grupos, como lobos, golfinhos, e principalmente primatas como chimpanzés e bonobos (WAAL, 1996). Entre muitos outros animais é comum o sentimento de proteção à prole (*kin selection*), pela óbvia razão de que essa é a forma mais imediata de perpetuação dos genes, mas entre tais mamíferos, a vantagem propiciada pela formação de grupos selecionou naturalmente aqueles indivíduos dotados de características que favorecem a vida em grupo, dentre as quais se destacam os sentimentos morais (GREENE, 2013).

Há experimento que se tornou célebre, exibido em palestra ministrada por Frans de Waal no TED³, que é bem ilustrativo dessa ideia. Nele, duas macaco-prego fêmeas são solicitadas a realizar a mesma tarefa, mas são "remuneradas" de forma desigual. Uma recebe pequenos pedaços de pepino, e, a outra, uvas. A que recebe pepinos fica satisfeita, e poderia passar o dia inteiro realizando a mesma tarefa e sendo recompensada com os pepinos. O problema surge quando ela vê a colega ser remunerada, pela mesma tarefa, com uvas bem mais saborosas. A "injustiçada" chega a testar a pedra, para ver se a tarefa que desempenha é mesmo igual à desempenhada pela colega, ou seja, para aferir se há alguma justificativa para o tratamento desigual.

No ser humano, que também nutre tais sentimentos, a seleção de características que favorecem a vida em grupo criou mecanismos ainda mais sofisticados, como um sistema neurológico mais complexo, e, com ele, a linguagem, propiciando que se teorize em torno dos referidos sentimentos morais, e, mais importante, que se construam instituições sociais destinadas a dar-lhes efetividade. Surge, assim, o Direito, que não tem, porém, como se desligar inteiramente dessa sua origem. Disposições jurídicas que contrariem frontalmente sentimentos morais serão, com maior probabilidade, desrespeitadas. Caso se fundamentem no medo, na força e na coação, e não na convicção de que são boas para a manutenção da harmonia social – razão, de resto, para o próprio surgimento dos sentimentos morais – elas, além de brutalizarem o homem, serão, no dizer de Pontes de Miranda (2000), **apenas uma revolução que se retarda**⁴.

³ TED (www.ted.com) é uma instituição sem fins lucrativos que tem por finalidade divulgar ideias consideradas importantes. A sigla deriva das palavras Technology, Entertainment, Design. O trecho do vídeo com o experimento citado no texto pode ser assistido em <http://youtu.be/IKhAd0Tyny0>.

3 É POSSÍVEL DISCUTIR OBJETIVAMENTE EM TORNO DE QUESTÕES ÉTICAS?

Poder-se-ia objetar, diante da pretensão de se estudar e considerar a Ética no trato de questões jurídicas, que questões éticas, ou morais, são sempre muito subjetivas e emocionais, não podendo ser estudadas cientificamente à míngua da possibilidade de se fazerem afirmações objetivas em torno delas.

Algo do que se disse no item anterior já deveria afastar essa objeção, mas, em acréscimo, pode-se ressaltar que, mesmo quando há divergência entre questões morais, as pessoas apresentam (ou pelo menos podem ser capazes de apresentar) **razões** para justificar seus pontos de vista discrepantes. Não se apresentam razões para convencer alguém que sorvete de baunilha é mais gostoso que sorvete de morango, ou que o azul é mais bonito que o amarelo, mas se apresentam razões para convencer alguém que o casamento entre pessoas do mesmo sexo deve ser (ou não) permitido, o que, mesmo sem entrar nessa discussão aqui, revela que não são temas assim inteiramente subjetivos como ocorre no caso do gosto por sorvetes ou cores (BENN, 1998, p. 5).

Além disso, também no âmbito das ciências naturais, e até da Física, há divergência. Não só motivada por pessoas intransigentes e dogmáticas desprovidas de qualquer base científica, como é o caso dos que negam a evolução das espécies e dizem que os fósseis de dinossauros são a prova de que alguns animais não conseguiram subir na Arca de Noé, mas entre os próprios especialistas, como físicos que divergem sobre a extensão e a forma do universo, por exemplo (ZIMMERMAN, 2010, p. 26; TERSMAN, 2006, p. XI). Isso não significa que inexista um mínimo de intersubjetividade, a permitir um debate racional em torno de tais ideias. Tampouco significa que se deva, em tais terrenos, abandonar a ideia de verdade e o propósito honesto de alcançá-la (MARCONI, 2007, p. 50 e ss; RESCHER, 2003, p. 83; HAACK, 2011, p. 228).⁵

Finalmente, é preciso lembrar que a existência de controvérsia em relação a certos assuntos não quer dizer que não existam temas em torno dos quais o consenso seja possível. Muitas vezes não é necessário, por exemplo, saber qual é a "justiça ideal", se a kantiana ou a utilitarista, ou a aristotélica, ou qualquer outra, para se concluir que determinada situação vivida é injusta. Amartya Sen (2009, p. 109 e ss), economista indiano laureado com o prêmio Nobel e que desde então parece ter se dedicado mais à filosofia moral que à economia propriamente dita, utiliza para demonstrá-lo a chamada "metáfora da sauna". Para ele, discutir "ideais de justiça" diante de certas injustiças flagrantes de nossa sociedade, ou recusar o enfrentamento dessas injustiças sob a consideração de que a justiça ideal é de impossível de-

⁴ "Toda pressão que dura é indício certo de revolução que se retarda." (PONTES DE MIRANDA, 2000, p. 116)

⁵ Como aponta Haack (2011, p. 231), a crítica relativista, em última análise, é **autodestrutiva** e, ainda, falaciosa, pois não se pode, "pela investigação honesta, descobrir que não há investigação honesta." Como lembra, no mesmo sentido, Fazzalari (2006, p. 61), não é porque a racionalidade é falível que devemos optar pela **irracionalidade**.

terminação consensual, é algo semelhante a termos algumas pessoas trancadas dentro de uma sauna, cujo termostato está localizado do lado de fora. Desesperadas com um calor insuportável dentro da sauna, essas pessoas começam a gritar para que alguém as ajude. Um sujeito que por acaso passava pelo lado de fora ouve os gritos e se dirige à sauna, mas, com a mão sobre o termostato, afirma que só poderá ajustar a temperatura dentro da sauna, que já passa dos 50 graus, quando os que estão dentro dela trancados decidirem qual seria a temperatura **ideal**.

Nessa ordem de ideias, da mesma forma como não se precisa decidir se a temperatura “ideal” é 18, 21 ou 22 graus positivos para se saber que é necessário reduzir o calor de 50 graus dentro da sauna, em muitos casos não é preciso saber qual é a concepção “ideal” de justiça para se concluir que determinada situação é flagrantemente desigual, iníqua e injusta e precisa ser remediada. Nas linhas seguintes, algumas dessas situações, nas quais a sauna talvez esteja passando dos 50 graus, serão examinadas.

4 ÉTICA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O leitor pode estar, a esta altura, imaginando o que tais ponderações, de ordem predominantemente filosófica, fazem em texto dedicado, em princípio, ao Direito Tributário. É preciso lembrar, porém, o que serve de fundamento ao Direito. Afinal, por que se cumprem as suas disposições? Por que, no caso do Direito Tributário, se cumprem as leis tributárias, pagando-se os tributos por elas impostos?

Em verdade, de fato, no plano ôntico, ou do **ser**, vários são os motivos que levam as pessoas a cumprirem as imposições veiculadas em normas jurídicas. Tanto no tempo como no espaço, a diversidade é inegável: hábito, medo da sanção, desejo de ser aceito pelo grupo, convicção de que é o melhor caminho etc. Não se pode negar, porém, que o Direito é uma **realidade institucional**, para usar uma expressão de John Searle (2005, p. 104 e ss), assim entendida aquela realidade que somente existe enquanto convencionada por seres racionais, fazendo parte do que Karl Popper (2006, p. 38) convencionou chamar de **mundo 3**. Ele não existe como os minerais, como um coelho felpudo, ou como uma concha na praia, por exemplo, mas sim, quando há um pacto intersubjetivo que **o constitui** enquanto realidade. Tal como o dinheiro, ou as regras de um jogo.

E para que as pessoas enxerguem uma ordem, uma obrigação ou um comando como algo fruto de uma realidade institucional, é preciso que a aceitem enquanto tal. Direito que só – frise-se o “só” – se impõe pela força é algo que equipara o homem a algo pior que muitos animais não humanos, ou, para usar uma metáfora de Arnaldo Vasconcelos (2001, p. 93), como o **jumento do verdureiro**, que “que para andar, ou parar, ou retroceder no caminho tem de ver o movimento do chicote ou ouvir o silvar dele em sua proximidade.” Para que as pessoas vejam no conjunto de normas que integra o Direito Tributário essa realidade institucional, que elas cumprem porque reconhecem como Direito,

e não apenas por conta da força de quem impõe sua obediência, é preciso que o Direito tenha um fundamento ético. É preciso que as normas que existam correspondam, na máxima medida possível, às normas que as pessoas que a elas se submetem gostariam que existissem (MACHADO SEGUNDO, 2010). Daí dizer-se que uma legislação que estabelecesse tributação mais justa seria, independentemente de aparatos repressivos, dotada de maior eficácia.

4.1 Tributação ideal e princípios de legitimação

Tem pouco significado dizer-se que a legislação que estabelecesse uma tributação ideal seria, independentemente da atuação de um aparato coercitivo, dotada de maior grau de eficácia. De fato, pode-se objetar: ideal para quem?

Uma teoria segundo a qual o tributo ideal seria aquele com alíquota "x", incidente sobre base "y", certamente seria contestada com a ponderação de que tal forma de tributação seria ideal para quem a imaginou, mas não necessariamente para quem se submeteria a ela. Além disso, a idealidade de uma tributação não pode ser examinada de forma divorciada de uma análise do **gasto** ou da **destinação** dada ao recursos com ela obtidos. Daí falar-se, atualmente, em princípios de **legitimação**, os quais conduzem a uma tributação considerada ideal **pela sociedade que a ela se submete**. Em vez de defender-se, predominantemente, uma tributação sobre esta ou aquela base, ou por esta ou aquela alíquota, tem-se defendido, mais recentemente, que a tributação seja estabelecida por meios democráticos, havendo efetiva representação da sociedade não apenas na elaboração das leis disciplinadoras da relação tributária, mas também nas decisões referentes à aplicação dos gastos correspondentes.

Mas não só. Para que a tributação seja legítima, ou assim seja considerada por quem a ela se submete, é preciso que ela seja calcada em uma legislação clara, transparente, e cobrada em relações fundadas na lealdade, na boa-fé e na transparência. São, na visão de Ricardo Lobo Torres (2006, p. 223-244), os princípios de legitimação, que fazem com que o ônus tributário seja **aceito** por quem a ele se deve submeter, incrementando consideravelmente a eficácia das normas correspondentes, que não se podem apoiar – nem devem – apenas, ou predominantemente, na repressão.

É preciso, por outras palavras, não apenas que o contribuinte **ouça**, mas que ele se **convença**, pela observação do exemplo, que a autoridade fiscal não é sua inimiga e que a lei não é respeitada apenas quando isso beneficia a Administração Tributária. Quando isso acontecer, por meio do prestígio aos princípios de legitimação antes apontados, a eficácia da norma tributária será consideravelmente incrementada.

Esse convencimento, porém, não é de fácil obtenção, por conta, inclusive, de posturas e condutas adotadas pelo próprio Poder Público. Não se está, cumpre insistir, fazendo aqui referência a desvios éticos (e legal) no comportamento de algum agente fiscal específico, algo que também pode ocorrer

em relação aos contribuintes. Embora isso possa existir, e seja indubitavelmente prejudicial à higidez da relação, não é de tais aspectos que se está aqui a tratar, até porque todos sabem que eles existem e conhecem os mecanismos para combatê-los, vez que eles acontecem em violação às instituições existentes. Na verdade, faz-se referência, neste artigo, a alguns exemplos de possível falta de ética, ou de lealdade, **institucional**, que eventualmente até pode levar agentes, a contragosto, mas em observância aos seus deveres funcionais, a praticarem atos antiéticos com contribuintes, os quais corroem a relação tributária.

4.2 Dois critérios para a correção de dívidas atrasadas

Opera contra o objetivo de construir uma tributação ideal a instituição de tratamentos arbitrariamente desiguais e discriminatórios entre Fisco e contribuintes, quando envolvidos em situações iguais ou equivalentes. É o caso, por exemplo, da legislação do Estado do Ceará, que prevê critérios de atualização diferentes para dívidas pagas em atraso, conforme o credor seja o Estado, ou o sujeito passivo.

Realmente, conforme os art. 1º da “Nota Explicativa SEF” n.º 5, de 13 de setembro de 2004 (Proinfo, 2004, online), o Estado, quando tem de devolver ao contribuinte valores por este pagos a maior, corrige-os por meio da Ufirce, unidade fiscal de referência adotada pelo Estado do Ceará. Quando, porém, se trata de cobrar do sujeito passivo quantias em atraso, o critério de correção é a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), o que gera uma diferença bastante expressiva (CEARÁ, 1997a, RICMS, art. 77). De fato, além de a Selic ter variação superior à Ufirce, a atualização da primeira é mensal, enquanto a segunda é atualizada apenas anualmente, o que faz com que débitos pagos indevidamente e restituídos ou compensados no mesmo exercício não sofram correção alguma.

A disparidade parece bastante clara, assim como a falta de justificativa para ela. Além da violação aos princípios da legalidade⁶ e da igualdade, a própria noção ética de equidade, que é até mesmo **pré humana**, como se vê dos experimentos de Frans de Waal (1996) referidos anteriormente, parece ser malferida. Com isso, insista-se, corrói-se o sentimento saudável, que deveria estar subjacente à relação tributária, segundo o qual suas disposições devem ser cumpridas por ser esta a solução mais correta do ponto de vista ético, e não porque impostas pela força. Diante de tratamento assim, incrementa-se no sujeito passivo, de forma indevida, a ideia de que o direito só deve ser cumprido pelo receio da punição, o que obviamente faz com que ele seja violado sempre que o contribuinte imagina que não será descoberto.

⁶ Realmente, o art. 66, parágrafo único, da Lei 12.670/97, dispõe que a “importância de ser restituída será atualizada, observados os mesmos critérios aplicáveis à cobrança de crédito tributário”, o que é flagrantemente desrespeitado pelas normas infralegais que compõem a adoção da Ufirce na correção dos valores a serem pagos ou restituídos ao sujeito passivo da relação tributária (CEARÁ, 1997b).

4.3 Tributação indireta e suas contradições

Outro claro exemplo de inadequação da forma como as instituições jurídicas tratam o sujeito passivo da relação tributária, no Brasil, reside na chamada “tributação indireta”, e na forma como se admite o exercício de direitos por parte de quem a ela se sujeita ou submete.

Por razões de espaço e de pertinência temática, não será alongada, aqui, a discussão relativa à identificação dos tributos indiretos (MACHADO SEGUNDO, 2011), admitindo-se a conclusão a que chegou o Superior Tribunal de Justiça (STJ) de que eles são o ICMS⁷, o IPI e o ISS, este último quando cobrado de forma não fixa⁸. Sabe-se que essa classificação e a própria conclusão a que chegou o STJ são bastante frágeis e têm uma série de inconsistências, mas o problema maior é, na verdade, o que se extrai como consequência da constatação de que um tributo é “indireto”.

Na repetição do indébito tributário, se quem a pleiteia é o contribuinte, assim entendido aquele que legalmente é obrigado ao seu pagamento, diz-se que a devolução, por mais indevido que tenha sido o pagamento, depende da prova de que não houve a transferência do encargo financeiro, a qual, na maioria das vezes, torna impossível a restituição. Afinal, quem pagou o tributo, “na verdade”, foi o consumidor final.

Se, porém, a restituição é postulada pelo consumidor final, admitindo-se a conclusão – de resto altamente questionável – indicada no parágrafo anterior, diz-se que lhe falece legitimidade, por não ser ele parte na relação jurídica com o Fisco. Dessa vez, parece admitir-se que quem paga o tributo, “na verdade”, é o comerciante vendedor das mercadorias.

Algo semelhante se dá em relação a vários outros assuntos, sempre no plano da tributação indireta. No que tange à inadimplência, por exemplo, se o contribuinte não recebe o preço da mercadoria, ainda assim se diz que o tributo é devido, pois quem o paga, “na verdade”, é o comerciante, pouco importando se este recebeu o preço ou não. Mas, se o comerciante recebe o pagamento da mercadoria e, em seguida, não paga o imposto, há quem defenda que ele estaria praticando “crime”, pois seria uma apropriação do valor devido ao Fisco pelo consumidor final, cabendo ao comerciante apenas “repassá-lo” (EISELE, 2001, p. 91).

A incoerência é enorme e em vários cenários. Diante dela, mesmo sem discutir qual dessas teses seria a correta, brota no sujeito passivo o sentimento de que o Direito é um mecanismo repressor que só opera contra ele. Algo inteiramente contrário ao propósito de educar o cidadão quanto ao cumprimento de seus deveres tributários, em face do substrato ético que têm.

⁷ STJ, 1ª T., AGA 452.588/SP, DJ de 5 abr. 2004, p. 205.

⁸ STJ, 1ª T., AgRg no Ag 692.583/RJ, j. em 11 out. 2005, DJ de 14 nov. 2005, p. 205, rep. DJ de 28 nov. 2005, p. 208.

4.4 Lançamento por homologação e consequências do erro do sujeito passivo

Outro problema que talvez seja prejudicial à higidez da relação entre Fisco e contribuintes reside nas consequências do erro do sujeito passivo no âmbito do lançamento por homologação.

Como se sabe, o lançamento por homologação é aquele no qual o sujeito passivo desenvolve toda a atividade de determinação ou acerto do crédito tributário, submetendo o resultado dessa atividade ao crivo da autoridade administrativa e pagando, antecipadamente a qualquer manifestação da autoridade, o montante por si apurado (CTN, art. 150). Esse pagamento antecipado é a principal característica do lançamento por homologação, diferenciando-o, por exemplo, do lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo leva certas informações ao conhecimento da autoridade, mas só depois de notificado por ela é que procede ao pagamento da quantia apurada (CTN, art. 147).

No mundo atual, no âmbito do lançamento por homologação, é cada vez mais intensa a transferência de atribuições que, em tese, seriam da Fazenda Pública, ao sujeito passivo, ligadas à apuração do montante devido e ao cumprimento de inúmeras obrigações acessórias que visam a permitir a fiscalização de quem as cumpre e de todos que com ele se relacionam. Uma contabilidade que apure o resultado da empresa, por exemplo, que surgiu em contexto inteiramente não tributário, é hoje vista por muitos empresários, sobretudo os de menor porte, como uma necessidade em razão do Fisco, sendo considerado um “benefício” o regime que a dispensa, a exemplo do Simples.

Essa característica, porém, não é em si um mal. O problema, sentido por muitos contribuintes, reside nas consequências de erros cometidos no cumprimento de tantas obrigações, sobretudo no que tange àquelas ligadas à determinação do crédito tributário: quando o contribuinte comete um erro, e dele decorre pagamento de tributo inferior ao devido, há a aplicação de penalidades, as quais, no caso do Fisco Federal, por exemplo, são **ordinariamente** de 75% do valor do crédito tributário, percentual correspondente à multa aplicada sempre que há lançamento de ofício **e não se verifica a ocorrência de fraude ou má fé** (que podem fazer esse percentual ultrapassar 150%), conforme a previsão da Lei 9.430/96) (BRASIL, 1996, art. 44, inciso I e parágrafos).

Quando, porém, do erro decorre pagamento superior ao que seria devido, suprime-se do sujeito passivo, em regra, a possibilidade de questionamento administrativo. Diz-se que ele não poderia defender-se de suas próprias apurações. E pior: quando, em juízo, não sem algum custo, o contribuinte finalmente consegue a extinção do crédito tributário, há decisões que ainda o condenam ao pagamento de honorários de sucumbência, pois a demanda, em última análise, teria decorrido de erro dele.⁹

Veja-se que não se está cogitando, aqui, da hipótese em que o sujeito passivo age de má fé, o que corretamente deve ensejar a aplicação de penalidades mais elevadas. Trata-se de caso no qual,

⁹ Ac. un. da 1ª T. do STJ – Resp 299.621/SC – Rel. Min. José Delgado – (2001/0003592-2) j. em 3 mai. 2001 – DJ de 13 ago. 2001, p. 73. Sobre esses entendimentos, veja-se MACHADO, 2003, p. 73.

de boa fé, se comete um equívoco, sendo evidente a inequidade no tratamento: quando a Fazenda comete erro na elaboração de lançamento, e daí decorre cobrança menor, ela pode, desde que não consumada a decadência, revisá-lo de ofício para cobrar as diferenças (CTN, art. 149). E, se do erro origina-se cobrança maior que a devida, nenhuma punição se lhe aplica.

Não se está, por óbvio, defendendo a necessidade de punição indiscriminada a todo agente fiscal que cometa erros no desempenho de sua função, mas apenas chamando a atenção do leitor para uma evidente iniquidade no tratamento dado pelo Direito Tributário Brasileiro, em regra, ao erro, que tem dimensões muito diferentes a partir apenas de quem o comete. Se, diante de uma legislação tão complexa e mutante – que não é o contribuinte quem edita –, torna-se difícil aplicar a legislação, que o equívoco nessa aplicação tenha tratamento semelhante, seja ele praticado por quem exerce uma atividade econômica e de modo colateral tem de interpretar a lei tributária, seja por quem tem por ofício exclusivo a sua interpretação e aplicação, como é o caso dos agentes do fisco.

4.5 Unificação de órgãos arrecadadores e direito à compensação

Boa fé, lealdade e confiança são importantes princípios de legitimação do tributo. O efetivo respeito a eles, notadamente por parte do Poder Público, gera no sujeito passivo sentimentos que incrementam a tendência ao cumprimento dos deveres tributários. Mas esses princípios são desrespeitados quando se usam, no convencimento à população acerca da necessidade de se aprovarem certas medidas legislativas, discursos que se sabem não serem verdadeiros e que logo em seguida serão descumpridos e esquecidos.

Parece ter ocorrido isso na criação da chamada Receita Federal do Brasil, fruto da unificação da Receita Federal com a Receita Previdenciária, esta última encarregada da arrecadação de contribuições previdenciárias.

Sem entrar no mérito a respeito da conveniência, da utilidade ou mesmo da validade dessa unificação¹⁰, releva notar, aqui, apenas que um dos argumentos usados na defesa da necessidade de unificação, para convencer setores da sociedade que contra ela se insurgiam, foi o de que muitos contribuintes possuiriam dívidas perante a Receita Previdenciária, especialmente de contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos, as quais poderiam ser compensadas com créditos oriundos de pagamentos indevidos feitos à Receita Federal, e vice-versa. Essa, aliás, seria uma consequência automática da unificação, que faria com que contribuições previdenciárias passassem, como de fato passaram, a ser tributos administrados pela Receita Federal, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

Tão logo aprovada a unificação, porém, inseriu-se, na própria lei que a levou a efeito, disposição

¹⁰ Para exame específico do assunto, veja-se: MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 107-120.

proibindo a prometida compensação (art. 26, parágrafo único, da Lei 11.457/2007).

Caso não haja dúvida a respeito da existência e do montante de créditos e débitos recíprocos, não parece haver fundamento moral para se rejeitar a compensação, pois a única consequência dessa negativa é permitir que um dos polos da relação cobre e receba o seu crédito e resista ao pagamento do seu crédito (MACHADO, 2009, p. 450 e ss; MACHADO SEGUNDO, 2006, p. 347). Mas, além disso, a inadequação moral, no caso, é até maior, pois se não se pretendia permitir a compensação de débitos referentes a tributos administrados pela Receita Federal com aqueles até então submetidos à Receita Previdenciária, isso jamais poderia ter sido utilizado como argumento em defesa da unificação.

4.6 Não cumulatividade de contribuições e direito ao creditamento

Finalmente, pode-se apontar como exemplo de desrespeito aos princípios de legitimação do tributo, por parte da ordem jurídica brasileira, a forma como tem sido conduzida, no âmbito federal, a sistemática de não cumulatividade relativamente às contribuições PIS e COFINS.

Realmente, tais contribuições passaram por expressivos aumentos de alíquotas, as quais saltaram de 0,65% e 3%, respectivamente, para 1,65% e 7,6%, majoração esta justificada pela introdução da sistemática não cumulativa e, com ela, do direito ao creditamento das contribuições que tenham onerado operações anteriores.

Com a introdução da sistemática, porém, o montante arrecadado com tais contribuições cresceu consideravelmente, a demonstrar que o aumento das alíquotas foi maior que o necessário para fazer face ao aproveitamento de créditos. Não houve, porém, posterior redução dessas alíquotas, tendo havido, ao contrário, o surgimento de grande litigiosidade, na relação tributária, em decorrência de normas infralegais, editadas pela Receita Federal¹¹, que restringem consideravelmente o direito aos créditos, interpretando de maneira bastante restritiva expressões utilizadas na lei, como é o caso da palavra “insumo”.

Mesmo sem entrar no mérito relativo à possível incompatibilidade de tais restrições com o princípio da legalidade¹², essa postura institucional parece subtrair, uma vez mais, o fundamento ético da relação tributária, notadamente quando em sua defesa se usa o argumento de que, diversamente do que ocorre com IPI e ICMS, no PIS e na Cofins a não cumulatividade não é uma “imposição” constitucional, podendo a legislação de hierarquia inferior restringir o uso de créditos sem incorrer em invali-

¹¹ Instruções Normativas 247/2002 (PIS) e 404/2004 (Cofins), que procuram “definir” insumo, para fins de aplicação do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003 (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal, 2002; 2004).

¹² É preciso notar que a Cofins e o PIS, diversamente do IPI, por exemplo, não incidem sobre operação de saída de produto, mas sobre receita (WILD, 2013, p. 106). Assim, o regime de creditamento, em relação às contribuições deve ser mais amplo, já que mais ampla é a base sobre a qual incidem. Do contrário, haveria acumulação. A não cumulatividade do IPI até pode ser compatível com uma sistemática de crédito físico, já que esse imposto só incide sobre o que fisicamente sai do estabelecimento industrial. Já o PIS e a Cofins não. Assim, a palavra “insumo”, no âmbito dessas contribuições deve ter sua significação colhida não no âmbito da legislação do IPI, mas na do imposto de renda, tributo cuja materialidade contém

dade. Na verdade, se o aumento de alíquotas foi justificado porque os créditos seriam aproveitados, e se mesmo assim a arrecadação subiu consideravelmente, não há fundamento moral (ÁVILA, 2007, p. 175 e ss) para tais restrições, que não deveriam ser levadas a efeito ainda que tivessem fundamento jurídico, do qual, diga-se de passagem, são igualmente carentes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fim de que o cidadão contribuinte se convença e se eduque no sentido de que é necessário cumprir seus deveres para com o Fisco, os quais são indispensáveis a que se crie uma sociedade livre, justa e solidária nos termos indicados na Constituição Federal de 1988, é necessário que esses deveres sejam, por ele, vistos como justos e equânimes. Isso é essencial para que a eficácia da norma tributária seja incrementada, fazendo com que dependa menos da repressão estatal institucionalizada.

Para que essa consciência se concretize, porém, é imperioso que as instituições confirmem ao cidadão contribuinte tratamento equânime, sendo inadequado que elas, no plano geral e abstrato, sejam eticamente problemáticas. Instituições construídas em bases não éticas levam agentes fiscais, que têm atividade vinculada, a agirem de forma igualmente não ética, mesmo que com isso não estejam de acordo no plano moral ou pessoal, criando, assim, uma deslealdade institucionalizada. Com isso se retira ou compromete a apontada consciência, no sujeito passivo, de que há um fundamento ético para o cumprimento de seus deveres fiscais, corroendo a legitimidade da relação tributária.

Não se está, com isso, incorrendo-se na ingenuidade de imaginar que o contribuinte comporta-se sempre com honestidade e lealdade perante o Fisco, e que este seria o lado maligno da relação. Longe disso. Como dito, o presente trabalho não trata de possíveis desvios de comportamento pessoais, deste ou daquele contribuinte, ou mesmo deste ou daquele agente fiscal, os quais por certo podem existir, mas contam com mecanismos institucionais para combate e controle. A principal preocupação, aqui, como se procurou mostrar, são as deslealdades institucionais, pois elas estimulam ou incrementam as primeiras, impondo a prática de abusos a autoridades que não gostariam de praticá-los e despertando em contribuintes a indesejável sensação de que a relação tributária ainda é, de fato e predominantemente, de poder, não sendo errado fazer uso de meios igualmente escusos para se evadir dela.

a da Cofins e a do PIS (SILVA, 2009, p. 28). Assim, devem ser entendidos como insumos não apenas as matérias primas ou os materiais que fisicamente se incorporarem ao bem produzido ou ao resultado do serviço prestado, mas todos os custos diretos ou indiretos relacionados à produção ou à geração da receita a ser tributada. Nesse sentido, confira-se: OLIVEIRA, 2005, p. 45 e ss.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. "Postulado do Legislador Coerente" e a Não cumulatividade das Contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 11.vol. São Paulo: Dialética, 2007.

BENN, Piers. **Ethics**. London: UCL, 1998.

BENTHAN, Jeremy. **Principles of morals and legislation (1789)**. New York: Oxford University Press, 1996.

EISELE, Andreas. **Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FAZZALARI, Elio. **Instituições de direito processual**. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006.

GREENE, Joshua. **Moral Tribes**. New York: Penguin, 2013.

GUTMANN, Daniel. Du droit a la philosophie de l'impôt. **Archives de philosophie du droit**. L'impôt. Tome 46. 2002.

HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada**. Ensaios contra a moda irracionalista. Tradução de Rachel Herdy. Rio de Janeiro: Loyola, 2011.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Edison Bini. São Paulo: Edipro, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Processo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009, v. 3.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Medida Provisória nº 258. Receita Federal do Brasil. Inconstitucionalidades formal e substancial. Seguridade social na CF/88. Autarquia constitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 122, p. 107-120, 2005.

MACHADO, Schubert de Farias. A "sucumbência" do vitorioso nos embargos à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 88, São Paulo: Dialética, jan. 2003.

MARCONI, Diego. **Per la verità. Relativismo e Filosofia**. Torino: Einaudi, 2007.

- MIRANDA, F.C. Pontes de. **Sistema de ciência positiva do direito**. Campinas: Bookseller, 2000. v. 3.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à não cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- POPPER, Karl. **Em busca de um mundo melhor**. Tradução de Milton Camargo Mota. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- RESCHER, Nicholas. **Epistemology: An Introduction to the Theory of Knowledge**. Albany: State University of New York Press, 2003.
- SEARLE, John. **Expressão e significado: estudos da teoria dos atos da fala**. Tradução de Ana Cecília G. A. de Camargo e Ana Luiza Marcondes Garcia. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- _____. **Libertad y neurobiología**. Traducción de Miguel Candel. Barcelona: Paidós, 2005.
- SEN, Amartya. **The idea of justice**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2009.
- SILVA, Eric Castro e. Definição de insumos para fins de PIS e COFINS não cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 170, São Paulo: Dialética, novembro de 2009.
- TERSMAN, Folke. **Moral disagreement**. New York: Cambridge University Press, 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Vol 5. jan/jun. 2006. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 223-244.
- _____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.
- VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito e força: uma visão pluridimensional da coação jurídica**. São Paulo: Dialética, 2001.
- WAAL, Frans de. **Good Natured: The Origins of Right and Wrong in Humans and Other Animals**. Cambridge: Harvard University Press, 1996.
- WILD, Rafaela Sabino Caliman. Do conceito de "insumos" para fins de crédito das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 208, São Paulo: Dialética, jan. 2013.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução de José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 2000.

ZIMMERMAN, Aaron. **Moral epistemology**. New York: Routledge, 2010.

REFLEXÕES CONCEITUAIS E PRÁTICAS DO PROGRAMA ESTADUAL DE EDUCAÇÃO FISCAL DO CEARÁ

Imaculada Maria Vidal da Silva¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 Cidadania, participação e controle social: para compreender a Educação Fiscal. 2 Educação Fiscal para a cidadania. 3 A Educação Fiscal no Ceará. 3.1 Projetos em destaque. 3.1.1 Educação a distância. 3.1.2 Seminários e palestras. 3.1.3 Monitores de Educação Fiscal. 3.1.4 Educação Fiscal Itinerante. 3.1.5 Cidadania Fiscal para Universitários. 3.1.6 Noções de Cidadania Fiscal para Moradores de Comunidades. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Educação e cidadania são temas que se enredam e são constantemente postos no centro do debate na sociedade brasileira. O desafio em contribuir com a formação de agentes sociais, que alterem substancialmente sua história mediante uma reflexão participativa, põe-se como uma das metas da educação no Brasil. Para tanto, diversos projetos e programas foram desenvolvidos ao longo da história.

A base para essas ações se encontra nos documentos que norteiam a política educacional no País: a Constituição Brasileira, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) e os Parâmetros Curriculares Nacionais (PCNs). Neles, está claramente explicitada a importância da formação para a conquista da cidadania no processo educacional. Uma educação libertadora passa pelo processo de empoderamento crítico e que leve a uma ação efetiva dos atores sociais.

Nesse sentido, a educação fiscal contribui para a reflexão da cidadania e seu inter-relacionamento com a tributação, sempre tendo por base o conhecimento para a ação. Busca-se a crítica embasada e consciente para a análise de um orçamento público ou das planilhas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, por exemplo. A educação fiscal aproxima do cidadão conceitos antes restritos ao Executivo ou Legislativo, ou mesmo aos profissionais da área tributária, contábil etc.

É nessa perspectiva que o Programa de Educação Fiscal do Ceará (PEF) se insere nas discussões sobre cidadania no âmbito da sociedade cearense, em consonância com o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). O objetivo é juntar educação e tributação, o que representa grande desafio em

¹ Auditora Fiscal Adjunta da Receita Estadual. Mestre em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará. Especialista em Teorias da Comunicação e da Imagem pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: imaculada.vidal@sefaz.ce.gov.br.

uma nação que, secularmente, alijou o cidadão do seu processo de construção histórica fomentado pelos gestores e a elite econômica e política.

O Estado do Ceará, mediante parceria entre Secretarias da Fazenda e de Educação, implementou o Programa de Educação Fiscal (PEF) em 1998, com o intuito de levar às escolas públicas e privadas a discussão em torno do tema cidadania, conforme estabelece o PNEF. Nesses dezesseis anos, diversas ações foram realizadas com a filosofia de deixar disponível ao cidadão conhecimentos de ordem tributária para permitir a apropriação de instrumentos para a participação e o controle social.

Dentro desse contexto, o objetivo deste trabalho é refletir sobre aspectos conceituais, destacando algumas categorias fundantes da temática, e apresentar como a teoria da educação fiscal se efetiva de forma prática por meio das ações desenvolvidas pela Célula de Educação Fiscal (Ceduf), da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz).

Como metodologia, esse ensaio se conduz por base na investigação documental, bem como a partir de um levantamento bibliográfico do tema, com enfoque nos conceitos de cidadania, participação e controle social. As atividades desenvolvidas pela Ceduf são apresentadas como práticas e possibilidades de reflexão dos caminhos que a temática envereda no seu cotidiano.

O trabalho está dividido em três tópicos. Para a compreensão de como se conceitua a educação fiscal, o primeiro momento aborda três categorias fundamentais para esse entendimento: cidadania, participação e controle social. Em seguida, a educação fiscal é apresentada como instrumento a serviço da cidadania; no terceiro tópico é relatada a experiência da Ceduf na condução do Programa de Educação Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

1 CIDADANIA, PARTICIPAÇÃO E CONTROLE SOCIAL: PARA COMPREENDER A EDUCAÇÃO FISCAL

Para entender como se estruturam as discussões em torno da educação fiscal, necessário se faz refletir sobre alguns conceitos básicos da temática: cidadania, participação e controle social. Fundamentais para entender o papel do cidadão como ator social.

A tarefa de apreender cidadania não é fácil numa nação cujas raízes históricas são permeadas pelo colonialismo e um passado escravocrata, que a engendrou em pouco contato com a participação. A colonização brasileira foi marcada pela usura e apropriação. Para avançar, porém, na conceituação e discutir cidadania no Brasil, é primordial compreender a gênese histórica desse termo tão usado no discurso cotidiano.

Não se pode comparar o conceito de cidadania vivenciado na Antiguidade clássica com o de hoje. As referências são claramente diferentes: tempo, espaço e sociedades distintamente constituídas, o que influencia as percepções do que sejam direitos e participação. Hoje, parece surreal imaginar uma

decisão sendo tomada em praça pública, sem o intermédio dos representantes políticos para legislar em nome dos eleitores.

Atenas, um exemplo clássico de Cidade-Estado, é conhecida pela participação e democracia. Ressalta-se que essa participação se focava no sexo masculino, excluindo totalmente as mulheres, escravos e estrangeiros; ou seja, a democracia ateniense não era tão democrática assim. Um aspecto positivo diz respeito a não exclusão dos homens menos favorecidos economicamente. Nesse sentido, a participação era ampla, independente de poder ou status social. Ressalte-se que também não existia a noção de representatividade, pois a democracia era direta, por voto individual.

Com base nesse recorte, percebe-se que a cidadania era menos inclusão e infinitamente mais exclusão. Poucos participavam das decisões. O conceito de cidadania era rígido, norteador na busca de garantir a centralização do poder, como esclarece Karnal (2003, In: PINSKY, J.; PINSKY, C.B., 2003, p. 144):

[...] o termo cidadania foi criado em meio a um processo de exclusão. Dizer quem era cidadão – ao contrário de hoje, em que supomos se tratar da maioria – era a maneira de eliminar a possibilidade de a maioria participar, e garantir privilégios de uma minoria. Admitir o conceito de cidadania como um processo de inclusão total é uma leitura contemporânea.

Importante contribuição para a formação do conceito de cidadania vem também dos romanos. Diferentemente da Grécia, onde primeiro havia as cidades e depois os cidadãos, para os romanos, era o cidadão que formava a cidade/coletividade. Vale lembrar que, para os romanos, cidadania, cidade e Estado tinham o mesmo significado.

O caminho da cidadania continua junto aos passos da humanidade. As lições aprendidas com Grécia e Roma repercutem ao longo do processo histórico e novos ideais surgem. Um grande marco das contribuições para a compreensão do conceito de cidadania é trazido pelas chamadas revoluções liberais: Revolução Inglesa, Americana e Francesa. Delas emergiram conceitos, ações e saberes, motivo pelo qual conhecer sobre elas é se apropriar de elementos decisivos no mosaico que compõe a história da cidadania.

As revoluções liberais foram capitaneadas pelos burgueses e trabalhadores do campo, já no processo de rompimento com o regime feudal. As revoluções liberais são também chamadas revoluções burguesas. A partir das reivindicações dos direitos para os cidadãos por oportunidades é estabelecido o surgimento do liberalismo político e econômico (COELHO, 2005).

Daí faz-se necessário destacar o conceito de cidadania liberal, que não busca o coletivo, mas a garantia do acesso do indivíduo à posse e ao poder: "A cidadania liberal foi, pois, uma cidadania excludente, diferenciadora de 'cidadãos ativos' e 'cidadãos passivos', 'cidadão com posses' e 'cidadão sem posses' (MONDAINI apud COELHO, 2005, p. 15).

A primeira revolução liberal foi a inglesa, que teve como característica principal o absolutismo

da monarquia, que se revelava avassalador nas questões financeiras. A exigência do pagamento de tributos cada vez mais pesados revoltava e causava reações. Esse processo revolucionário inglês foi longo e passou pela destituição da Coroa e depois sua restauração, culminando com o estabelecimento da máxima de que o parlamento governa e o rei reina.

A segunda revolução iniciou-se no processo de expansão da Coroa Inglesa com a chegada à terra batizada de Nova Inglaterra, em 1620, marcando o evento no calendário mundial. Era o início, pelo menos na história oficial dos EEUU, da colonização dessa Federação. Com o passar do tempo, e já com as finanças combalidas pelas guerras, a Inglaterra resolveu pressionar as colônias localizadas no Novo Mundo. Mais uma vez, as restrições e o aumento da carga tributária promoveram, ou potencializaram, insatisfações e deflagraram revoltas.

A última e grande revolução liberal do período foi a Francesa, a mais citada quando se fala em revolução por cidadania e participação. Especialmente pelo aspecto universal que pregava a liberdade. A Revolução Francesa tem como antecedente histórico um país dominado pelo poder absolutista de seus reis. A expropriação, mediante pesados tributos é um dos fatores motivadores da Revolução. Mais uma vez, a tributação se apresenta como fator fundamental para uma revolta.

A Revolução Francesa é tema obrigatório dentro da educação fiscal, por dois aspectos básicos: a tributação exigida pelo rei, com o baixo nível de retorno social dos tributos e a participação popular decisiva para romper com o *status quo*. Aqui se originam profundas discussões sobre a cidadania, já que é nitidamente uma organização dos excluídos e que se torna fato importante na Revolução.

Um instrumento histórico importantíssimo para a cidadania é produzido no seio da Revolução Francesa - a Declaração dos Direitos do Homem, proclamada em 26 de agosto de 1789, tendo como característica fundamental seu papel universal, não se restringindo aos franceses, mas a toda uma luta por igualdade, fraternidade e liberdade humana.

Feita essa recuperação histórica da cidadania, cabe abordá-la com assento na concepção apresentada por Marshall, considerada um clássico no tema, ao abordar o conceito com o foco voltado para a conquista de direitos em três dimensões: civis, políticos e sociais (COELHO, 2005, p. 19-20):

Marshall interpretou o desenvolvimento da cidadania por um viés histórico, relacionando-a com as instituições e com os valores políticos. O autor estudou a ampliação dos direitos fundamentais e do número de pessoas que poderiam gozar de tais direitos, para entender como se deu o processo de "extensão da cidadania" após as revoluções burguesas. [...] Marshall interessava-se especialmente pelo impacto da cidadania sobre a desigualdade social e, com esse objetivo em vista, pensou a cidadania dividida em três elementos ou dimensões: direitos civis, políticos e sociais. Segundo ele, cada um desses elementos surgiu em tempos (momentos históricos) diferentes, embora alguns processos tenham acontecido simultaneamente, já que o tempo não pode ser pensado de forma estática.

Assim, para se ter cidadania é, na visão de Marshall, imprescindível a junção dessas três vertentes do direito. Para se ter plenitude na cidadania, há de alcançar a completude de acesso, revelando-se uma ação ampla para a formação do cidadão pleno. Aquele que não atinge as três dimensões é chamado de cidadão incompleto, e o que não é contemplado com nenhum direito é o não cidadão (CARVALHO, 2003).

Para que essa cidadania ativa se efetive, é necessária a ação de agentes sociais em processos de participação, de atuação na busca de atendimento às demandas sociais, uma participação em constante processo de descoberta, como anota Demo (2001, p. 44): "Participação é conquista, é processo infindável, em constante vir-à-ser, sempre se fazendo, é uma conquista processual. Não pode ser entendida como dádiva, nem como concessão, nem como algo preexistente."

Destaque-se que essa participação só se reveste de sentido quando é efetiva e atuante. Não quando se percebe como uma "possibilidade", manipulada pelo poder estabelecido para dar falsa ideia de participação (DEMO, 2001).

A participação se efetiva na gestão pública pelo exercício do controle social, ou seja, no acompanhamento, pela sociedade, das ações realizadas pelo Poder Público. Expressão muito usada na atualidade, o controle social se baseia numa cidadania ativa e na participação da sociedade (CORBARI, 2004).

É pelo controle social que se consubstancia o papel do agente social na consecução das demandas da sociedade, exigindo dos gestores públicos aquilo que lhe é direito e para o qual existe a figura do Estado. Destaque-se que o controle social é figura emblemática de processos democráticos, não se imaginando em regimes de exceção que a sociedade tenha poder de intervir. (SILVA, 2002).

A prática do controle social vem no escopo da Constituição de 1988, não por acaso chamada de Constituição cidadã, que estabelece forma de participação e transparência das ações de Estado (VALLE, 2002, p. 82):

Por certo, a figura do controle social da Administração veio mesmo a ganhar grande impulso foi com a edição da Carta de 1988, que a par de referências expressas a institutos próprios ao atingimento dessa finalidade, forneceu os mecanismos de publicidade impostos ao Estado. Com esse binômio acesso às informação-meios de controle, torna-se possível uma efetiva fiscalização sobre as atividades, antes acobertadas por afirmações vagas de proteção ao sigilo, preservação da discricionariedade da administração, e outras.

Uma das formas basilares dessa participação para a cidadania passa pelo processo educacional. Uma educação voltada para a formação de pensadores, de agentes sociais efetivos no curso da história. A importância do processo educacional é assinalada por Carvalho (2003, p. 11):

[...] a educação popular. Ela é definida como direito social, mas tem sido historicamente um pré-requisito para a expansão dos outros direitos. Nos países em que a

cidadania se desenvolveu com mais rapidez, inclusive na Inglaterra, por uma razão ou outra a educação popular foi introduzida. Foi ela que permitiu às pessoas tomarem conhecimento de seus direitos e se organizarem para lutar por eles. A ausência de uma população educada tem sido sempre um dos principais obstáculos à construção da cidadania civil e política.

A percepção do cidadão brasileiro sobre o que são seus direitos é turvada pela compreensão de que o Estado é o fornecedor desses direitos a título de benesse. Isso se justifica pela inversão da conquista dos direitos, em que os direitos sociais foram mais exaltados, criando uma visão paternalista do Estado e não como distribuidor de bens e serviços que pertencem de fato à coletividade.

Assim, a educação fiscal como fomentadora do debate em torno dos recursos públicos e da importância do controle social, mediante a participação cidadã, colabora diretamente com essa educação libertadora e de formação conducente à apropriação de conhecimento para a prática da cidadania, que deve ser marcada pela mediação histórico-social, não um arremedo de cidadania, pela metade ou outorgada pelo Estado, mas sim conquistada e estabelecida pela participação.

Como proposta de combater esse Estado corporativo e clientelista, e em busca da transposição da "cidadania de papel" - como conceitua Dimenstein (2001, p.17) acerca de garantias somente como letra impressa em papel e que não se reflete na vida cotidiana - para uma realidade presente, é que a educação fiscal se apresenta com sua concepção filosófica de educação para a participação.

2 EDUCAÇÃO FISCAL PARA A CIDADANIA

A educação é, sem dúvida, uma prática de mediação entre o ser e sua atuação no meio social. O processo educacional deve transcender a mera reprodução de conceitos formais e a ênfase em conteúdos e disciplinas, objetivando o debate em torno da localização do homem em sua história, como um ser integral, e não limitado a datas e significados pontuais.

Nesse sentido, a educação deve estar a serviço da contestação do que está erroneamente estabelecido, propondo a alteração do que não é válido para o bem-comum da sociedade, o que requer ação e compromisso, vontade e disposição dos sujeitos sociais ativos.

A educação fiscal é expressa como proposta de ação para a cidadania, voltada para a percepção social, na qual o cidadão está inserido e, principalmente, para o fornecimento de subsídios para uma atuação consistente e de contribuição para a melhoria das condições sociais daqueles não contemplados pela justiça social, ou seja, os excluídos.

Essa é a proposta da educação fiscal de forma ampliada: instrumentalizar o cidadão para a melhoria de toda a sociedade, num ato de conhecer para transformar, fazendo a intercessão do conhecimento com a ação crítica. Conforme estabelece o documento da Escola de Administração Fazendária (Esaf), coordenadora do Programa Nacional (PNEF):

Nesse contexto, surge a discussão do tema Educação Fiscal, visando à conscientização da sociedade quanto à função do Estado de arrecadar impostos e ao dever do cidadão contribuinte de pagar tributo. Entretanto, a Educação Fiscal não é apenas isso; é, principalmente, um desafio, pois se trata de um processo de inserção de valores na sociedade, como o de percepção do tributo que assegura o desenvolvimento econômico e social, e com o devido conhecimento de seu conceito, sua função e sua aplicação. [...] Para que haja mudança de comportamento na sociedade, com o despertar da consciência de cidadania, é necessária uma ação educativa permanente e sistemática, voltada para o desenvolvimento de hábitos, atitudes e valores. A Educação Fiscal é um trabalho de sensibilização da sociedade para a função socioeconômica do tributo. Nesta função, o aspecto econômico refere-se à otimização da receita pública, e o aspecto social diz respeito à aplicação dos recursos em benefício da população (BRASIL 2002, p. 8).

De forma objetiva, foi possível inventariar como características da educação fiscal a ação educativa sob a perspectiva participativa e inclusiva. Nela, é propício o fato de que as mais diversas temáticas relacionadas ao tecido social sejam contempladas, tais como: focar a realidade atual, características dos temas transversais de um modo geral; questionar e propor melhorias sociais, com suporte na participação efetiva em associações, sindicatos, orçamento participativo; senso crítico para interagir e exercer o controle social; e, por fim – e com respaldo nas características anteriores –, uma visão de cidadania ativa e plena, com direitos e deveres respeitados.

A seguir estão listados, na visão da autora deste trabalho, os principais obstáculos para levar a efeitos a educação fiscal como tema a ser inserido no cotidiano social, bem como na ação dos atores sociais de forma geral.

Descrédito das instituições, nos governantes e gestores públicos: esse é, sem dúvida, o maior desafio a ser vencido para a prática da educação fiscal. Por todo o ranço histórico de desmando, ineficiência e ineficácia, a população tem sérias restrições em acreditar que é possível mudar esse quadro, e que a sua participação pode alterar essa realidade cristalizada em suas mentes, passo fundamental para uma atuação mais cidadã. Como esclarece Maria das Graças Rua (apud GONÇALVES, 2002, p. 7), “A grande mudança atual e que coincide com uma ampliação do conceito de cidadania é a descoberta de que o cidadão pode influir também na Administração Pública.”

Corrupção: um dos maiores cânceres da Administração Pública, tornando por demais difícil a missão daqueles que acreditam e praticam uma conduta ética no serviço público. Em geral, é a primeira indagação dos incrédulos – Pagar tributos e lutar para sua aplicação, se em verdade o dinheiro, em grande escala, vai para o bolso de alguém? Os escândalos sucessivos alimentam essa percepção.

A cultura da “Lei de Gerson”: Desde a década de 1970, a expressão “Lei de Gerson” passou a ser lugar-comum na sociedade brasileira. Criada como motivo publicitário (cigarros), em que Gerson, jogador da seleção tricampeã mundial de futebol, afirmava que gostava de levar vantagem em tudo

("certo?"), passou a ser considerada ação inteligente. Afinal, ser esperto é levar vantagem sobre os outros. Isso se aplica às práticas tributárias, com base na sonegação; aos comportamentos anticidadãos de furar fila ou passar em sinal vermelho.

Reduzida prática de participação: ainda está em decurso no Brasil a prática da participação, provavelmente em função de décadas de regime de exceção; é preciso superar essa zona de conforto. Participar exige comprometimento, e nem sempre é confortável. Afinal, apesar de todos os compromissos pessoais e profissionais, de uma jornada de trabalho e em casa, é preciso encontrar tempo para ler, para estar ciente do que acontece no Legislativo, no Executivo, como estão sendo aplicados os recursos públicos, como corrobora José Olímpio Bastos (apud GONÇALVES, 2002, p. 3):

Temos tendência a repudiar aquilo que nos incomoda e então, nos limitamos a reclamar, sem nada fazer para que a situação mude. Mas, é normal ao ser humano essa acomodação. Resta uma atitude a quem consegue enxergar tudo isso. Atitude essa que não deve restringir-se à indignação, mas, à vontade de transformar essa realidade.

Falta de transparência ou cultura de sombras: especialmente porque os legisladores e governantes não estão habituados a esse controle social proposto pela educação fiscal, e, como tal, não facilitam o acesso por meio de uma informação transparente, apesar da Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece a prestação de contas, ou a Lei de Acesso à Informação. A transparência é qualidade fundamental, e obrigatória, quando se trata de gestão pública (TORRES, 2005, p. 243):

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se, assim, ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de norma antielisivas, da abertura de sigilo bancário e do combate à corrupção.

Concepção de um tema voltado para mera arrecadação de tributos: é muito comum quando da abordagem do tema em sala de aula, para professores, profissionais liberais e outros, existir no contato inicial a sensação de que se trata de mais um artifício do governo para aumentar a arrecadação, a exemplo do que são as campanhas de troca de notas fiscais por bônus financeiros, sorteios de casas, automóveis etc. Tal percepção acontece até que se verifique não se tratar simplesmente de um programa de governo, ou político-partidário, mas sim de um programa de Estado, ou seja, não se resume a uma visão imediatista, mas sim de longo prazo, de mudança de cultura do cidadão e do gestor que deverá aplicar aquele tributo no bem-estar da sociedade; assim, volta para a sociedade o que de fato a ela pertence.

Especificidade do tema: quando se aborda a educação fiscal e se ressalta a importância da temática, é comum encontrar uma resistência: o receio de abordar um tema aparentemente árido e

complexo. Como exposto anteriormente, porém, não se trata de formar tributaristas ou expertos em orçamento, e sim formar pensamento crítico sobre os tributos, o papel do governo na gestão dos recursos públicos e como se efetiva a participação popular na Administração Pública. Feito isso, a educação fiscal terá realizado com sucesso sua missão.

Como visto, superar as dificuldades é um grande desafio para que a educação fiscal tome assento nas discussões nacionais e locais. Exige esforço de todos os lados: do cidadão comprometido, do estudante que sonha com um país melhor, do professor que tencionava alterar uma realidade perversa, dos governantes éticos, dos servidores públicos que acreditam que é possível um futuro mais digno. Assim, todos serão vencedores e participantes de uma sociedade com mais equidade e justiça social.

3 A EDUCAÇÃO FISCAL NO CEARÁ

O PEF - Ceará nasceu em 1998, datando de 14 de agosto daquele ano a aula inaugural do Programa veiculada pela TV Ceará, por meio do sistema de telensino, que se constituía numa sistemática de aula emitida pelo sistema público de televisão; na sala de aula o orientador de aprendizagem (professor) aprofundava os conceitos apresentados em vídeo-aula, com suporte em material de didático. (SILVA, 2007, p. 84-85)

Desenvolve-se formalmente a Educação Fiscal, no Estado do Ceará, mediante a parceria entre Secretaria da Fazenda do Estado, Secretaria da Receita Federal do Brasil – 3a Região Fiscal (SRFB), Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) por intermédio das Secretarias de Finanças (Sefin) e Educação do Município (SME), Secretaria de Educação do Estado (Seduc) e Centro Regional da Esaf (Centresaf), constituindo, desta forma, o Grupo de Educação Fiscal Estadual (Gefe Ceará).

O Gefe estabelece as ações de desenvolvimento do Programa de Educação Fiscal com base na filosofia e premissas do programa nacional. As ações são implementadas a partir do grupo e da adesão de aliados, criando-se uma rede de educação fiscal. Ressalte-se, ainda, que embora se tenha um grupo agindo em parceria, cada instituição tem sua autonomia de desenvolver ações específicas em sua linha de interesse.

Dessa forma, serão apresentadas as práticas desenvolvidas pela Célula de Educação Fiscal da Sefaz do Ceará, sendo que algumas experiências se dão em parceria com outras instituições e outras são de responsabilidade da Ceduf.

O decreto de criação do então Programa de Educação Tributária (PET), de dezembro de 1998, anota a função conscientizadora do Programa (CEARÁ, 1998, p. 1):

Art. 1º - Fica criado o Programa Educação Tributária junto às instituições de Ensino, objetivando conscientizar as pessoas sobre a importância do pagamento de tributos,

um dos principais deveres do cidadão, bem como o de esclarecer sobre o papel do Estado de arrecadar tributos e aplicá-los eficientemente para o desenvolvimento da sociedade.

Os objetivos do então chamado PET foram elaborados nessa perspectiva da disseminação de informações e conhecimentos para a prática da cidadania, conforme estabelece seu projeto (CEARÁ, 1998, p. 3):

Geral: evidenciar que a educação tributária contribui para a construção da cidadania;
Específicos: Esclarecer a população que o pagamento de tributos é um dos principais deveres do cidadão, e é dever do Estado arrecadar tributos e aplicá-los eficientemente para o desenvolvimento da sociedade;
Estimular o exercício da cidadania, sensibilizando a população para a importância de acompanhar a correta aplicação dos recursos arrecadados, através dos canais legais de participação;
Despertar no estudante a consciência quanto à exigência do documento fiscal como mecanismo gerador de recursos públicos.

Para fortalecer o PEF, a Sefaz criou, em 2007, a Célula de Educação Fiscal (Ceduf). Assim, a educação fiscal deixou de ser um programa desenvolvido por um setor de planejamento e passou a fazer parte da estrutura organizacional. Atualmente, a Ceduf conta com 07 servidores fazendários e 03 terceirizados, que têm como missão disseminar a educação fiscal no Estado do Ceará, além do apoio de diversos colaboradores que, mesmo não sendo lotados na Célula, participam de ações como capacitação, palestras, oficinas. O conceito que se busca é o envolvimento de servidores fazendários de setores diversos com a educação fiscal.

O PEF tem produzido sistematicamente materiais que instrumentalizem as ações e facilitem a compreensão da relação entre tributos e cidadania, observando o preceito de adequação dos conteúdos ao público e a especificidade regional, garantindo a identificação do participante do programa e o conteúdo disponibilizado. Atualmente, são os seguintes os materiais pedagógicos utilizados:

- livros de aluno e professor de ensino fundamental II;
- apostila de capacitação para a formação de professores e servidores públicos;
- vídeo-aulas;
- desenho animado – “A turma da Cidadania” – em DVD com três histórias sobre cidadania, tributos e ICMS, produzidos pela Casa Amarela – Universidade Federal do Ceará - UFC e destinados a crianças do ensino fundamental I;
- revista em quadrinhos com as mesmas personagens do desenho animado;
- peça de teatro: “A comédia da Cidadania”; escrita pelo dramaturgo cearense José Mapurunga;
- Jogo da Cidadania: jogo de tabuleiro no qual o participante segue uma trilha com informações sobre tributos e cidadania;

- Bloco de atividade: caderno para realização de atividades lúdicas envolvendo os conceitos de educação fiscal;

- Cadernos impressos pela ESAF para o curso disseminadores de educação fiscal;

- CD com o conteúdo do curso Disseminadores de Educação Fiscal;

- Fascículos do curso Educação Fiscal e Cidadania.

Neste momento, estão em fase de produção novos livros didáticos para alunos e professores do ensino fundamental II, ensino médio e universidades, fortalecendo o conteúdo e sedimentando o conhecimento produzido no PEF Ceará.

Utilizando-se desse material, o PEF realiza as capacitações de professores; promove seminários estaduais; participa de feiras e eventos acadêmicos; recebe visita de estudantes de escolas públicas e privadas na Sefaz; forma servidores públicos no tema; realiza palestras em universidades, escolas públicas e privadas, associações empresariais e sindicais; ONGS; comunidades; enfim, nas mais variadas situações nas quais existam pessoas dispostas a discutir cidadania e aprender a praticar o controle social.

3.1 Projetos em destaque

Entre as atividades realizadas pela Ceduf², algumas são destacadas pelos resultados obtidos e também pelo pioneirismo na sua realização. Os dados apresentados a seguir estão contemplados nos relatórios anuais disponibilizados pela Sefaz no seu sítio de internet: www.sefaz.ce.gov.br.

3.1.1 Educação a distância

O Ceará tem trabalhado com a formação a distância, via internet, de disseminadores de educação fiscal, especialmente destinado a professores e servidores públicos das três esferas de governo, promovida pela Esaf. Trata-se de um instrumento que possibilita a participação de cidadãos de forma ampliada, vencendo a barreira geográfica e de tempo. São cerca de 6.600 disseminadores já formados desde 2003. O Ceará tem 70 tutores, servidores das instituições gestoras do PEF Ceará, capacitados para atuarem no acompanhamento das turmas anuais do curso Disseminadores de Educação Fiscal (DEF). Além da tutoria, os servidores que atuam nessa função são importantes parceiros em diversas atividades de divulgação, sensibilização e formação em educação fiscal.

O curso, tem atualmente, 120 horas/aulas, dividido em cinco módulos: Educação fiscal no contexto social, Relação Estado-sociedade, Função social dos tributos, Gestão democrática dos recursos

² Informações sobre as atividades e os resultados obtidos pelo PEF Ceará e Ceduf podem ser visualizados no sítio da Sefaz Ceará: www.sefaz.ce.gov.br.

públicos e Projetos em educação fiscal.

Um resultado do curso DEF é a implementação de projetos pedagógicos e planos de ação elaborados pelos participantes, nos quais são realizadas ações de educação fiscal destinadas aos mais diversos públicos, garantindo capilaridade e amplificação da educação fiscal, corroborando a característica universal da temática. A implementação de projetos possibilita aliar teoria à prática, percebendo o exercício da educação no seu cotidiano.

3.1.2 Seminários e palestras

Os seminários e palestras constituem-se em uma das principais atividades de educação fiscal, pois marcam o contato direto do PEF com o seu público. Oportunidade de dialogar e apresentar a proposta da educação fiscal para a cidadania. Já foram promovidos eventos em universidades, escolas de ensino básico e médio, sindicatos, associações profissionais etc. Desde a institucionalização da educação fiscal na Secretaria da Fazenda, com a criação da Ceduf, as ações têm sido intensificadas pela dedicação exclusiva da equipe de servidores: entre 2008 e 2013 foram sensibilizadas cerca de 11.600 pessoas, entre capital e interior do Estado.

3.1.3 Monitores de Educação Fiscal

A Secretaria da Fazenda assinou convênio com a Secretaria da Educação (Seduc), em 2007, para disponibilizar estágios remunerados a jovens da rede pública estadual de ensino. O objetivo é formar grupos para disseminação junto à escola, comunidade e família sobre aspectos ligados à ética, cidadania e da função social do tributo. A parte prática do curso acontece no Programa Sua Nota Vale Dinheiro, que desenvolve um projeto voltado para a conscientização do cidadão sobre a importância da exigência da nota fiscal na aquisição de bens e serviços. Até o final de 2013, a Sefaz contou com a participação de 1.377 estagiários.

3.1.4 Educação Fiscal Itinerante

Ao considerar a necessidade de sensibilizar o público interno, o Projeto objetiva disseminar de forma crítica e reflexiva os conteúdos da Educação Fiscal no local de trabalho do servidor e do colaborador fazendário. A ideia é que o público interno possa refletir como e em que medida o Programa de Educação Fiscal pode ser inserido no exercício das suas atividades funcionais e no cotidiano. No momento em que o agente do Fisco incorporar a essência da Educação Fiscal, é possível a práxis do PEF e, por conseguinte, uma nova cultura tributária. O Projeto já alcançou 229 servidores e colaboradores, tendo sido iniciado em 2013.

3.1.5 Cidadania Fiscal para Universitários

O projeto compreende a realização de capacitação de estudantes universitários e tem por objetivo disseminar a função social do tributo e seu papel para a consecução de políticas públicas de melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, possibilitando a instrumentalização dos estudantes para o exercício profissional, a participação e o controle social. Em 2013, foi realizado em parceria com o Conselho Regional de Contabilidade (CRC) no Ceará e teve 104 alunos capacitados. A atividade contou com a participação do SRFB, Centresaf, Sefin e Tribunal de Contas do Município (TCM), abordando os temas referentes às suas responsabilidades na tributação e no controle social. A primeira experiência do curso foi voltada para alunos do curso de Ciências Contábeis, ofertando uma formação sintonizada com papel social e cidadão do profissional de contabilidade, um dos mediadores das relações entre o fisco e a sociedade.

A Ceduf também desenvolveu uma outra versão do curso para alunos universitários de cursos superiores diversos, possibilitando uma visão sistêmica da tributação e da cidadania. O curso foi realizado em parceria com a Faculdade Ateneu e Universidade Vale do Acaraú que formaram, conjuntamente, 109 alunos na temática.

3.1.6 Noções de Cidadania Fiscal para Moradores de Comunidades

O objetivo é proporcionar uma reflexão inicial acerca da cidadania fiscal para moradores de comunidades próximas às unidades da Sefaz, no intuito de contribuir para sua emancipação social e humana. A partir de atividades lúdicas, os participantes vivenciam a realidade da cidadania e dos tributos, aproximando-se, assim, do Fisco. Em 2013, foram formadas três turmas, sendo os alunos moradores das Comunidades Poço da Draga, Moura Brasil e Graviolas, todas próximas às sedes I, II e III da Sefaz, em Fortaleza, somando um total de 41 participantes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A educação fiscal mostra-se como contribuição para a formação cidadã da população brasileira. Nas mais variadas ações executadas pelo Programa de Educação Fiscal do Ceará, entre as quais palestras, seminários e cursos, observa-se a reação positiva aos aspectos abordados relativos aos direitos e deveres, a atividade arrecadadora do Estado e a consequente necessidade do cidadão exercer o acompanhamento da aplicação do dinheiro público.

A educação fiscal se propõe a ser um canal de acesso a esse conhecimento. A sua prática nos diversos segmentos sociais, a partir da disseminação dos valores relativos ao exercício da gestão pú-

blica com ética e respeito ao cidadão, constitui contribuição relevante ao exercício do controle social. A educação é uma ferramenta primordial em qualquer esforço de transformação que se queira implementar em uma nação.

O debate sobre a educação fiscal é assunto obrigatório, não só no sentido curricular, mas também como prática social. De fato, é necessário discutir a educação brasileira, seu currículo e suas práticas, na busca de uma ação mais libertadora e não pela simples formação em conteúdos de leitura e operações matemáticas. A formação humana somente com esses conteúdos é pobre e pouco revolucionária o status quo. A escola é espaço de construção de uma nova realidade, sem o que se está fadado ao continuísmo e à falta de perspectivas.

Tal fato por si é respaldo para que cada vez mais se busque a compreensão de como se processa a história do cidadão e de sua Nação. Para cada passo dado em direção a uma sociedade mais justa, estará em sua base o conhecimento sobre como acontece a arrecadação e como se deve acompanhar e controlar o gasto público. Este fato não ocorre só nos gabinetes das assembleias e câmaras alta e baixa, também, mas no cotidiano. Para que o futuro reserve uma sociedade cada vez mais participativa e um cidadão atuante e engajado, são necessários conhecimento e informação que vêm nos debates sobre cidadania. Nesse aspecto, a educação fiscal deve colaborar de forma efetiva com esse novo País que se busca na equidade social e na participação.

O que a experiência da Ceduf no Ceará tem registrado é o crescente interesse das pessoas em acessarem o saber das questões tributárias, compreendendo como se processa a administração pública dos recursos disponibilizados pelo cidadão para o fornecimento dos serviços públicos a eles destinados.

Cada vez mais pulsa o desejo de participar e isso requer conhecimento do processo. A educação fiscal se torna a cada dia mais importante. A resistência oriunda do descrédito tende a ser substituída pela vontade de aprender para transformar. Sair às ruas, como se tem visto desde 2012, tem se tornado um hábito e para que se torne uma prática cidadã é necessário se apropriar do conhecimento para encontrar os equívocos da gestão pública e apontar novas perspectivas.

Não se pode falar em direitos de cidadania sem uma base financeira que os sustentem. Vida em sociedade deve pressupor solidariedade e essa é a função do tributo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária (Esaf). **Programa Nacional de Educação Fiscal**. Brasília, 2002.

BASTOS, José Olímpio. **Senhor cidadão, você é o patrão**. Belém: Independente, 2000.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

CEARÁ. **Decreto n. 25.326, de 23 de dezembro de 1998**. Institui o Programa de Educação Tributária do Ceará.

_____. Secretaria da Fazenda do Ceará. **Programa de Educação Tributária**, Fortaleza, 1998.

_____. Secretaria da Fazenda do Ceará. **Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará (PEF Ceará)**, Disponível em: www.sefaz.ce.gov.br. Acesso em 05 fev. 2014.

COELHO, Carolina Marra S. **Cidadania em políticas públicas voltadas para mulheres em situação de violência de gênero**. 2005, 168f. Dissertação (Mestrado em Psicologia Social), Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

CORBARI, Ely Célia. Accountability e controle social: desafio à construção da cidadania. **Cadernos da Escola de Negócios da Unibrasil**, São Paulo, jan./jun. 2004.

DEMO, Pedro. **Participação é conquista: noções de política social participativa**. 5. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

DIMENSTEIN, G. **O cidadão de papel**. 19. ed. São Paulo: Ática, 2001.

KARNAL, Leandro. Estados Unidos, liberdade e cidadania. In: PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (org.). **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2003.

GONÇALVES, João Gomes. Ética na gestão fiscal-cidadania: experiência do Programa Nacional de Educação Fiscal, Brasil. In: **VII Congresso Internacional del Clad Sobre la Reforma del Estado y de la Administracion Pública**, Lisboa, 2002.

MONDAINI, Marco. O respeito aos direitos dos indivíduos. In: PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (org.). **História da Cidadania**. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2003.

MARSHALL, T.H. **Cidadania, classe social e status**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1967.

PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (org.). **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2003.

RUA, Maria das Graças. **O contexto contemporâneo de atuação do Estado: as novas relações estado/sociedade**. Brasília: Esaf, 2002.

SILVA, Imaculada. Programa de Educação Fiscal e Escola: caminhos e descaminhos na construção da cidadania. **Revista Políticas Públicas & Sociedade**, v. 1, n. 1, jul./dez., 2010.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle social:** reformando a administração para a sociedade. Brasília: Publicações do Tribunal de Contas da União, 2002.

SILVA, Imaculada; MOTA, Luiza O. S.; MACHADO, Sandra O. La Educación Fiscal en el Estado brasileño de Ceará. In RIVILLAS D., Borja, PÉREZ, Angeles, TORRE, Tereza (org.). **Educación Fiscal y Cohesión Social. Experiencias de América Latina.** Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado do Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** São Paulo: Renovar, 2005.

PARTE II

TRIBUTAÇÃO E CIDADANIA FISCAL

A RIQUEZA AO ALCANCE DE TODOS

Alberto Amadei Neto¹

SUMÁRIO: 1 Os “sem-imposto”. 2 O fim da meada política tributária. 3 Os super-ricos e as desigualdades. 4 A Constituinte e o Parlamento. 5 Os sem-fortunas nenhuma. 6 O diagnóstico do IPEA. 7 Os condenados à “repressão fiscal”. 8 Os sem-imposto no país dos contrastes. 9 Os weberianos estariam chegando? 10 Os moedeiros grandes e seus pretextos falsos. Referências.

“Pergunto-lhes quais são as outras soluções. O livre mercado e governos autoritários não resolveram o problema. Não sou dogmático, só estou tentando provocar discussão”.

Raúl Prebisch

Para Lina Maria Vieira, em testemunho da sua notável competência, inquebrável espírito público e extraordinária dedicação enquanto Secretária da Receita Federal do Brasil, onde fez subirem de relevo a educação fiscal, a meritocracia ética, a cooperação federativa e a fiscalização dos grandes contribuintes como políticas estratégicas da administração tributária federal.

Um imposto sobre fortunas grandes

“Quando a verdade não puder ser mostrada nua e crua, vista-a com humor e ironia. Pode fazer isso? Vou tentar.”

A Noite da Borboleta Dourada

“O aumento da canalhice no Brasil é resultado da má distribuição de renda”.

Millôr Fernandes

1 OS “SEM-IMPOSTO”

O jornalista Janio de Freitas não poderia ter sido mais feliz ao traduzir o universo dos super-ricos quando repisou o fato social do Brasil ser um país tão cheio de riquezas prepotentes e avaras. (FREITAS, 2013)

A acumulação no Brasil de grandes fortunas – termo cunhado em 1903 (MILL, 1974) – é fruto de um padrão cultural enraizado na arrogância e luxo da Casa Grande, por meio de relações privilegiadas junto aos donos do poder, caldeado e inserido em “um círculo impermeável de poder e mando” (FAORO, 2012), que as tornaram infensas ao manancial tributário existente, exceto quanto a benesses

¹ Graduado em Administração Pública pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, com especialização em Política Fiscal e Finanças Públicas pela Escola Interamericana de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro. Auditor da Secretaria da Receita Federal do Brasil. E-mail: alberto.amadei-neto@receita.fazenda.gov.br.

originárias de estímulos fiscais, cambiais e creditícios de toda ordem à custa do Erário, do qual sempre foram clientes preferenciais.

O Doutor Ulysses Guimarães deixou-nos uma lição inolvidável quando desvelou, ao cabo do processo constituinte da redemocratização brasileira, a razão de termos marchado duas décadas assombradas pelo autoritarismo e arbítrio.

Dizendo-se “velho, nunca velhaco”, carimbou o frontispício da Carta de 88, com um sapientíssimo vaticínio: “traidor da Constituição é traidor da pátria; conhecemos o caminho maldito, rasgar a Constituição”.

Infelizmente, a afirmação imperativa do lendário deputado federal do MDB, cujo valor político e literário é memorável, não constou da Carta Magna. Seu pronunciamento antológico faz parte, apenas, das notas taquigráficas daquele momento histórico, encravado no dia 5 de outubro de 1988, que marca a promulgação da “Constituição Cidadã”; data do reencontro do Povo brasileiro com o Estado e a Nação.

A grande fortuna, além de ser uma base tributária inexplorada, sistematicamente negligenciada, também remete ao indispensável incremento do financiamento da coesão social, dentro do marco da legitimidade constitucional de um Estado Democrático de Direito. Não mais sendo tolerável, nem sua dilação, e menos ainda revisitar, como tantas outras vezes, a repisada polêmica quanto à inconveniência econômica da sua regulamentação, a pretexto de sua insignificância no domínio fiscal e supostos malefícios à produção e circulação de mercadorias e serviços.

As sucessivas crises financeiras, desde a quebra do México em 1994 à crise global de 2008, que motivaram inúmeros planos de ajustes recessivo-estruturais, não deixam dúvida a respeito do cabimento lógico e da procedência macroeconômica do tributo sobre a grande fortuna. Ademais, o ordenamento constitucional constituinte recepcionou a legítima motivação da justiça fiscal no capítulo das finanças públicas, após um prolongado debate na Assembleia Nacional Constituinte, durante o período que medeia entre 1º de fevereiro de 1987 até 05 de outubro de 1988.

A previsão constitucional do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), portanto, emerge desse processo partejado pela Emenda Constitucional nº 26, de 27 de novembro de 1985. O tributo incrustado no artigo 153, engastado no seu inciso VII, ainda consta da Constituição Federal vigente. Mais de um quarto de século já decorreu e a disposição constitucional ainda não logrou ser regulamentada para integrar o nosso sistema tributário.

A herança constitucional é de ser recuperada. Não deveria prevalecer a tese de alguns críticos acendrados, de que a nação brasileira seja desmemoriada. Tal afirmativa retrata o descaso com que se maneja o passado para contornar necessidades atuais indesejáveis.

A transição do Estado Novo para o sistema constitucional de 1946, ainda recendendo ao fim da II Guerra Mundial, foi impulsionada, de maneira exclusiva, pelas demandas do Tesouro. A partir daí,

as circunstâncias restritivas foram sendo vencidas, por modelos e organizações que plasmaram o horizonte tributário brasileiro. Sobrepuôs-se nesse período a presença de Gerson Augusto da Silva (1986) na Comissão Especial que formatou o Código Tributário Nacional, em 1954.

A principal das reformas, a tributária da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, não atacou a concentração da renda e da riqueza nacional, ainda que haja pretendido alguma progressividade e seletividade no redesenho da matriz tributária brasileira, ensaiada gradualmente desde 1946. Como se vê, o processo de acumulação das **riquezas prepotentes e avaras**, simultaneamente ao aprofundamento da distribuição social desigual da renda, perdura faz muito tempo e alonga-se por um interregno bem mais largo do que as duas décadas consumidas na concretização da concepção gersoniana da tributação nacional.

O que salta aos olhos após uma mirada dos últimos 70 (setenta) anos é o extraordinário êxito político e magnífica engenhosidade econômica nos procedimentos de blindagem patrimonial, invulneráveis à fixação de um tributo ou contribuição social no domínio das grandes fortunas. Impossível deixar de reconhecer no IGF, a compatibilidade com a noção de política tributária do genial Gerson Augusto da Silva (1986), concatenados, enquanto mecanismo de promoção do desenvolvimento, na perspectiva de que, quando se modificam as estruturas de rendas disponíveis e dos preços relativos, o instrumental tributário deve ser utilizado para auxiliar a indução e correção dos seus resultados.

Nem só deixamos de admitir um passado constituinte, como desrespeitamos o presente ao nos deparamos com ele; mesmo se a sua legitimidade tenha sido explícita e permaneça expressa, insofismavelmente, no texto constitucional. Certamente, a ausência de um Imposto sobre as Grandes Fortunas representa o maior exemplo da iniquidade do sistema tributário nacional, caso levadas ao pé da letra, tanto as anotações ortográficas sobre o radical do termo, do latim *iniquitate*, quanto à formidável desigualdade da carga tributária suportada pelos brasileiros, inversamente proporcional à renda pessoal e à capacidade contributiva.

Uma realidade fiscal cuja origem abissal não escapou do olhar penetrante do maior constitucionalista brasileiro vivo: “É a mais desumana concentração de renda do mundo” (BONAVIDES, 1999).

O insigne jurista aprofunda o seu diagnóstico a respeito da escandalosa assimetria do processo de acumulação da riqueza no nosso País: “Não transgride tal inconstitucionalidade a essência dos direitos fundamentais de todos os graus e dimensões?” (BONAVIDES, 1999). A indagação do nonagenário jurisconsulto arranca de uma visão social que abrange um espectro de pelo menos seis décadas, e não esconde sua perplexidade:

Como foi possível a Nação retroceder tanto? Socialmente, o Brasil é o país mais injusto do mundo; por um paradoxo, sua riqueza fez seu povo mais pobre e suas elites mais ricas, numa proporção de desigualdade que assombra cientistas sociais e juristas de todos os países. (BONAVIDES, 1999)

O professor emérito não pára aí, ao falar do “infortúnio desse povo”, cuja natureza deriva de “a classe dominante empenhar-se em aprofundar a injustiça social, em governar unicamente para as elites e em perpetuar o status quo de iniquidade e violência, que é a desonra de uma Nação”.

O Grande Dicionário Porto Editora trata a iniquidade como injustiça; perversidade; corrupção nos costumes; crime. O Dicionário Houaiss diz que a iniquidade é, ainda, ação ou coisa contrária à moral e à religião; ato contrário à justiça; ato perverso; maldade.

O lapso tributário, calcado na perda da memória brasileira constituinte, no caso do IGF é claramente seletivo, e coincide, totalmente, com a nítida percepção identificada particularmente nas classes de altas rendas do desejo de não pagar impostos (FURTADO, 1963).

2 O FIO DA MEADA DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA

“Arbitraram-se nas passadas vários modos de tributos, para remédio da conservação do Reino; mas como esses tributos não foram efetivos, como estes remédios saíram ineficazes, importa agora remediar os remédios”.

Padre Antônio Vieira

“O objetivo dos detentores de riqueza é maximizar o ganho monetário. Não querem maximizar o produto”.

Gonzaga Belluzzo

Se o Tesouro Nacional não pode prescindir de financiamento, custeio e investimento, o imposto não pode deixar de ser uma das suas fontes de abastecimento, sem o que não há Estado e muito menos a prestação incontornável dos serviços públicos. A exceção a tal concepção genérica encontra-se reduzida a alguns autores anarquistas.

A tributação moderna estrutura-se com fulcro em três eixos articuláveis. Primeiramente, o raso, estritamente fiscal, de arrecadar recursos para cobrir as despesas públicas. Segundo, o estratégico, essencialmente social, de melhorar a distribuição da renda e da riqueza. Terceiro, o tático, basicamente funcional, de orientar a poupança, o investimento e a produção para corrigir as imperfeições e assimetrias congêntas aos mercados.

O objetivo fiscal, historicamente, precedeu aos demais, e ainda hoje, muitos tributos só se justificam como instrumentos de arrecadação, como o Imposto sobre Operações Financeiras, que foi o sucessor, pela Emenda Constitucional nº 18, do extinto Imposto do Selo.

O objetivo social está contido na idéia de usar os impostos como meio de melhorar a distribuição de renda e da riqueza de um País e data do início do século passado. O princípio que desde então se firmou foi o de tributar progressivamente a renda, as heranças e os ganhos de capital.

Qual o índice ideal de progressividade do sistema tributário nacional é questão, em tese, aberta aos juízos de valor; embora em países marcadamente desiguais, com sinais de riqueza opulenta cons-

pícu, não mais deveria sê-lo, face ao caso concreto do Brasil, descrito como “o candidato a campeão mundial da desigualdade econômica” (HOBBSAWM, 1996).

Impostos fortemente progressivos inequivocamente melhoram a distribuição social da renda, não tanto pelo aumento da base, mas pelo corte no topo, pela diminuição da renda disponível dos muito ricos. Há elementos de evidência empírica a sublinhar: Suécia e Inglaterra costumavam apresentar muitos bons índices de equidade social, embora suas taxas de crescimento econômico correspondentes não fossem altas.

O objetivo funcional remete ao exemplo tradicional clássico, atualmente subjugado aos ditames da Organização Mundial de Comércio (OMC), das tarifas aduaneiras protecionistas, destinando-se a alguma finalidade econômica que não a mera arrecadação de tributos, com vistas a neutralizar as imperfeições do mercado no que tange à formação de poupanças e à orientação dos investimentos e da produção.

No Brasil, os gravames e isenções tributárias são de cunho nitidamente funcional e alguns exemplos explícitos merecem ser trazidos à tona: os incentivos do IRPJ aos investimentos no Norte e Nordeste, bem como em turismo e reflorestamento; à subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto; o extinto crédito-prêmio do IPI às exportações; a permissão de dedução em dobro, até 5% do lucro, das despesas feitas pelas pessoas jurídicas em educação e treinamento de pessoal.

Oportuno trazer à baila um elemento filosófico: teoricamente, todo incentivo deveria representar a contrapartida de alguma imperfeição de mercado, o que implica dizer que não seria dado incentivo a um setor, só porque possui rentabilidade baixa. Os incentivos deveriam caber apenas dentro de uma hipótese: a dos custos sociais serem inferiores aos privados, neutralizando as diferenças.

O fato social representado pelo elenco de milionários e bilionários brasileiros, não existentes, por exemplo, há trinta anos, é que centenas de bilhões de reais foram canalizadas para o senhorio da Casa Grande, sem que se levasse em conta a noção da capacidade contributiva, como lastro dos benefícios e incentivos fiscais. Vale dizer, os beneficiários das renúncias fiscais e prêmios tributários foram os habitantes do “Brasil de cima”.

Se cada um que dispõe de capacidade de contribuição para fazer frente às despesas públicas, não o fez na justa medida em que deveria tê-lo feito, por certo não houve a repartição equânime dos sacrifícios entre todos, de sorte que, com vistas à reforma social, também via tributação, cada dia que passa tarda demasiado no ajustamento da conta fiscal dos muito ricos, que sempre foram os maiores beneficiários do sistema tributário nacional, especialmente nas últimas três décadas.

O princípio da capacidade contributiva está apoiado, tanto no pensamento conservador, quanto no revolucionário. O jovem Marx nos seus Manuscritos econômicos e filosóficos, genericamente, assim o resumira, enquanto princípio basilar: “de cada um segundo sua capacidade, a cada um segundo sua necessidade”.

Já Stuart Mill (1983), seu antípoda, percebia que “tampouco uma redução repentina do capital teria qualquer efeito no empobrecimento do país, a menos que se tratasse de uma redução muito grande”, isto porque, “depois de alguns meses existiria no país exatamente tanto capital como se nenhuma parcela tivesse saído”.

Nos seus “Princípios de Economia Política”, o pensador contemporâneo de Marx, que supunha “cabem às classes mais altas o dever de pensar pelos pobres e de assumir a responsabilidade por sua sorte”, concluía que o “único efeito” da “redução repentina do capital”, que se poderia dar, quer por uma crise ou pela tributação, seria a exportação de menos capital e, literalmente sustenta: “se jogaria fora menos capital, na forma de especulação perigosa”.

Interessante que tal afirmativa de um conservador convicto tenha sido feita em 1893, quando os milionários e bilionários, nem de longe, se comparavam ao neo-senhorio da Casa Grande, mais de um século depois.

Um sistema tributário para ser equitativo tem de ser neutro em relação à inflação. Algo que não se viu mais, a partir do Plano Real. Se há inflação, e há, desde 01/01/1995, e se não há mais correção monetária, e não há, desde a mesma data, surgem quatro distorções.

A primeira é que os indivíduos serão jogados para faixas de tributação cada vez mais altas do imposto progressivo. Como essas faixas não se ajustaram no período de 1995 a 2002, e a partir de 2003, o ajuste reconhecido ficou muito abaixo da inflação, as rendas nominais aumentadas de acordo com a inflação vão sendo empurradas para as faixas cada vez mais avançadas dos progressivos. Isso afeta, aliás, muito mais a classe média; não os milionários e bilionários, porque estes já se encontram no limite superior da progressividade.

O Brasil inovou quanto à neutralidade relacionada à inflação, de sorte a sacrificar as rendas mais baixas e privilegiar as altas rendas. Se a inflação jamais deveria ser um meio de fazer as pessoas pagarem menos impostos – e isso ocorreu durante muito tempo no país **em favor das classes de altas rendas**, que atrasavam seus impostos para ganharem com a arbitragem financeira engordando as suas fortunas à custa do Tesouro – no Brasil a inflação tornou-se um meio de confisco generalizado sobre as classes assalariadas de renda mais baixa, porque as incluiu, sistematicamente, em faixas de alíquotas progressivas, disformes à sua real capacidade contributiva. Isso jamais aconteceu em relação às classes de altas rendas, que mereceram uma plêiade de favores e benefícios voltados à acumulação patrimonial e à riqueza financeira, descomunais.

O inadimplemento fiscal no caso das grandes fortunas está em desacordo com a história da evolução fiscal, porque, contraditoriamente, abraça a gênese da “teoria do lucro”, cuja concepção tributária é o “interesse particular” e despreza a “teoria da capacidade contributiva”, aonde o tributo vai lastreado pelo “propósito social”.

A arrecadação tributária nacional, desde meados dos anos 40, vem sendo realizada de forma

demasiado desproporcional, recorrendo fortemente aos tributos regressivos indiretos, responsáveis por cerca de dois terços da carga fiscal.

Os diretos progressivos somam não mais do que tão somente um terço. As grandes transformações tributárias ocorridas nos anos 60, a partir do golpe militar, e nos 80, após a Assembleia Nacional Constituinte, configuraram um sistema tributário nacional apto a produzir maior carga tributária, com farta ampliação das bases de incidência, contemplando instrumentos de extração fiscal, tanto seletivos e progressivos quanto regressivos.

Ninguém esquece as crises cambiais do México em 1994, na Tailândia em 1977, da Rússia em 1998 e na Coreia do Sul em 2000, as quais por um “efeito dominó” atingiram a economia brasileira, já sob forte pressão fiscal desde o início do Plano Real, cuja concepção, grosso modo, poderia ser traduzida em um único e isolado objetivo: o fim do “imposto inflacionário”.

O que não se esclarecia à população brasileira, entretanto, satisfeita com a mudança da moeda, era “o quanto” custaria acabar com o “imposto inflacionário”: mais dívida pública e mais impostos. Tudo isso para fazer frente à vulnerabilidade externa decorrente dos fundamentos do Plano Real (paridade fixa com o dólar americano, juros altíssimos para garantir a entrada de capitais e déficit comercial crescente para estimular a concorrência das importações baratas com os produtos nacionais, mantendo os preços das mercadorias sempre no mesmo nível ou em queda).

O enfrentamento das crises cambiais mexicana, coreana, tailandesa e russa, somado ao ataque especulativo à moeda brasileira em 1999, implicou o maior aumento de impostos praticado de uma única vez, **jamaís visto antes na história republicana**: de 50% nas alíquotas da CSSL, Cofins e de 90% na CPMF, entre outros. O resultado foi um salto da carga tributária de 24% para 32% do PIB, em apenas oito anos (1995/2002). A brutalidade do “ajuste fiscal” não teve outra finalidade, senão absorver os efeitos da crise cambial que, praticamente, espatifaria o Plano Real e elevaria o endividamento público continuamente (AMADEI NETO, 2002).

O altíssimo preço a pagar para manter a inflação sob controle repercutiria fortemente sobre a arrecadação tributária com exigências de recolhimentos maiores. De fato, as consequências da política econômica praticada com base no Plano Real acentuaram a perversão distributiva da carga tributária intensificando sua característica indireta regressiva.

Quaisquer avaliações objetivas, seja de instituições oficiais ou não governamentais, concluiriam que a tributação de natureza indireta no Brasil tem sido incrementada, continuamente, nos últimos cinquenta anos, e mais ainda, nas últimas duas décadas, sem uma contrapartida à altura, correspondente à tributação direta. Grosso modo, enquanto a tributação indireta quase dobrou dos anos 50 até hoje, a direta diminuiu próxima à metade, mesmo após o advento do imposto de renda sobre as pessoas físicas.

O pano de fundo teórico que orienta tal situação está inserido na ideologia que defende a racionalidade do mercado e acredita na importância autônoma da moeda, que deriva de teorias apa-

rentemente técnicas: o “monetarismo”, “la nouvelle économie” e “expectativas racionais”.

Todas apresentadas como razões científicas para explicar por que todos terão mais vantagem se o Estado retirar-se da economia e os capitalistas puderem tratar da acumulação sem considerações de ordem distributiva (PRZERWORSKI, 1984).

O programa mais conhecido flagrantemente voltado para a concentração de renda – a política econômica do governo Ronald Reagan mascarada como uma “teoria de oferta” tendo como esteio uma “curva de Lafer” -, foi apresentado como referência universal, quando não passava de uma estrutura ancorada por interesses econômicos dominantes.

A “teoria da oferta” é o domínio dos super-ricos, dos ricos, dos endinheirados. A “Era Reagan”, nesse aspecto, parece tê-la tornado hegemônica, com apoio da “Era Thatcher”. A satisfação, portanto, dos interesses materiais da “burguesia” nos lucros seria uma condição necessária para a melhora das condições materiais de todos.

O aumento da produção requer investimento, o qual é financiado pela poupança que, por sua vez, é financiado pelo lucro. Portanto, o lucro é a condição do crescimento. Isso explicaria por que “aumentos de salários” e gastos em “bem-estar” seriam “empecilhos” ao crescimento.

O mesmo raciocínio justificaria a não tributação dos super-ricos, ricos e a não intervenção governamental, que restringiriam a lucratividade, mesmo que tais restrições refletissem custos sociais e externalidades negativas.

O que isso significa, do ponto de vista fiscal? A justificação da eterna existência, sem imposto algum, de grandes fortunas. O grosso da carga fiscal seria, assim, transferido sobre quem consome toda ou quase toda a renda, vale dizer, os “com – nenhuma fortuna”, as chamadas classes médias e de baixa renda.

A maioria dos administradores tributários na América Latina passou a receber, a partir dos anos 90, uma grande influência e treinamentos voltados à banalização da progressividade e da equidade na realização do “tax mix”, com recurso a impostos que, quanto mais regressivos, tanto melhores, sob o jargão (aparentemente justo), do “tax appeal” de que “quando todos pagam, todos pagam menos”.

A equidade possível seria obtida com maior ênfase na focalização dos gastos, mediante políticas públicas compensatórias, vinculadas às classes de renda diminuta. Desta forma, a “teoria da oferta” reforçava sua ação ideológica para providenciar a pá de cal nas tentativas de tributação das grandes fortunas.

A disseminação de tal ideologia é reconhecível e constatada, quando compulsados os manuais distribuídos pelo FMI e BID aos gestores fiscais domiciliados abaixo da linha do Equador, responsáveis pelos aparelhos estatais de arrecadação (GNAZZO, 1993).

Tratava-se de uma operação de grande envergadura, em franca ofensiva para autorizar a falta de escrúpulo na manipulação de fórmulas de tributação que, de um lado, aliviariam totalmente os

super-ricos, ricos e endinheirados, além dos lucros e super-lucros das empresas e a remuneração da propriedade do capital.

De outro lado forçariam a “repressão fiscal” às classes subalternas que, no caso brasileiro entre 1996 e 2001, chegou às raias do confisco, pela revogação explícita do princípio da neutralidade aplicável à tributação, em relação à inflação incorrida naquele período, com total e flagrante desrespeito ao impedimento da incidência sobre o “mínimo existencial”.

Como se vê, a tributação dos super-ricos, ricos e endinheirados acostumou-se a andar na contramão da Carta Constituinte, que fixara a capacidade contributiva como sendo a base principal de suporte da pressão fiscal.

O IGF acabou tornando-se um totem fiscal, amaldiçoado por uma espécie de tabu tributário, que atingiria a todos aqueles que lhe exigem o ordenamento jurídico correspondente, sem submissão à interpretação fiscal calcada na “teoria da oferta”.

Inadmissível desviar o olhar da **síndrome de Burnout**, que se aplica ao vivenciado, diuturnamente, por milhões de homens e mulheres, condenados a uma espécie de escravização fiscal a partir do Plano Real, especialmente após o malsinado Pacote 51, baixado pelo economista, ex-ministro da Fazenda Pedro Malan, no ano de 1997, quando aumentos extraordinários dos impostos indiretos foram despejados sobre os brasileiros, indistintamente. O então “czar” da Fazenda Nacional, convidado a ocupar altos cargos nas principais corporações financeiras privadas, a exemplo de outros membros da equipe econômica da Era Cardoso, curiosamente, prescrevera, 14 anos atrás, literalmente, a aplicação de uma **“repressão fiscal para o resto da vida”**. Sem incluir, por certo, as benesses e privilégios da Casa Grande no receituário repressivo.

Padre Vieira (VAINFAS, 2012), possivelmente, faria menção a essa “repressão fiscal”, não esquecendo por lembrar aos fiéis, do púlpito da Capela Real de Lisboa, que a profecia sobre o “doce inferno pela vida eterna” realizar-se-ia e estaria reservada aos contribuintes de baixa renda, naquela que foi considerada, nas palavras do ex-deputado federal Sérgio Miranda, de saudosa memória - especialista da Comissão de Tributação, Orçamento e Finanças da Câmara dos Deputados – a “Era Maldita”, representada pela octaetéride do governo do ex-presidente F. H. Cardoso.

A efetividade do capítulo da finança pública sobre a tributação das grandes fortunas tem como ser assegurada, sem ferir a liberdade do capital, o efeito de confisco e a bitributação, de modo a realinhar a carga tributária sobre a renda e o patrimônio, tornando-a melhor equilibrada em relação ao consumo.

O IGF depois de regulamentado subiria os degraus da Suprema Corte? Por que não?

A lide permitiria, com absoluta independência e harmonia entre os Poderes, decidir cabalmente, sobre o tributo de obrigação principal dos afortunados grandemente, subsumidos aos comandos constitucionais, doutrinários, administrativos e legais do ordenamento tributário nacional, então completo, finalmente.

Certamente, os Ministros e Ministras do Pretório Excelso, como o fizeram nos casos emblemáticos da Ficha Limpa e da Cota Racial, não deixariam de brindar o país com a votação do Pleno, afirmativa de uma justiça fiscal histórica, mediante exegese antológica dos direitos de primeira e segunda geração, balanceados diante dos inesquecíveis desafios do século XXI.

Oportuno revisitar o Sermão de Santo Antônio sobre os impostos a serem pagos pelos Três Estados: nobreza, clero e povo. Ouçamos, pois, o Sermão de Vieira reverberando da Igreja das Chagas em Lisboa, em 14 de setembro de 1642: “Quando os remédios não têm bastante eficácia para curar a enfermidade, é necessário curar os remédios, para que os remédios curem aos enfermos. Que remédio há para remediar os remédios? Muito fácil, diz Santo Antônio: *Vos estis sal terrae*”.

O “imperador da língua portuguesa”, segundo Fernando Pessoa prosseguiria na sua peroração: “Para se curar uma enfermidade, vê-se em que peca a enfermidade, para se curarem os remédios, veja-se em que pecaram os remédios [...] Duas propriedades têm o sal, diz Santo Hilário; conserva, e mais tempera: é o antídoto da corrupção”. E assim sentenciaria o maior retórico do barroco português, a regra a ser trilhada: “Tais como isto devem ser os remédios com que se hão de conservar a República”.

A retórica dogmática dos opositores do IGF fugirem de um imposto fixado em Assembleia Nacional Constituinte é parecida, na ênfase, com as escaramuças de Dom Marcelo Costa, Bispo do Pará, relativamente à separação entre Igreja e Estado, em 1889. O líder religioso proclamara, enfaticamente: “Não desejo a separação, não dou um passo, não faço um aceno para que se decrete no Brasil o divórcio entre o Estado e a Igreja”.

A alusão irônica ao Clero é cabível porque, evidentemente, não é sob o pretexto da liberdade de culto ao “Templo do Capital”, ou da pregação liberal do Mont – Pellerin. (TEITELBAUM, 2012) Nem mesmo o “milagre da multiplicação” decorrente das facilidades concedidas ao processo de acumulação da riqueza e de rendas no Brasil - vale dizer, sob o pretexto da intocável “liberdade de culto ao capital” -, justificaria aceitar, estoicamente, por um lado, o esquecimento de uma das competências tributárias da União, equivalente à remissão tácita das fortunas grandes.

E, ao mesmo tempo, por outro lado, contemplar, indiferentemente, um povo absorver o grosso da carga tributária, repetidamente, e ser esbulhado, relativa e proporcionalmente, pelo desbordo do princípio da equidade no sacrifício à sua capacidade contributiva, enquanto o novo patriciado, simplesmente inutiliza a justa e constitucional medida.

3 OS SUPER-RICOS E AS DESIGUALDADES

“Um povo deve ser julgado não pela Constituição que tem, mas pelo modo como põe em prática a sua Constituição”.

Ruy Barbosa

“A tentativa para basear um justo sistema fiscal sobre um injusto sistema de propriedade é uma tentativa para tirar uma parcela boa de um todo mau”.

Gunnar Myrdal

Até quando a desigualdade de renda sem precedentes deixará de ser dissociada da “incapacidade dos governos”, política e operacionalmente, “para cobrar impostos dos ricos”, perguntava Jeffrey Sachs, em 2011, um dos notáveis economistas perfilados ao conservadorismo em matéria fiscal e monetária.

Até colocar em risco de morte a legitimidade da nova ordem econômica, sacudida em seus fundamentos financeiros neoliberais, pela crise mundial de 15 de setembro de 2008? Até onde irá a banalização sobre o fato econômico-tributário que criou no Brasil a situação fiscal das super-riquezas sem o imposto da fortuna?

O móvel do IGF é ajustar a progressividade à concentração de riqueza no topo, bem como balancear melhor a repartição social da renda entre capital e trabalho no processo de reprodução capitalista.

Quase um quarto de século depois, ainda tergiversa-se sobre fazer cumprir o comando constitucional do Imposto sobre as Grandes Fortunas. Milton Santos, que foi presidente da Comissão de Planejamento Econômico da Bahia, já propusera a criação do Imposto de fortunas ao presidente Jânio Quadros, cujo mandato presidencial foi interrompido bruscamente pela renúncia.

Uma espécie de “apartheid fiscal” segrega o IGF do molde jurídico pátrio. As suas não inclusões na legislação brasileira, regulamentação impositiva e cobrança sistemática denotam, nitidamente, mais do que supostas dificuldades técnicas, insuficiências administrativas ou insignificância arrecadadora. Hoje, indubitavelmente, em melhores condições do que ontem, tornou-se indispensável explorar todas as formas de desconcentração da renda e da riqueza, da distribuição do excedente econômico, de equilíbrio da pressão fiscal sobre capital e trabalho nos países centrais e emergentes.

“Ce qu’il y a de scandaleux dans le scandale, c’est qu’on s’y habitue”, alertava Simone de Beauvoir, para a deletéria consequência do escândalo promovido à situação de normalidade. E a desigualdade de renda e riqueza no Brasil é mesmo escandalosa, sob quaisquer parâmetros de mensuração de apropriação do excedente econômico.

A burocracia eleita, que não se dedica a viabilizar a tributação das grandes fortunas, também é a mesma que identifica as teses capazes de reduzir as pensões de ex-soldados, com mais de 80 anos, que combateram na II Grande Guerra como pracinhas, não deixando de explorar com ações rescisó-

rias, o artigo 53 das disposições constitucionais transitórias inscritas na Carta de Outubro.

Não se preocuparam em avaliar a “baixa produtividade fiscal” da economia de gastos públicos, de menos de mil ex-combatentes, com pensões inferiores a R\$ 3.000,00.

Nesse caso, a burocracia eleita foi diligente fazendo cumprir a eliminação minuciosa dos benefícios dos ex-pracinhas, com economia aos cofres públicos, proporcionalmente irrelevantes, de R\$ 30 milhões anuais. Naquele outro, a desídia fiscal repete-se, em valores bastante maiores.

Estima-se em R\$ 10 bilhões, a mais baixa arrecadação possível do IGF, isto é, o piso da previsão conservadora, em face da subavaliação patrimonial amplamente praticada, com base nos impostos de transmissão de bens imóveis e de propriedade, sem a necessidade de absolutamente nenhuma fiscalização; a partir dos registros declarados existentes.

Neste ponto básico, a burocracia eleita não foi capaz de obter o mesmo padrão de desempenho e diligência constitucional, quando comparado ao resultado sobejamente alcançado no corte aos estipêndios dos octogenários da Força Expedicionária Brasileira, que lutaram na II Guerra Mundial. Neste ponto, ninguém utilizou a mesma argumentação contumaz brandida em defesa da não tributação das fortunas grandes: o efeito fiscal de valor orçamentário desprezível. Embora o montante dos valores reivindicados fosse trezentas vezes menor do que a quantia envolvida com o imposto sobre as fortunas grandes.

O ex-pracinhas da FEB ainda têm de recorrer a liminares ordenando que a União lhes pague a pensão especial concedida a ex-combatentes da II Guerra Mundial. O benefício pode ser acumulado com os benefícios que eles já recebem por sua aposentadoria como militar, mas tem sido negado, sob o argumento de que não poderiam ser enquadrados, legalmente, como ex-combatentes, porque continuaram na ativa após participar do conflito de 1939-1945.

Registram-se os “detalhes” para descortinar, de um lado, a minudência com que se regulamentou o tratamento previdenciário a octogenários ex-combatentes, com pagamentos de valores “desprezíveis”, comparativamente à justificação que a arrecadação do IGF é complexa e de arrecadação “insignificante”.

Não se vê o mesmo “especialista” em defender nenhuma tributação sobre as grandes fortunas, também justificar as pensões especiais ao ex-combatentes que defenderam o solo pátrio “tão cheio de riquezas prepotentes e avaras”, sob igual argumento, de que são valores irrisórios do ponto de vista fiscal.

A propósito, John Kenneth Galbraith referiu-se no seu ensaio *Un viaje por la economía de nuestro tiempo*, à existência da “*tendencia de la economía y de otras ciencias sociales, a adaptarse a las necesidades y a la mentalidad de los miembros ricos de la comunidad*”.

Por que não formular os cenários, produzir os estudos e providenciar os meios aptos e hábeis a fazer cumprir o dispositivo constitucional do IGF?

Até a Agência de Notícias Reuters reconhece a expertise brasileira em arrecadar impostos entre as “melhores do mundo”. O fato é que pouquíssimos impostos são arrecadados do capital: as mais valias imobiliárias, sucessões, etc. Nada, praticamente, dos ricos e super-ricos.

A **teoria da produtividade**, de origem alemã, com razão, acha que o imposto, em função do emprego que lhe dá o Estado, volta à coletividade, como meio que se resolve em maior produção, transformando bens materiais, que são os impostos, em bem imateriais, que são os serviços públicos. A teoria produtivista conclui que o imposto é o melhor emprego de capital. Morselli diria que se é certo que uma parte da receita encontra proveitoso emprego no desenvolvimento da economia nacional, a teoria haveria exagerado no otimismo. Keynes, contudo, não teria dúvida de concordar com os alemães, sobretudo em tempos de crise econômica sistêmica (DEODATO, 1967).

Wagner faz, porém, uma didática distinção entre capital nacional ou social e o capital individual. O primeiro é toda riqueza destinada à produção. O segundo é a riqueza posta à parte do indivíduo, que deva servir ou não à produção. Quanto ao capital individual, quando descontado pelo imposto, em vez de um mal, é um bem à produção, sempre que empregado. Diminui-se a riqueza de alguns, acresce a riqueza nacional. Da mesma forma que nas “loterias”, nos “lucros extraordinários”, nas “mais valias imobiliárias”, em todos esses casos, justifica-se – e assim se desmistifica sua negatividade – o imposto sobre qualquer forma de capital.

A Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) já indicava que o tributo contribuía, na década de 1980, com 0,5% da receita tributária da Áustria; 0,41% da Dinamarca; 0,31% da Noruega; e 0,39% da Suécia.

Na década de 1980, o mundo sofria os efeitos do primeiro choque do petróleo, uma recessão mundial, e sequer existiam telefones celulares, computadores portáteis, Internet e transações financeiras eletrônicas. Vale dizer, com a economia mundial em crise continuada, sem tecnologia e controles virtuais e de alcance imediato, além de inúmeros elementos de controle cruzado para títulos, patrimônio e operações bancárias, inclusive controles das bolsas de valores e fundos, os países escandinavos lograram implantar e administrar impostos calibrados em um contexto de persistente controle efetivo da equidade fiscal. No caso brasileiro, 0,4% da receita tributária representariam 40 bilhões de reais, no ano calendário de 2013, equivalente ao montante da extinta CPMF.

4 A CONSTITUINTE E O PARLAMENTO

“A sagrada aliança entre os donos de terra, do dinheiro e do Estado não permite que nossas transições democráticas se completem”.

Maria da Conceição Tavares

Recentemente, mais do que o corpo, a memória do ex-presidente João Goulart foi exumada. Algo, simbolicamente, veio à tona: as “reformas de base”, que o golpe de 64 abortou. Em vez de a faze-

rem, a ditadura fortaleceu a conciliação patrimonialista e o pacto das elites endinheiradas, resultando em 20 anos de arrocho salarial.

Quaisquer iniciativas atuais de tributação das grandes fortunas são relidas como “ilusões bolcheviques”. Os neoliberais triunfalistas, em verdade, pensam apenas no passado, que legitima seus privilégios fiscais, em nome de uma repressão tributária direcionada, exclusivamente, aos detentores de “nenhumas fortunas”.

Os donos do capital e da riqueza querem a eternidade de uma equação fiscal repressiva, sem incluí-los. Os nossos endinheirados continuam com as mesmas idéias dos golpistas de 50 anos atrás. Desde 1964, as benesses e privilégios dos super-ricos aumentaram. Talleyrand diria dos nossos super-ricos de fortunas acumuladas pela Casa Grande: “não aprenderam nada e não esqueceram nada”.

É horrorosa a repetição dos argumentos já desfalecidos, sob a falácia do grande “teólogo” da Economia Liberal, Hayek, de que os impostos sobre os ricos são sempre “negativos”. Esse pensamento justifica e realimenta os fracassos da ordem financeira, em nome do ideal da racionalidade plutocrática. Um espectro ronda o IGF, parafraseando Marx: a irresponsabilidade fiscal dos super-ricos.

“Existe um conflito fundamental entre o muito que se pede e espera do poder público”, já o dissera Celso Furtado (1998), na apresentação do seu Plano Trienal. Não por acaso, o sistema tributário nacional foi modificado pela Carta de Ulysses em muitos aspectos. Os constituintes forjaram-no encorpado, conferindo-lhe a competência delegada para que o IGF, quando instituído, o fosse com a moldagem de lei complementar. Previamente, contudo, modularam-no; circunscrevendo-lhe a incidência, inspirados na sapiência da deusa romana da Fortuna, simbolizada com uma cornucópia e um timão nas mãos, cuja mitologia reservara-lhe **o poder da distribuição dos bens** e da sorte. Diferentemente dos romanos, no entanto, não deixaram a riqueza à mercê das divindades, porque a desejaram ao alcance de todos.

O critério **pós-constituente**, de modo caricato, até parece baseado no romance policial mais famoso do século XX - O Falcão Maltês - em torno de uma relíquia medieval valiosíssima, levada em sigilo do Oriente a Califórnia. Sam Spade, o detetive idealizado por Dashiell Hammet seria capaz de – ao investigar a urdidura intrincada do IGF – repetir sua frase mais famosa: “Um grande mistério deve tirar a tampa da vida e deixar você ver como funciona”.

O comando constitucional originário era categórico quando delimitara o olhar fiscal tendo como foco, quaisquer fortunas, mas **aquelas grandes**. De um lado, estreme de dúvida, a motivação constitucional, a essência, do IGF, do outro lado, sua dimensão estrutural, não se lhe submetendo todas as fortunas. Mais claro, impossível.

O processo de elaboração constituinte, cujo sumário e detalhamento podem ser identificados nas Fontes de Informação sobre a ANC de 1987 – Senado Federal – na Subsecretaria de Edições Técnicas, procedeu à inclusão do IGF no Anteprojeto da Subcomissão de Tributos. A síntese do relator

constituente da Subcomissão de Tributos foi límpida, porque a “tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre é suficiente para produzir as correções desejáveis”, donde defluiria a necessidade lógica de “um novo imposto” incidindo sobre “as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva”.

Não se desconsideram ocorridas algumas tentativas de movimentar o IGF; pelo menos 30 projetos em tramitação no Parlamento.

Há vinte e três anos, a despeito dos inúmeros de projetos de Lei apresentados em busca de fazer cumprir a Carta de Ulysses, o IGF dormita, esplendidamente, como um espécime invertebrado da nossa vida jurídica, no panteão sem glória e mal conservado das normas constitucionais exiladas, embora ensaiado em isoladas proposituras do sistema impositivo nacional.

A aparentemente desidiosa contemporização do Executivo não passou despercebida dos organismos mais judiciosos, a exemplo do Instituto dos Advogados do Brasil, na dicção de um dos seus membros e colunista do Correio Brasiliense, ao declarar que o IGF “jaz ali ocioso por falta de iniciativa do governo” (DANTAS, 1996).

Indubitavelmente, várias das propostas consagram certa motivação de cunho prosélito e eleitoral, como a utilizada para levá-lo à conta do Fundo de Combate à Pobreza criado pela Emenda Constitucional nº 31/2000, de iniciativa do Senador Antonio Carlos Magalhães. Falta-lhes mínimo teórico fundamentado, com embasamento técnico suficiente e suporte administrativo necessário, do que se aproveitam os opositores do IGF para desqualificá-las, sistematicamente.

O exemplo de que se procura revestir a tributação do IGF com traços da insensatez vulgar é o da sua proposição enquanto solução dogmática, como providência redentora, hábil a erradicar, finalmente, a miserabilidade endêmica do nosso país. A questão central, todavia, não é essa; mas outra, completamente distinta. Não se trata de aceitar ou não o IGF, mas fixá-lo, técnica e juridicamente. Nem se o cogite como sendo uma proposição “fora de lugar” ou do “seu tempo”, ao contrário!

A desarmonia do IGF com os modismos neoliberais, que se espraíram pelas concepções fiscais dominantes na década dos 90, não tem como ser esterilizada. Afinal, o caldeamento dos postulados mercantis foi processado pelos que se investiram no direito de ditar um “cânone tributário” baseado no suposto gozo de um “status eclesiástico”.

A feérica desregulamentação do processo de acumulação capitalista, nas ondas concêntricas propagadas pelo *Washington Consensus* (WC) dos anos 90, cujo eco ainda se faz sentir, especialmente na periferia dos países que se sujeitaram ao decálogo sistematizado por John Williamson, dos quais a reduzida tributação da renda e nenhuma da riqueza era parte dele, não foi capaz de extirpar as raízes do IGF em escala global, embora tenha logrado êxito em conter sua difusão, momentaneamente. Indubitavelmente, o IGF não compõe o figurino fiscal do WC, daí não faltarem escaramuças para eliminá-lo, em várias emendas de natureza tributária. No entanto, até mesmo o Fórum de Davos, não tem como

ignorar que a desigualdade social na Terra aumentou e que 1% da população mundial detém metade da riqueza global.

O cumprimento do mandamento constitucional de criação de um imposto concebido para ajustar o nosso sistema tributário ao princípio da isonomia e progressividade tributárias, de modo a torná-lo, na expressão popular, relativamente “mais justo”, não está apenas amparado na tese que o fundamentou, vale dizer, do sistema fiscal poder subtrair uma fração parcelada ou única às “grandes” fortunas do segmento plutocrático brasileiro, mas do Estado vir a ter mais um mecanismo à sua disposição para dar continuidade ao processo de desconcentração social da renda apoiado na maior equidade.

Há também o imperativo de maior efetividade fiscal, sem concessões à visão panglossiana, equivocada em havê-lo dimensionado como panaceia, porque a redução das abissais desigualdades entre os possuidores e despossuídos de renda e riqueza no Brasil sói serem desbastadas no processo dinâmico do desenvolvimento sustentável e inclusivo.

Isso, contudo, nada tem a ver com a pajelança liberal de deixar imune e isento o capital desregulamentado; nem com a apresentação vulgar do IGF, sua proposição dogmática enquanto providência redentora, hábil a erradicar, finalmente, a miserabilidade endêmica do nosso país.

Ao mesmo tempo, no entanto, que o constituinte não remeteu o IGF à legislação ordinária, de menor quorum necessário à sua aprovação, por conta do embate vitorioso das classes dominantes na economia e seus representantes políticos no Parlamento - em defesa de seus interesses de classe e materiais - ainda assim reservou-lhe a criação mediante o quorum qualificado da lei complementar.

A retomada de iniciativas, recentemente, tendentes a resgatar a liturgia da legislação ordinária, não alcançou êxito, porquanto os detentores das maiores rendas e riqueza demonstraram, mais uma vez, a sua força política hegemônica, ao rechaçarem a tentativa de alteração processual, por a considerarem um ameaçador atalho pelo qual o IGF pudesse ser instituído, concretizando-se com sucesso.

Nesse sentido, tanto o ex-presidente Lula, quanto a presidenta Dilma, ambos repetiram o cerimonial do beija-mão da plutocracia doirada. Suas governanças jamais tentaram movimentar suas bancadas para regulamentarem o IGF.

A primeira tentativa de regulamentar o IGF foi do ex-senador Fernando Henrique Cardoso, com o PLS nº 162/89, aprovado no Senado, dentro do figurino clássico da social-democracia que inspirava a linha programática do seu partido, o PSDB, àquela época. Ao chegar à Câmara dos Deputados recebeu emendas de tributação da fortuna familiar acima de R\$ 4 milhões, isentando-se o imóvel residencial, instrumentos de trabalho e ativos definidos de alta relevância social ou importância tecnológica estratégica, travejada por alíquotas progressivas separadas em quatro faixas de incidência: 0,1%, 0,2%, 0,4% e 0,7%. Mais de uma década depois, no ano 2000, a Comissão de Tributação e Orçamento da Câmara o rejeitou.

A reboque das tentativas de reforma tributária surgiu emenda constitucional transfigurando o tributo em Contribuição sobre Grandes Fortunas (CGF), vinculada à saúde pública, sob o argumento de viabilizar sua instituição, segundo o entendimento de que a destinação mitigaria a resistência dos interesses contrários. A CGF fixava três alíquotas: 0,5%, 0,75% e 1%. O limite isentaria até os R\$ 11 milhões, excetuando-se o imóvel residencial do contribuinte. O panorama global do imposto sobre a riqueza, segundo seus opositores, não seria viável pela baixa participação na arrecadação e alto custo administrativo; a cantilena de sempre.

Estados Unidos, Reino Unido, Austrália, Japão e Itália decidiram não adotá-lo, pelo menos por ora. O argumento do senso comum é que o Imposto de Renda (IR) – havido como a grande base da arrecadação tributária da maioria dos países desenvolvidos – tornaria o imposto sobre a riqueza tão-somente subsidiário ao IR – como salvaguarda de controle, a evitar a evasão, comparando-se o patrimônio com renda declarada. Detalhe-se que esses países aplicam alíquotas efetivas de IRPF em torno de 50% e até maiores; sem isenção na distribuição de lucros e dividendos, que integram a renda bruta sujeita à tributação pela alíquota progressiva.

A Alemanha não se cercou de muitos pruridos para experimentá-lo. Eliminou o imposto sobre a riqueza em 1996, mas o resgatou em 2007, com alíquota única de 3%. A Suíça tem alíquotas entre 0,1% e 0,9%, já a Noruega parte de 0,9% até 1,1%. A Suécia adota alíquota única de 1,5% e a Índia de 1%, só alcançando bens improdutivos, como jóias, imóveis, automóveis e obras de arte. Islândia e Finlândia aboliram o imposto em 2006 e Luxemburgo isentou as pessoas físicas em 2005; porém, tão-somente o fizeram depois de taxarem as grandes fortunas durante quase uma década, e coincidentemente quando os conservadores chegaram ao poder, na esteira da “primavera liberal” que visitou os países gelados em meados da década passada. Já no Brasil, as análises emanadas dos simpósios, seminários e ensaios antecedentes aos trabalhos constituintes explicitavam a evidência de que se impunha a incontornável necessidade do sistema tributário ser reciclado contemplando inovações de diferente natureza.

Ao compulsar as anotações dos estudos prévios à Constituição, vislumbra-se um elenco de providências portadoras da inspiração de redesenhar o mapa das incidências, no tocante à progressividade da tributação, de sorte a dissociá-la do suporte tradicional, exclusivamente escorado na extração fiscal da renda dos trabalhadores do setor público e privado, assalariados ou autônomos.

A ofensiva de soprar vida à criação do IGF com os ares da nova fase democrática sensibilizou a lendária Comissão Afonso Arinos, oficialmente denominada Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, da qual resultou a apresentação do anteprojeto cujo conteúdo incorporou o IGF. Originalmente, deve-se a iniciativa da inovação do IGF ao operoso Instituto dos Advogados de São Paulo, em conjunto à Associação Brasileira de Direito Financeiro. O IGF foi submetido a intenso e abrangente debate, com a participação de especialistas, ao som do clamor convocatório da Assembleia Nacional

Constituinte. Os técnicos descortinaram a existência do vasto espectro das nuances operacionais e administrativas, em relação ao seu rendimento e eficácia fiscal, com espelho na prática internacional, notadamente o sistema francês. Sobe de relevo a marcante influência dos sistemas fiscais estrangeiros que impulsionaram a opção brasileira à inovação, com sua incorporação ao léxico tributário nacional.

O equacionamento do IGF considerou as variáveis clássicas que precedem quaisquer inovações no campo das incidências tributárias, vale dizer, identificou suas possibilidades e limitações, a partir - como não poderia deixar de sê-lo - da recorrência a estrangeirices, enquanto referencial de modelos paralelos. Os especialistas desafiaram, naquela fase preliminar, a tese de Myrdal, que prelecionava não ser possível fazer assentar um justo sistema fiscal sobre uma ordem socioeconômica onde a riqueza e a renda fossem concentradas. Àquela época debruçaram-se, em suas preocupações, igualmente, sobre a singularidade das experiências internacionais, compulsando-as, tanto as que não se distinguiam demasiado da nossa realidade, quanto àquelas que deveriam, obrigatoriamente, ser reavaliadas na atualidade, em face das profundas diferenças de configuração econômica e social.

Hoje, mais do que ontem, os pontos de interrogação permanecem fincados em torno de qual a melhor forma de precisar o conceito dimensional do patrimônio, da riqueza, da fortuna, do piso de isenção, a partir do qual o qualificativo de "grande" tornar-se-ia admissível, do topo de corte onde a contribuição devesse estacionar sua imputação, das camadas moduladoras da progressividade, do calibre das suas alíquotas, dos modelos de parametrização dos valores pecuniários, dos meios e modos de controle dos contribuintes, de sua administração tributária, especialmente fiscalização e cobrança, estaqueada por seus *compliances and enforcements*.

Uma análise prospectiva do IGF não poderia ignorar a análise do primeiro dos projetos de lei, que visou à sua instituição: o PLC nº 202-A, de 1989, substitutivo ao PLS nº 162/89 aprovado com o crivo analítico das Comissões de Constituição e Justiça, Redação e de Finanças do Senado Federal.

A Receita Federal do Brasil modificou, em 2009, o perfil dos contribuintes obrigados a declarar o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), ao fixar, entre outros denominadores mínimos comuns, a propriedade, a posse ou titularidade de bens superiores a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais).

Grosso modo, tão somente para efeitos de contextualização da ordem de grandeza dos valores patrimoniais, por que não admitir o patamar isentável das fortunas merecedoras da atenção do fisco federal, para demarcação do piso referencial da "grande fortuna", segundo as regras de obrigatoriedade da declaração do IRPF?

A partir daí, considerar-se-ia como valor líquido patrimonial, o valor de mercado dos bens e direitos da pessoa física, diminuído do valor das dívidas e empréstimos a ele vinculados, desde que não superassem o valor do bem ou direito correspondente.

Os contribuintes do IGF, no substitutivo do projeto do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, passariam a ser as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, os espólios, e aquelas pessoas

físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, no que respeitasse ao patrimônio possuído no Brasil.

Já quanto à base de cálculo do imposto seria considerado o valor atualizado do patrimônio alcançado pelo IGF, em 31 de dezembro do ano-base relativo ao exercício financeiro do ano em que a declaração do IRPF fosse apresentada, conforme constasse da declaração anual de bens e direitos do contribuinte. A primeira declaração anual de bens e direitos, posterior à publicação da Lei do IGF, implicaria ao contribuinte a obrigatoriedade de declarar os seus valores de mercado, corrigido, nos exercícios financeiros seguintes, em conformidade à variação acumulada do IGP-DI.

A cultura inflacionária que permeava a conjuntura econômica, certamente influenciou o então senador Fernando Henrique a exigir atualização patrimonial, adequando-a aos valores de mercado. A incidência do IGF levaria em conta as participações no capital social da empresa, as quais seriam consideradas parcelas integrantes do conjunto patrimonial dos contribuintes, em valores equivalentes às frações do patrimônio líquido da empresa de suas propriedades correspondentes.

No caso de sociedades por ações, o valor do patrimônio líquido da empresa, para fins do IGF, corresponderia ao maior valor, dentre os valores do patrimônio líquido, conforme apurado em balanço, e de mercado das ações representativas do capital social da empresa. As alíquotas seriam progressivas, em função do valor total do patrimônio tributado, de sorte a incidirem, diferencialmente, sobre os ativos considerados improdutivos e os produtivos.

A previsão de responsabilidade solidária da pessoa jurídica pelo pagamento do imposto também constou do IGF, sob a sensata presunção de neutralizar aquelas operações de incorporação de bens ou direitos aos ativos, que visassem à dissimulação dos verdadeiros proprietários ou pretendessem apresentá-los subavaliados.

O referido projeto caminhou, no entanto, com outras pernas. O Senador Gomes de Carvalho foi o autor do Substitutivo ao projeto de Lei anteriormente analisado, aprovando-o de maneira a garantir maior amplitude às exclusões da base de cálculo do IGF, subtraindo-lhe os investimentos voltados à infra-estrutura de eletricidade, transportes e comunicações, com a expressa determinação que fosse remetida à lei ordinária a definição das exigências para a sua comprovação.

O Substitutivo ao projeto originário foi enviado à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, cuja relatoria foi delegada à ex-Deputada Federal pelo Partido dos Trabalhadores do Estado do Rio de Janeiro, economista Maria da Conceição Tavares, vencida junto aos seus pares.

Mais tarde, especialistas em finanças públicas simularam algumas projeções para avaliação da produtividade fiscal do IGF, extraídas da arrecadação reconhecida com base em publicações da Receita Federal, retificando a subavaliação dos imóveis e rendas, com base em estudos mundialmente aferidos.

O **Quadro 1** apresenta essa distribuição para o ano de 1999, extraído das declarações de imposto de renda. Apenas 0,9% dos declarantes possuíam renda mensal superior a R\$ 10 mil e detinham

15% do patrimônio. O mesmo percentual de 15% do patrimônio pertencia aos que tinham renda mensal entre R\$ 1.000 e R\$ 1.500 e representavam 24,0% do número de declarantes. Quem tinha renda mensal acima de R\$ 10 mil possuía em média um patrimônio de R\$ 1.450 mil. Quem ganhava até mil reais dispunha de um patrimônio de R\$ 47 mil. Uma diferença de 3100%. (KHAIR, 2008)

Quadro 1
Distribuição do Patrimônio por Faixa de Renda

Renda Mensal (R\$ mil)	Nº de declarantes	Patrimônio R\$ milhões	Patrimônio (%)	Declarantes (%)	Patrimônio / Declarante (R\$)
até 1	4.773.341	224.104	22,7%	43,2%	46.949
1 até 1,5	2.651.296	148.362	15,0%	24,0%	55.958
1,5 a 2	1.138.021	78.697	8,0%	10,3%	69.153
2 a 2,5	691.497	60.779	6,2%	6,3%	87.895
2,5 a 3	444.627	50.520	5,1%	4,0%	113.623
3 a 4	529.908	75.267	7,6%	4,8%	142.038
4 a 5	294.564	58.528	5,9%	2,7%	198.694
5 a 6	174.597	43.929	4,5%	1,6%	251.602
6 a 8	170.489	59.182	6,0%	1,5%	347.131
8 a 10	78.517	36.967	3,7%	0,7%	470.815
acima 10	103.215	149.689	15,2%	0,9%	1.450.264
Média	11.050.072	986.025	100,0%	100,0%	89.232

Fonte: Receita Federal do Brasil – Estudos Tributários

5 O SEM-FORTUNAS NENHUMAS

“A eficácia do sistema tributário não é apenas uma questão de legislação tributária apropriada, mas de eficiência e integridade da administração tributária e uma administração eficiente formada por pessoas de grande integridade é o principal requisito para que se possa explorar o potencial tributário de um país”.

Nicholas Kaldor

A expressão "grandes fortunas" no contexto fiscal brasileiro é o ópio dos neoliberais. Admite-se que seja uma "substância" que organiza o "discurso do lucro". A sua proteção encobre erros crassos e mesmo justificam virar de pernas para o ar as incipientes garantias sociais. O pensamento da "velha nova direita" tem de ceder espaço a uma compreensão experimentada pelo mundo real. Max Weber em vez de Von Hayek, Alexis de Tocqueville por Raimond Aron, Paul Krugmann (2012) a Milton Friedman.

Nenhum propósito há em ler Hayek durante 40 anos e aplicá-lo como um emplastro salvador sobre nossas **riquezas prepotentes e avaras**. De saída devemos aceitar o desastre do "neoliberalismo real", que apresentou um caminho em linha reta à terra prometida da prosperidade e da eficiência econômica, mas entregou uma crise mundial, cujo único precedente de igual magnitude é a crise mundial de 1929, que acendeu o pavio da II Guerra Mundial.

A ser verdadeiro não existir alternativa ao capitalismo, a "nova velha direita" tem de dar cabo à crença de que os privilégios dos super-ricos é a roda que põe o mundo a girar, acende o farol dos caminhos e ensina para onde se deva ir.

Isso faz algum sentido?

Somente se a aposta no futuro depender de um privilégio fiscal, sem a menor razão, exceto na concepção neoliberal paranoica inspirada pela onipotência das grandes fortunas.

Se formos à cata da falta de sentido das grandes fortunas privilegiadas com renúncias fiscais, vamos encontrá-la em Sumer, a primeira civilização conhecida há seis mil anos atrás, onde hoje é o Iraque. A relevância dos impostos para aquela sociedade pode ser comprovada por hieróglifos identificados por arqueólogos em Lagash.

Curiosidade notável é a constatação da imposição fiscal generalizada e onerosa. Até a morte era taxada. A "liberdade fiscal" que foi proclamada em Sumer no reinado de Urikagina implicou o fim da rede dos coletores de impostos resultando em uma catástrofe: a destruição da cidade.

A raiz do IGF remonta à Antiguidade Clássica. A história e sociologia tributária a identificam no gênero dos impostos diretos. Quanto ao imposto direto, Marcus Cícero, 44 AC, lecionava: *"When constant wars made the Roman treasury run short, our forefathers often used to levy a property tax"*.

A experiência na Alemanha mereceria alguma atenção com o *Vermoegensteuer*, o imposto sobre a fortuna, que impacta os donos de poder econômico e político.

Caldeada pelo sofrimento de duas grandes guerras mundiais, tem uma política tributária que não subtrai a contribuição fiscal das riquezas acumuladas do bolo orçamentário, em função de uma fé farisaica professada no altar da renúncia fiscal sobre as grandes fortunas, como se estas fossem merecedoras de favorecimento.

Não custa lembrar que a Revolução Francesa combateu o imposto sobre o consumo afirmando que "são as classes pobres as mais carregadas", na dicção de Alberto Deodato.

A França fez retornar o tributo sobre as fortunas em 2013. Algo que não se deveria estranhar, porque até mesmo Adam Smith já constataria em sua *magnum opus*, o recolhimento do imposto de capitação na França, "sem nenhuma interrupção", onde as "classes mais altas são taxadas de acordo com a sua posição, com base em uma tarifa invariável".

A Suíça promoveu a incidência sobre o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas com as alíquotas de 1% e 2%, progressivamente, a partir de uma isenção mínima, atualmente equivalente a R\$ 500.000,00, adicional à tributação em bases correntes da renda e dos impostos sobre o patrimônio cobrados pelos condados, que descartam a conhecida tese da bitributação.

A crítica da bitributação nunca saiu de moda no Brasil e costuma ser sempre invocada para descartar o IGF, sob o pretexto de que a aquisição patrimonial decorreu de rendimento anteriormente tributado.

Misturam-se os conceitos de fluxo das rendas ao de estoque das propriedades, para justificar a ausência de competência federal à instituição do tributo, porque a incidência patrimonial estaria reservada a estado e municípios, com exceção do imposto territorial rural.

Os EUA possuem o *general property tax*, considerado seu imposto sobre a fortuna, e o *inheritance tax* desde a era colonial; no entanto, influenciados pelo Relatório *Meade* que examinou as origens da riqueza e pela ética protestante hegeliana, presumiram a avaliação das grandes fortunas como sendo um problema e descartaram o IGF - mercê do aperfeiçoamento do imposto sobre cessões patrimoniais gratuitas. O fato é que a desigualdade aumentou tanto nos EUA, ao ponto do governo Obama pretender reequilibrar o "código fiscal" mediante alíquotas de impostos maiores que nas Eras Reagan e Bush.

A Grã-Bretanha incentivou o debate parlamentar nos anos 60. Os estudos recomendaram a instituição do IGF. A base parlamentar da primeira-ministra inglesa Margareth Thatcher abraçara o manancial teórico neoliberal de Mont-Pélerin, incompatível com a incidência fiscal sobre os ricos.

6 O DIAGNÓSTICO DO IPEA

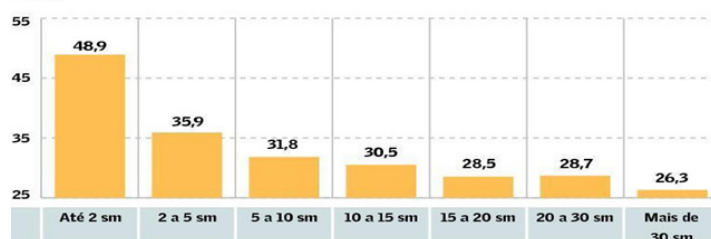
"A justiça fiscal pressupõe tacitamente uma justa distribuição da renda e da propriedade, de qualquer ponto de vista que seja julgado o problema".

Wicksell

A Reforma Tributária ensaiada em 2005 deu ênfase mais na facilitação da dinâmica econômica e foi criticada por silenciar quanto à acentuada regressão do sistema tributário reforçada pela proposta governamental. Os tributos impactam bem mais as camadas sociais de rendas consideradas baixas, incidindo risivelmente sobre os ricos e super-ricos.

Tributo e renda

Em %



Fonte: IBGE/POF, elaboração Ipea

O IRPF passaria das atuais três faixas de alíquotas para 12. A primeira seria de 5%, para quem tem renda de R\$ 1,26 mil a R\$ 2,1 mil.

A faixa intermediária seria de 27,5% para aqueles com rendimentos entre R\$ 6,5 mil e R\$ 8 mil. A última alíquota, de 60%, atingiria quem tem renda acima de R\$ 50 mil. Na visão do presidente do IPEA, a última proposta de reforma tributária enviada pelo governo ao Congresso Nacional não propõe mudanças que promovam a justiça fiscal, porque enfatiza tão-somente a promoção da eficiência econômica, a redução da burocracia e a eliminação de desperdícios, sem alterar o perfil regressivo da arrecadação. Infelizmente, outra vez, o Executivo não procurou “a justa tributação, antes da arrecadação”, na dicção do advogado e ex-auditor da Receita Federal Fernando Marsillac, e não cogitou do IGF, mais uma vez.

A novidade do estudo do IPEA, diferentemente do que se verificou nos anos 90, foi considerar que parte da justiça tributária poderia ser alcançada sem tocar a Carta Maior.

A reforma tributária poderia, segundo Marcio Pochmann (2008), oferecer uma perspectiva melhor de avanço social, do ponto de vista da justiça tributária, até mesmo com leis infraconstitucionais, constituindo-se, de fato, o imposto sobre grandes fortunas, conforme sua sustentação oral em audiência pública realizada na Comissão de Diretos Humanos do Senado Federal.

O enfoque evidentemente equivocado de deixar de buscar a justiça fiscal por intermédio, também, do sistema tributário, com aplicação do § 1º do artigo 145 da Carta de 88, não tem recebido apoio da mídia em geral, que desdenha do IGF e assemelhados, revestindo-os de uma roupagem démodé, supostamente colocando-os como maléficos aos já pagantes do imposto, sem discriminar as diferenças gritantes entre os contribuintes, proporcionalmente altíssimas, juntando-as à rejeição irrefletida da classe média, esta sim, a grande base do Imposto de Renda no Brasil.

A linha argumentativa do IPEA trouxe o debate do IGF para o contexto de redistribuir a riqueza acumulada tornando a tributação melhor ajustada, de modo às rendas mais baixas recolherem menos impostos sobre o consumo, com as rendas mais altas, especialmente os mais ricos, contribuindo mais, mediante tributos incidentes diretamente.

Sem sucumbir aos tradicionais argumentos à moda liberal, as grandes fortunas seriam submetidas ao imposto adicional, em apoio e suporte à redução das desigualdades sociais. Isso faz todo sentido em relação à percepção de Wicksell, completando-a, porque “de outro modo, não faria sentido falar de igualdade de prestação de serviço, ou de contraprestação de serviço, ou de igualdade de sacrifício”.

7 OS CONDENADOS À “REPRESSÃO FISCAL”

“São atores econômicos que terminam por produzir suas próprias regras, evidentemente adaptadas aos seus interesses”.

Delmas-Marty

A inclusão do IGF em nossa Constituição se deu em momento político brasileiro onde podíamos definir as correntes adversárias no Congresso, o que nos dias atuais é impossível, pois temos uma confusão total entre o que antes chamávamos de esquerda e direita.

Esse antagonismo refletia as aspirações de uma maior gama de anseios sociais, os quais se refletiram, fortemente, em nosso ordenamento jurídico.

No momento atual, se há conhecida dificuldade de inclusão do IGF pelo arranjo legislativo que responde aos interesses das classes mais abastadas, também há a conjuntura econômica mundial que favorece a determinação constitucional de que se faça tal inovação jurídica.

Intrigante, mas perfeitamente compatível à lógica interna do modelo de tributação conformado nos anos 90, o IGF foi discriminado negativamente, abortado prematuramente, marginalizado pela sua suposta “baixa” arrecadação, sua “dificuldade” de operacionalização, sem que jamais tenha sido mesmo experimentado; durante um período em que a CPMF teria sido mecanismo extremamente útil à sua adoção e controle.

Curiosamente, repise-se, não aceitam sequer a alegação de ser baixa a tributação dos projetos do IGF, quando os reformistas que o condenam sempre exigiram alíquotas moderadas nos seus libelos acusatórios da tributação nacional.

Ao bem da verdade, o IGF tem sido afastado do caminho do livre movimento do processo de acumulação do capital e da concentração social da riqueza, por outro motivo, subjacente e oculto: impedir o surgimento de soluções capazes, realmente, de alavancar sua potencialidade, dadas as expectativas dos formuladores do *nouveaux laissez faire*, de que as riquezas seriam multiplicadas, os capitais seriam mais centralizados e os milionários e bilionários aumentariam sua fração apropriada do excedente econômico. Um fato social que salta à vista.

Dito de outra maneira, a década de 90 é o período onde o planejamento tributário agressivo foi intensamente exercitado em escala global e, assim, preparatoriamente, antecipando-se ao “*tax appeal*” que a referida concentração social da riqueza e da renda acabaria acarretando.

Se atentarmos para a questão fiscal, a opinião pública foi levada a ignorar o mérito do IGF e, com base no tratamento superficial do tributo, acabou por fazer, pateticamente, o jogo **da neoliberação fiscal** conformando-se a pagar o pato do arrocho tributário.

O modo como tal processo desenrolou-se pode ser compreendido se for observado, atentamente, de uma perspectiva especial, pela **janela de Overton**, que registra como pensa a maioria da sociedade, num dado momento, sobre determinado assunto. Da sacada da janela miremos o caso concreto do IGF. A maioria dos brasileiros, certamente, é contra cobrar impostos sobre quem não disponha de capacidade contributiva. As posições, entretanto, quanto a cobrar mais impostos dos que possuam substancial capacidade contributiva, obviamente, variam do absolutamente contra ao absolutamente a favor. O pensamento modal visto da janela é o máximo que um político, a depender de

sua ambição, poderia sustentar, publicamente. Evidente que um militante da tributação sobre grandes fortunas poderia ser eleito deputado por eleitores simpatizantes da causa — mas, sem dúvida alguma, teria problemas para se eleger presidente da República ou senador, porque dependeria, inapelavelmente, de generosos recursos de financiamento privado de campanha eleitoral.

É possível deslocar a perspectiva de quem está na janela para um lado ou para outro? Isto é, mover a opinião pública, esmagadoramente a favor da cobrança de imposto sobre grandes fortunas, à situação de indiferença? Absolutamente, sim! Isso demanda trabalho de pessoas especializadas em manipulação da opinião pública. Empresas de consultoria organizadas passam a atuar na sociedade para lhe oferecer valores que levem ao pretendido deslocamento.

Mesmo quando eram favoráveis, os presidentes Fernando Henrique e Lula da Silva diziam que nenhum cidadão poderia gostar da coisa em si: o pagar mais impostos seria um “ônus”. O mesmo afirma agora a equipe econômica da presidenta Dilma Rousseff.

Repare-se que, nesta intervenção, afasta-se o IGF para debater outro tema. Que outro? A proposta da “reforma tributária” com vistas a suavizar as “condições da regressividade”. Para tentar deslocar a janela de opinião do “contra” para o “menos contra”, até chegar à “neutralidade” e, quem sabe, um dia, ao “a favor” da não tributação das grandes fortunas, é preciso trabalhar algum outro valor relacionado ao mesmo tema.

Ao fazer esse trabalho entra em campo um verdadeiro exército de “especialistas em opinião pública”: assessores de imprensa, relações públicas, institutos de pesquisa, think tanks, agências de lobby e ex-“servidores de Estado” reciclados em “servidores do Mercado”.

Ad argumentadum tantum, vejamos a questão dos alimentos não transgênicos. É evidente que a maioria da população se oporia a que famílias ficassem sem alimento algum ou sujeita a aumentos de preços pela queda na produção de alimentos. Se a maioria é contra, dificilmente um político com ambições nacionais abraçaria essa causa. Mas por que não outra? Por exemplo, a da “segurança alimentar transgênica garantida”, certamente, seria mais simpática e em condições de operar o deslocamento da perspectiva de quem está na janela de Overton.

Mutatis mutandis, é o que tem conseguido o mainstream a favor do esquecimento do IGF. As consultorias associadas financiadas pelo mercado financeiro dentro e fora do país desmoralizam os que procuram fazer cumprir a Constituição, transformando-os em sinônimo de **desmatadores fiscais**, como se as grandes fortunas fossem uma espécie de Amazônia Ocidental, cuja natureza devesse permanecer conservada, intocável, espécie de reserva natural indígena protegida, como se os ricos do mundo fossem uma “etnia do Alto Xingu” ameaçada de extinção.

O caso mais bem-sucedido de que se tem notícia nessa área é o terrorismo fiscal feito contra a tentativa de transformação do IGF em Contribuição Social vinculada à saúde. Salvem-se, antes, as grandes fortunas; a saúde depois.

O que se pretende é “ditar a agenda”. O trabalho bem-sucedido é de amplo espectro: detectado um determinado sentimento da sociedade que, potencialmente, seja ameaçador das fortunas grandes, trabalha-se para mudá-lo ou neutralizá-lo.

O truque de manipulação da opinião pública consiste, numa ponta, em transformar o “fim do IGF” numa decorrência natural dos “direitos da propriedade”, nivelando, assim, a **plutocracia aos proprietários do Minha Casa, Minha Vida**.

As forças contrárias ao IGF não são secretas, nem se movem nas sombras ou são administradas por alguém em especial. A “janela de Overton” nada tem a ver com “teorias da Conspiração”. As classes dominantes na economia sempre influenciaram o debate público, as opiniões alheias, a propaganda, o trabalho dos assessores de imprensa, de imagem e administradores, como bem descreveu Dreyfus em **O jogo da Direita**.

Como, então, distinguir o “melhor pensamento” dessa algaravia de lobbies organizados?

Se o mérito está sendo efetivamente tratado, se a temática tão-somente guarda algum parentesco com o assunto principal ou se há um óbvio desvio da questão central. Se o mérito da questão não estiver sendo atacado, estamos desbordando para os desvios, os temas paralelos.

Neste caso, a rede profissional dos operadores de opinião pública entra em ação para substituir a “questão de mérito”, no caso o privilégio fiscal das grandes fortunas, para que a janela da opinião pública se abra focalizada na censura genérica do “aumento dos impostos”, em louvor ao “culto” a não tributação das grandes fortunas para “o bem de todos e a felicidade geral da nação”.

As grandes empresas que financiaram o processo eleitoral dos 90, seja no centro ou na periferia do sistema capitalista mundial – rastreiam o perfil dos ex-servidores públicos e são atentas aos que podem ser usados por suas relações estatais de influência corporativa. Ramió identificou essa situação, com o conceito de “mercado público”, onde os donos da riqueza e do poder recrutam seus executivos.

Todavia, em países onde o imposto foi mantido, como França, Argentina e Uruguai, a receita representada pela arrecadação do imposto em 2009 - de 1,6%, 1,5%, 6,3%, respectivamente - tende ao crescimento. Esses países, com o passar dos anos, desenvolveram uma legislação e administração bem detalhada. O número de contribuintes aumentou.

Revertendo a tendência da década de 1990, países como Islândia e Espanha reinstituíram o imposto, recentemente, como resposta a crise financeira e fiscal que tem assolado a Europa desde 2009.

A tendência internacional para uma maior eficiência e arrecadação do Wealth Tax seria o menor número de alíquotas, um limite de isenção mais baixo, a abrangência de pessoas jurídicas, a tributação especial para não residentes e a presença de normas contra-evasivas severas.

Empiricamente, estudos mostram que a concentração da riqueza é superior à da renda, e que numa amostra significativa de países, para o ano 2000, 2,5% das famílias mais ricas do mundo, isto é, inseridas no grupo de 1% com as maiores fortunas do mundo, eram brasileiras. Isso mostra a dimen-

são arrecadadora e distributiva que a instituição do imposto, bem aplicado, desde logo poderia gerar.

A análise de oito Projetos de Lei Complementar, incluindo-se os dois que foram rejeitados, nas Comissões de Tributação e Finanças da Câmara em 2000 e de Assuntos Econômicos do Senado em 2010, mostra que a estrutura dos projetos se caracterizava por ser pouco detalhada nas normas evasivas, divergindo entre si apenas com relação ao limite de isenção e a estrutura de alíquotas.

Esses dois últimos aspectos são fundamentais na tributação efetiva da fortuna e seu potencial arrecadador e distributivo.

Os argumentos utilizados pelos parlamentares para rejeitarem os projetos em 2000 e 2010 foram os mesmos: baixa arrecadação, alto custo administrativo e a sua extinção em diversos países europeus.

A simples pesquisa das experiências argentina e francesa, com o grau de tecnologia atual, fazem da alta concentração da riqueza no Brasil o objeto *par excellence* de que a regulamentação do imposto terá o resultado efetivo desejado.

A presunção *a priori* de que não possa vir a ser bem aplicado, não pode ceder à tentação injetada pela razão cínica na lógica fiscal da má alocação de recursos, porque cabe às instituições republicanas e ao controle social, a verificação das boas práticas de governança e destinação dos gastos públicos.

As afirmações de Celso Furtado (1998), nos anos 60, ao apresentar seu Plano Trienal; de Conceição Tavares ao analisar o modelo brasileiro, nos 2000; de Kautsky ao discorrer sobre a política fiscal, nos 20; e de um Barão de Cotegipe desconsolado sobre a resistência patrimonial, não deixam dúvidas a respeito de quem são eles, de onde vem, e de como se comportam, quando se trata de estabelecer quem deve pagar a conta da vida em sociedade.

A definição de Lester Thurow de que a reforma tributária é a arte de fazer uns pagarem pelos outros, deslocando o peso dos tributos dos ombros dos que podem mais ao costado de quem tem de menos, e apresentar essa decisão política como a mais fantástica descoberta da ciência das finanças, ainda se torna mais verdadeira, quando aplicada aos que defendem abertamente o réquiem do IGF.

A máxima de Lester para o sistema tributário é facilmente perceptível no setor financeiro. Em épocas passadas, o setor público contribuía para a formação do capital com pelo menos 5% do PIB, parte desses recursos sendo de origem puramente inflacionária. Hoje há consenso de que não deveríamos depender da inflação para financiar o investimento.

Ora, só a mudança na base tributária poderia substituir o papel da inflação. O Plano Real fez exatamente isso. A estabilização da moeda implicou, até os dias de hoje, e ainda por muito tempo, o carregamento de elevadíssimas dívidas interna e externa, cujo serviço deve ser pago com altas taxas reais de juros e muito mais impostos.

Nenhum ministro da fazenda diz que a intensidade da “repressão fiscal” resulta inteiramente

concentrada sobre a base da pirâmide social, sem nenhum incômodo fiscal no topo.

O ex-jurista e ex-secretário da Receita Federal Osíris de Azevedo Lopes Filho (2006), resumiu a realidade brasileira, com a qual convivera bem de perto, durante 40 anos, em Brasília: “Esse Congresso não quer tributar os ricos!”.

8 OS SEM-IMPOSTO NO PAÍS DOS CONTRASTES

“Reconheço que muito tempo decorrerá antes que possamos incluir no orçamento uma taxa que assente com a devida proporcionalidade sobre todas as propriedades territoriais, mas é preciso ir ensaiando a praticabilidade dessa tão vulgarizada imposição”.

Barão de Cotegipe

“Continuamos a bater recordes de desigualdade moderna, e não à antiga, que, como é de bom-tom, atribuíamos às nossas heranças históricas.”

Chico de Oliveira

Não seria demasiado debitar, também, à era republicana, a profecia anunciada em 1877, contida na exposição de motivos do Ministério da Fazenda assinada pelo Barão de Cotegipe?

Quanto tempo, ainda a decorrer, para torná-la absolutamente insólita?

Os arautos do **pálio-liberalismo** responderiam, à primeira indagação, com um **não dogmático**.

Já quanto à segunda, sob a auréola da modernização neoconservadora, até concordariam em renovar, quiçá por mais um século e meio, a impressão estranhada do ministro da Fazenda, o Barão de Cotegipe.

Com os 20% mais pobres da população brasileira dividindo, entre si, menos de 3% da renda nacional, e os 20% mais ricos cerca de dois terços, a onda neoliberal leva mais água ao moinho dos sem-equidade, como bem constatou Pochmann quando afirmou que “as políticas econômicas e sociais neoliberais não foram determinantes para a expansão econômica, mas ampliaram a desigualdade”.

Os super-ricos, portanto, que mais se beneficiaram da crise financeira mundial de 2008, não foram chamados ao mínimo sacrifício fiscal adicional no gradual processo de redução progressiva e continuada dos contrastes que crispam de violência e insegurança a sociedade brasileira.

Vinte anos atrás, o economista Garcia Munhoz fez uma afirmação, no Auditório Petrônio Portela, em novembro de 1992, que confirma a sina nacional marcante da trajetória de todos os governos, até agora: “Quem vai pagar? É a questão da dificuldade do sistema alocar nas pessoas de mais alta renda uma carga tributária adicional, mesmo quando se trata de impostos diretos”.

Stuart Mill (1983), nos seus *Principles of Political Economy*, no século XIX, já dissera, e isto se aplica ao imposto sobre as “grandes fortunas”, que “a dificuldade de se fazer justiça plena não constitui razão alguma contra o se fazer o que pudermos nesse sentido”, como também que a situação de ren-

dimentos que tendessem “constantemente a aumentar, sem qualquer atividade ou sacrifício” formaria um conjunto de beneficiários “que se enriquece progressivamente pelo curso natural das coisas, sem que eles mesmos façam esforço algum para isso”.

Lugares comuns, bem verdade, mas que precisam ser repetidos, porque como diria Gide: “ninguém escuta”!

A reforma do sistema tributário brasileiro não deveria mais ignorar o espectro altamente diferenciado da capacidade de pagamento entre as classes dominantes e subalternas.

A bizarrice mais difundida pela ofensiva neoliberal defende o resumo do tributo ao seu objetivo puramente fiscal, sendo que correções e ajustes das imperfeições ou assimetrias fiquem por conta e responsabilidade do gasto público, cuja suposta qualidade do foco compensaria as distorções inevitáveis e deliberadas na coleta. Tal platitude prevaleceu a partir dos 90, sempre escorada no amplo bureau dos interesses regrados conforme lembrado por Delmas-Marti.

Além disso, é igualmente contestável na “teoria da oferta”, o efeito de redução das taxas de poupança e investimento quanto aos lucros, em virtude da incidência possível do IGF como um novo imposto direto, uma vez que não há indicações que esses níveis – de poupança, investimento e lucro – tenham aumentado em virtude da baixíssima tributação da renda e do patrimônio que caracteriza o sistema tributário brasileiro.

Assim sendo, a recorrida tese dos impostos indiretos serem melhores propulsores do desenvolvimento não seria sustentável, porque as “taxas de poupança e investimento” não aumentaram devido às insuficientes tributações das rendas e dos patrimônios, as quais ensejariam “a propensão para poupar e investir”, como bem leciona Calmon Navarro (COELHO, 2009).

Um grupo de alemães ricos lançou em 2009, uma campanha na internet para reclamar a volta de um imposto sobre o patrimônio, com o objetivo de ajudar o país a ter mais recursos para sair da crise. A lição de Navarro não poderia obter melhor confirmação.

Uma década atrás, no ano de 2004, o sacrifício fiscal consoante a distribuição social da renda familiar estava assim discriminado, consoante a tabela abaixo:

Renda Familiar (mensal em salário-mínimo)	Carga tributária (em % equivalente)
< = 2 SM	48,8%
> 2 <= 3 SM	38,0%
>3 <= 5 SM	33,9%
>5 <= 6 SM	32,0%
>6 <= 8 SM	31,7%
>30 SM	26,3%

Não há a menor dúvida de que melhor do que aguardar um eventual interesse particular dos detentores de grandes fortunas em levar adiante um imposto no país “tão cheio de riquezas prepotentes e avaras”, é conscientizar a população.

A defesa da regulamentação do IGF — haja vista que não lhe falta, nem a legitimidade constitucional consistente para entendê-lo como ferramenta eficaz de cumprimento dos objetivos socioeconômicos, nem condições operacionais, tecnológicas e burocráticas à sua implementação pela administração tributária federal – deveria estar na pauta dos manifestantes e redes sociais.

O crescimento da participação dos impostos indiretos, cuja fatia passou de 65% nos anos 40 do século passado, a 75% no século presente, nitidamente contribuiu à ocorrência do fato social de nos termos transformado no país onde a desigualdade foi deliberadamente intensificada pelo modelo econômico.

9 OS WEBERIANOS ESTARIAM CHEGANDO?

“Afinal, quem manda neste país?”

Celso de Alencar Furtado

As crises financeiras, que ameaçam a comunidade do Euro, mostram a gravidade da situação social e política de países como Espanha, Grécia, Portugal, Itália e Irlanda.

As experiências de duas grandes guerras e as seqüelas de horrores ensinaram o valor essencial de uma sociedade estável, segura e ordenada, ainda que os últimos 30 anos tenham sido responsáveis pela derrubada dos pilares do Estado que um dia já foi denominado do Bem-Estar.

Não é de estranhar que a vertente dos direitos que o professor Paulo Bonavides (1999) definiu como de “segunda geração” passe a recrutar novos personagens, a compor a cena fiscal.

E não como meros coadjuvantes, mas reivindicando outro protagonismo - completamente distinto da mesmice e da repetição dos discursos verbosos, contrários à recuperação do objetivo social do imposto - representativo de uma nova espécie de “direito tributário”, vinculado à afirmação fundamental da “dignidade humana”, em contraponto à “sagrada aliança” noticiada por Conceição Tavares (2000).

Celso Furtado (1998) afirmou, certa vez, que nunca pudera “compreender a existência de um problema estritamente econômico”, jamais se esquecendo de interrogar a matriz de poder instalada por trás das diretrizes econômicas. A política tributária está entranhada em igual contexto.

Poderíamos parafrasear sua incompreensão quanto aos tributos, desconsiderando a compreensão da existência de um problema “estritamente tributário”; ou seja, trata-se de dar percepção à importância de fatores não tributários subjacente à estrutura dos sistemas fiscais.

Os jovens ainda estariam dispostos a não banalizar a injustiça fiscal? Nem fazer pouco caso da

indecente concentração da renda social e da riqueza no Brasil?

Ocorre-me, então, lembrar-lhe as lições daquele que melhor pensou as condições do subdesenvolvimento, com suas desigualdades sociais e regionais.

Caberia ao intelectual **aprofundar a percepção da realidade social onde se ocultam os crimes cometidos pelos que abusam do poder** e reconhecer que o ponto de partida para as alternativas **terá que ser, inevitavelmente, o aumento da participação do povo nos centros de decisão**.

Os grandes grupos econômico-financeiros nacionais e transnacionais, seus prepostos, consultores e especialistas constituem **um só bloco de poder**, o qual **não faz o papel** de contribuir à remoção dos rolos de nuvens que embaçam a trilha da justiça fiscal. Porque o seu papel é produzir a espiral fumaceira com justificativas de que ricos não devem pagar (mais!) impostos. O mesmo que promove, segundo constatação de Aguilera (2012),

las razones que siguen haciendo atractiva a la banca para los lavadores, la inexistencia de un impuesto sobre la renta, ni de impuestos de sucesiones, ni sobre el beneficio empresarial, eliminándose así los controles legales de cambio bajo el supuesta confraternidad profesional del secreto.

A essência da nuvem conservadora é constituída de presumida externalidade, extraordinária, incomparável às atividades dos ricos; como se política industrial não existisse, mas por mera quimera **a criação de empregos fosse a própria indústria das fortunas grandes**. Nesta hipótese fantasiosa, a tese seria adequada para fundamentar os resultados esperados. Nas demais, mais realistas, não passaria daquela situação “em que argumentos imprecisos sobre as enormes repercussões são excelentes”, na dicção de Paul Krugman (2012).

O mesmo bloco de poder muito menos fará o papel de resgatar o IGF do limbo constitucional onde se encontra relegado, nem irá impedi-lo de ser embaralhado ao senso comum das expectativas de redução da carga tributária.

Ao contrário, porque busca misturá-lo aos ventos que sopram a favor da diminuição do ônus fiscal, inflamando o clamor difuso contra “quaisquer aumentos” de impostos. Se capazes de formular e impor em escala internacional suas políticas tributárias longe do alcance da progressividade fiscal; que dirá no âmbito nacional, restrito às burocracias eleitas, onde os opositores do IGF contam com seus aliados naturais de classe social e de poder político.

Sem falar das administrações tributárias, vale dizer, das burocracias concursadas, que reforçaram as simplificações da realidade para fins fiscais, de modo a fugirem das linhas de força fixadas pelas classes dominantes na economia e seus representantes políticos no Parlamento. Garcia Munhoz não foi capaz de imaginar que sua indagação acabaria sendo respondida mediante uma lei fiscal que institucionalizou o que ele sempre temera: “O que existe é um jogo de poder. Para quê a Reforma Fiscal? Afetou-me muito saber que há uma imposição externa pelo superávit fiscal para o problema da dívida”.

Cerca de 30 anos depois do mal-estar acusado por Munhoz indicar um sentimento que talvez parecesse vago, o mesmo pano de fundo reapresenta-se em maior escala e intensidade, quando vemos – pelo menos, aqueles que olham e vêem, como lembrava Saramago no Ensaio sobre a Cegueira - nas telas de LCD, as imagens da Praça Sintagma, em Atenas, com dezenas de milhares de manifestantes gregos rebelados em torno de um Parlamento completamente cercado, em indignadas manifestações de protesto contra as “novas leis de austeridade”. As mesmas que são apresentadas em pacotes fiscais imunizantes das grandes fortunas e rendas suntuárias de quaisquer sacrifícios.

Uma faixa enorme pintava os sentimentos emblemáticos da mobilização ateniense: *Aganaktis-men!* Igual à carregada cerca de 2.400 km dali pelos madrilinhos na Porta do Sol, com dizeres semelhantes: *Los indignados!*

O Imposto sobre as Grandes Fortunas confirma, à brasileira, uma profecia de Ruy Barbosa: “Ainda que a Constituição que nos fosse dada baixasse do Olimpo, feita por mão divina, se nós não a cumpríssemos, não valeria nada. Não adiantaria nada ter vindo do céu”. Ruy não haveria de saber que o IGF seria corpo de prova da sua profecia realizada, noutra época, em que a melhor resposta aos problemas adviria da redução dos impostos dos ricos, da liberdade total de capitais desregulados, sem tributação das grandes fortunas, em escala global.

Um Ruy Barbosa liberal indignado perguntaria ao sociólogo Francisco de Oliveira: Para quê, então, Constituição?! Meio perplexo ouviria a irônica resposta do socialista: para preparar os brioches, cuja falta levou os jacobinos a subir as escadarias do Palácio de Versalhes e, mais tarde, os bolcheviques a ocupar os salões do Palácio de Inverno.

Quais os modos e em que o passado pode ajudar-nos a construir um modelo tributário melhor? Quando até o mega-investidor americano Warren Buffet engrossa o coro da maior equidade fiscal considerando que paga muito pouco em relação à sua capacidade contributiva?

Até mesmo o vetusto Herald Tribune – porta voz da conservadora elite londrina – reconhece que o primeiro-ministro conservador David Cameron, ao renovar o expediente recorrente do rebaixamento dos impostos dos ricos para enfrentar a crise que estremece as bases da Eurolândia, a partir de agora terá pela frente o desafio de não ignorar a percepção entre os eleitores de que “há austeridade para os mais pobres, mas não para os ricos”.

Quadro 2
Potencial Tributário do IGF

R\$ milhões	1999	2000
Pessoa Física	986.025	1.238.074
Pessoa Jurídica	859.716	988.638
Total	1.845.741	2.226.712
PIB	1.065.000	1.179.482
% PIB	173,31%	188,79%
Alíquota IGF	1,00%	1,00%
IGF	18.457	22.267
% do PIB	1,73%	1,89%
CPMF (% do PIB)	0,75%	1,22%

Fonte: dados básicos da SRF - elaboração: Amir Khair

10 OS MOEDEIROS GRANDES E SEUS PRETEXTOS FALSOS

"Alíquotas muito altas para os mais ricos: de 50%, 70% ou 90%, em vez da atual máxima de 35%".

Piketty-Saez

"A simples lógica diz que devemos tributar os ricos e com vigor".

Paul Krugmann

A imunização fiscal das grandes fortunas não passa de uma personagem secundária. O protagonista principal é esse monstro cruel, a desigualdade, que no país dos contrastes foi banalizada sob pretextos falsificados. Poder-se-ia dizer que a couraça invulnerável à tributação das grandes fortunas, só tem valor de pretexto para ainda maior concentração da riqueza, e de poder, obviamente; como se tal pretexto pertencesse à ordem das fatalidades. A desigualdade negligenciada é obra de séculos na sociedade brasileira. Até quando, indagaria o sociólogo Chico de Oliveira.

Imprevidente, portanto, que escape da clivagem do pensamento crítico no Brasil - por onde orbitam coberturas midiáticas das rebeliões árabes e do desastre ecológico da economia do carbono, do surto terrorista pelo choque das civilizações e da monumental crise social, da própria saúde do capitalismo e do passivo de um exército de mais de 75 milhões de jovens desempregados – somente o caudilhamento de opinião financiado e ditado pelo mercado.

A corrente de opiniões refratárias ao IGF é inteiramente ofensiva às idéias comungadas em torno da **justiça tributária** - enquanto centro de gravidade iniludível da pirâmide social brasileira – a partir da qual se impulsione a configuração de um futuro modelo fiscal legítimo, que fosse capaz de imputar os princípios constitucionais e éticos ao sistema impositivo nacional. A sua existência constitucional e sua inexistência no ordenamento fiscal brasileiro é digna de figurar entre nossas típicas curiosidades, como a gabirola, a jabuticaba e o tamanduá.

Se Millôr Fernandes soubesse que o governo anunciou a transferência de R\$ 2,6 bilhões para o insuficiente socorro emergencial do semi-árido nordestino - que viveu em 2012 a pior seca dos últimos 30 anos, afetando 26 milhões de pessoas - enquanto o IGF arrecadaria o triplo, anualmente, do mínimo valor alocado para mitigar o sofrimento sertanejo, e, além disso, de que os impostos sobre a propriedade se reduziram de 3,3% do total da carga tributária para 2,7%, acelerando a regressão que marca o perfil de tributação existente no Brasil, de que maneira a verve iconoclasta dele reagiria, correlacionando à síndrome fóbica do novo patriciado afortunado perante o tributo, a plebe rude despossuída do agreste?

O breviário das boas e prosaicas intenções referentes aos milagres que as grandes fortunas podem obrar na expansão do mercado de trabalho não se prospecta na alta riqueza sem tributação compatível. Não reside nas fortunas grandes, mas nos micros e pequenos empresários, o grosso da geração dos postos de trabalho.

O fundamentalismo tributário que sustenta a proficiente imunidade fiscal do IGF, supostamente produtiva e industriosa, não mais deveria amparar a incauta credibilidade na sua capacidade panegírica de multiplicar a população economicamente ativa.

Ora, ainda que os mais ricos fossem extraordinariamente aptos à geração da riqueza e habi-
líssimos ao apresentar suas performances em magia criacionista de empregos perante o mundo do trabalho, não deveriam deixar de recolher muito mais tributos do que nos últimos 30 anos.

Os defensores do 1% muito ricos professam a crença primitiva de que o crescimento econômico é uma questão de fervor dogmático na sua imunidade fiscal. Se repetirem a palavra várias vezes, acompanhada da fé na blindagem fiscal, a economia brasileira sairia do buraco, senão amanhã, já a partir da semana vindoura. Isso depois de mais de duas décadas de hegemonia da "teoria da oferta" (*supply-side economics*), com a diminuição das cargas fiscais sobre os super-ricos e grandes capitais, não se mostrarem capazes de reverter as dramáticas tendências recessivas re-incentivando os investimentos ditos produtivos, exatamente porque, como ensinara Keynes, simplesmente sempre buscam maximizar o "ganho monetário" em lugar da produção. "O aspecto emblemático" de como se tem dado o processo atual de "criação de riqueza" na era do capitalismo financeiro global pode ser observado com o empresário e investidor americano Warren Buffett, apelidado de "oráculo de Omaha", que mais enriqueceu em 2013, "à média de 1,5 milhões de dólares por hora", segundo a pesquisa Wealth-X, feita pelo banco UBS. Buffett dispõe do patrimônio de 60 bilhões de dólares.

A sua "grande fortuna" aumentou 12 bilhões de dólares, apenas em 2013. Segundo o estudo, o número de bilionários em 2013 é de 2.170 pessoas cujas fortunas cresceram, em média, 5,3% no ano. Desde o início da crise econômica, a fortuna da parcela da população considerada bilionária, simplesmente dobrou, e saltou "de 3,1 trilhões de dólares para 6,5 trilhões dólares".

Como se vê, a fatura da maior crise global desde o crash de 1929, não foi paga pelas grandes

fortunas e, mais uma vez, o populacho “pagou o pato” da totalidade do débito. Esta operação de transferência do ônus tributário, costumeiramente, vem apresentada sob complexos cálculos econômicos capitaneados por agências de classificação de riscos e departamentos dos principais bancos.

Estes são os mesmos personagens, com as mesmas proposições e argumentos expendidos, pelo menos nos últimos 40 anos, desde o primeiro choque do petróleo em 1973 e a crise da dívida externa da periferia capitalista em 1982.

A riqueza no Brasil goza do *status* fiscal de invulnerabilidade. Imagine-se mais um século adiante, sem a regulamentação do imposto correspondente às grandes fortunas, que a Carta de 1988 aguarda faz 25 anos?

Isso significa, necessariamente, preferir o nada a fazer, quando tudo está por refazer, e a ter de aceitar a grande fortuna como herança imutável, quando tal situação não passa de um falso pretexto: a repetição de mais um privilégio, exclusivo, idealizado e concebido na Casa Grande. O sistema tributário é um meio de concentração ou desconcentração de renda e riqueza; o que depende das características de cada país.

A história da tributação brasileira indica uma ínfima probabilidade de que a desconcentração social da riqueza e renda deflua dos impostos vigentes sobre a propriedade: ITR, IPTU, IPVA e ITCM. O IPTU repousa na debilidade municipal para lograr uma progressividade patrimonial eficiente. O ITCM estadual também não obteria êxito nesse propósito, em face do limite superior fixado dos 8%, impeditivo à progressividade, sem falar nas subavaliações.

A ênfase quanto à propriedade ser decorrente de renda tributada anteriormente, com a argumentação de se envidar esforços na redução das desigualdades por intermédio do Imposto de Renda, não tem como ser demonstrado no Brasil, pela simples falta de base histórica e nenhuma comprovação econômica.

Prova disso é que a concentração fundiária ainda é maior que a da renda social, o que reforça a tendência a um processo permanente de enriquecimento geracional da Casa Grande, por meio de heranças e rendas reduzidamente tributáveis em relação aos fabulosos rendimentos não tributáveis.

A história brasileira ensina que o Imposto de Renda não funcionou com efetividade, eficiência e eficácia no objetivo de melhorar a equidade. Hoje e ontem há vários segmentos sociais que, lícita e ilicitamente, mantêm-se distantes da arrecadação de impostos.

No Brasil reside uma parcela significativa das famílias com as maiores fortunas no mundo. Para dados de 2000, que aumentaram nos últimos 15 anos, cerca dos 2,5% das famílias mais ricas do mundo são brasileiras, similarmente a Espanha e Canadá.

Os países europeus que aboliram o Imposto sobre a Riqueza na última década, como a Áustria, Suécia, Finlândia e Dinamarca, e que são utilizados como referência oportunista na argumentação da sua obsolescência fiscal para os super-ricos, tão-somente o fizeram após perseguirem e estabelecerem

uma estrutura social com alta equidade.

Apenas aboliram o Imposto sobre a Riqueza, recentemente, porque em suas respectivas experiências fiscais longevas, houvera uma tributação expressiva sobre a riqueza e as transferências, mediante heranças e doações, também foi utilizada intensamente para reduzir as desigualdades.

Na França, apesar do bom nível de equidade, devido ao tamanho de sua economia, o país consegue ter uma arrecadação eficiente do Imposto sobre a Riqueza (*Wealth Tax*).

O Brasil com elevada desigualdade e PIB relevante, também teria condições de apresentar um bom indicador arrecadador para tal imposto.

O padrão de tributação do Imposto sobre a Riqueza pode ser modulado pela adoção de alíquota única e redução dos limites de isenção e seria leviano disseminar a idéia que a abolição desse imposto tornou-se pacífica na teoria fiscal e no mundo real. A Holanda, por exemplo, em 2001, aumentou a arrecadação do Imposto sobre a Riqueza e o número de seus contribuintes.

Devido à crise fiscal e financeira que disseminou a atual Grande Recessão Mundial, cuja origem remonta a 15 de setembro de 2008, com a quebra do Banco de Investimentos norte-americano Lehman Brothers, Islândia e Espanha reintroduziram o imposto.

O IGF francês (*Impôt sur les Grandes Fortunes*), foi instituído na França em 1981, com efeitos a partir do exercício fiscal de 1982. Inicialmente, abrangia a propriedade de pessoas físicas e jurídicas, mas em 1984 foi restrito somente ao patrimônio das pessoas físicas. Em 1986, o imposto era pago por apenas 0,5% das famílias francesas (84.700 famílias) e foi então abolido pelo novo Parlamento conservador.

Em 1988, ano da promulgação da Constituição Cidadã no Brasil, o *Impôt Solidarité sur la Fortune (ISF)* foi reinstituído pelo novo governo socialista francês nos moldes existentes atualmente, isentando os ativos previdenciários e incidindo sobre a riqueza líquida excedente a 800 mil euros.

Houve crescimento do número de contribuintes e da arrecadação do ISF entre 1992 e 2010. Os contribuintes cresceram de 168 mil para 562 mil famílias e a arrecadação foi de 1 bilhão de euros a 4,5 bilhões.

Honoré de Balzac no conto *L'auberge rouge* dos Estudos Filosóficos, insinuou as raízes delinquentes das riquezas, concluindo em *Le Père Goriot*, em *Cenas da Vida Privada*, que "o segredo das grandes fortunas sem causa aparente consiste num crime esquecido, porque perpetrado com limpeza" (BALZAC, 1979).

Ao fim desta rasa e incompleta provocação prebischiana sobre o paraíso fiscal das grandes fortunas no Brasil, o Senhor Platão - não o grego, mas o principal personagem do romance **"A noite da borboleta dourada"** (ALI, 2011) -, admitiria haver algum humor e ironia na tentativa de colocar a riqueza ao alcance de todos os tributos

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization. New York: Madison Books, 1993.

AGUILERA, Alejandro P. Paraísos fiscales y drogas en El “nuevo mundo” americano. **America Latina en movimiento**, Quito, 18 abr. 2012. Disponível em: <http://alainet.org/active/54168&lang=es>. Acesso em: 22 out. 2012.

ALI, Tarik. **A Noite da Borboleta Dourada**. Rio de Janeiro: Record, 2011.

AMADEI NETO, Alberto et al. **Auditoria da Dívida, Questão de Soberania**. Rio de Janeiro: Contraponto, 2002.

BALZAC, Honoré. **A Comédia Humana**. Porto: Civilização, 1979.

BONAVIDES, Paulo. **Do país constitucional ao país neocolonial**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL é o 4º país do mundo em recursos escondidos em paraísos fiscais. **Folha de São Paulo, São Paulo**, 22 jul. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/bbc/1124063-brasil-e-o-4-pais-do-mundo-em-recursos-escondidos-em-paraissos-fiscais.shtml>>. Acesso em: 22 out. 2012.

CARNEIRO, Ricardo. Supremacia dos mercados e política econômica do governo Lula. **Política Econômica em Foco**, n. 7 – nov./abr. 2006. Disponível em: <http://www.centrocelsofurtado.com.br/arquivos/image/201108311535060.CARNEIRO5.pdf>. Acesso em 10 out. 2012.

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica do Ipea, Rio de Janeiro, out. 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf. Acesso em: 20 out. 2012.

CATTANI, Antonio David; OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org.). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012.

CHOSSUDOVSKY, Michel. **A Globalização da Pobreza**. São Paulo: Moderna, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COMPARATO F. Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista de Informação Legislativa**, v. 37, n. 146, p. 93-108, abr./jun. de 2000. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/581>. Acesso em 20 out. 2012.

DANTAS, Josemar. Imposto sobre grandes fortunas jaz ocioso na CF. **Direito & Justiça do Correio Brasiliense**, 16 set. 1996, p. 2.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. São Paulo: Saraiva, 1967.

DOSMAN, Edgar J. **Raúl Prebisch (1901-1986): a construção da América latina e do Terceiro Mundo**. Centro Internacional Celso Furtado, Contraponto: Rio de Janeiro, 2011.

DUPLA apoia mais impostos aos ricos. **The New York Times**, 7 mai. 2012. Disponível em: www1.folha.uol.com.br/nyt/. Acesso em: 20 out. 2012.

ÉPOCA, n. 62, 1999. Disponível em: <http://www.epoca.globo.com>. Acesso em: 2 fev. 2012.

ESTÚDIOS E INFORMES DE LA CEPAL. **La Crisis en America Latina: su evaluacion y perspectivas**. Santiago: CEPAL, 1985.

EXAME, n. 12, 1992. Disponível em: <http://www.exame.abril.com.br> Acesso em: 2 fev. 2012.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. São Paulo: Globo, 2008.

FIORI, José Luis. **Os Moedeiros Falsos**. Petrópolis: Vozes, 1997.

FORTUNAS: saiba quais bilionários ganharam mais de US\$ 20 milhões por dia em 2013. **Revista Veja**, Caderno Economia, 19 dez. 2013. Disponível em: <http://veja.abril.com.br/noticia/economia/saiba-quais-bilionarios-ganharam-mais-de-us-20-milhoes-por-dia-em-2013>. Acesso em 3 jan. 2014.

FREITAS, Janio de. O peso destes dias. **Folha de São Paulo**, 24 dez. 2013. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/colunas/janiodefrees/2013/12/1389597-o-peso-destes-dias.shtml>. Acesso em: 3 jan. 2014.

FURTADO, Celso de Alencar. **O capitalismo global**. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

GHANI, Ejaz; KERR, William R.; O'CONNEL, Stephen D. Who creates jobs? **Economic Premise**, n. 70, nov. 2011. Disponível em: http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2011/11/17/000333038_20111117000307/Rendered/PDF/656440RIOOPUBOOpromise07000PUBLICO.pdi. Acesso em: 22 out. 2012.

GIFFONI, Francisco de Paula; VILLELA, Luiz A. Tributação da Renda e do Patrimônio. **Estudos para a Reforma Tributária**, Tomo 2, Rio de Janeiro: IPEA/INPES, mar. 1987, p. 66.

GIFFONI, Francisco de Paula. Memorando para anteprojeto da regulamentação de imposto sobre o patrimônio líquido pessoal ou grandes fortunas. **Revista de Finanças Públicas**, Brasília: [s.n.], jul./ago./set. 1987, p. 31–38.

GNAZZO, Edison. **Evolución de la administración tributaria**. Madrid: CIAT- IEF, 1993.

GONZÁLEZ, Darío; MARTINOLI, Carol; PEDRAZA, José Luis. **Sistemas tributarios de America Latina: situación actual, reformas y políticas**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

HOBBSAWM, Eric. **Era dos extremos: o breve século XX**. São Paulo: Companhia das Letras, 1996.

IMPOSTO sobre grandes fortunas. **Jornal O Globo**, 16 mai. 2003. Disponível em: www.oglobo.globo.com. Acesso em 20 out. 2012.

IPTU poderia ser aproveitado para reduzir desigualdades. **Portal do Ipea**, 27 ago. 2009. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=170. Acesso em: 20 out. 2012.

KHAIR, Amir. Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). **Aparte**: inclusão social em debate, 1 ago. 2008. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>. Acesso em: 22 out. 2012.

KRUGMAN, Paulo. O centro crédulo. **O Povo online**, 14 abr. 2012. Disponível em: <http://www.opovo.com.br/app/colunas/paulkrugman/2012/04/14/noticiaspaulkrugman,2820714/o-centro-credulo.shtml>. Acesso em 20 out. 2012.

POCHMANN, Marcio. As escolhas dos países ricos e a desigualdade. **Folha de São Paulo**, 30 jul. 2008. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniaofz3007200808.htm>. Acesso em 20 out. 2012.

LE MONDE, mai. 2012. Disponível em: www.lemonde.fr. Acesso em: 20 out. 2012.

LIMA SOBRINHO, Barbosa et al. **Em defesa do interesse nacional**: desinformação e alienação do patrimônio público. São Paulo: Paz e Terra, 1995.

LOPES FILHO, Osiris. **Os rumos da política tributária nacional e o impacto nacional**. Palestra proferida no X Congresso Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal, Natal, 8 nov. 2006. Disponível em: http://www2.unafisco.org.br/noticias/boletins/2006/novembro/bol_2236_08112006.htm. Acesso em 20 out. 2012.

MARIANI, José. **O longo amanhecer**: uma cinebiografia de Celso Furtado. [Documentário-vídeo]. Direção de José Mariani, Rio de Janeiro, Rio Filme, 2007. Disponível em: <http://mais.uol.com.br/view/58759>. Acesso em 20 out. 2012.

MARTINS, Rodrigo; VIEIRA, Willian. Privilegiados e incógnitos. **Carta Capital**, 31 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/sociedade/privilegiados--e-incognitos/>>. Acesso em: 7 nov. 2012.

MILL, J. Stuart. **Princípios de economia política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983. V. 2.

MOTTA, Maria Clara de Mello. Tributação sobre grandes fortunas: fenômeno de recepção no campo fiscal. **Direito Estado e Sociedade**, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro, n. 8, p. 23–37, jan./jul. 1996.

PRZEWORSKI, Adam. **Capitalismo e Social-Democracia**. São Paulo: Companhia das Letras, 1989.

SILVA, Gerson Augusto da. **Sistema Tributário Brasileiro**. Brasília: Esaf, 1986. (Coleção Gerson Augusto da Silva, 13).

_____. **Questões Tributárias, Orçamentárias e de Crédito Público**. Brasília: Esaf, 1988. (Coleção Gerson Augusto da Silva, 14).

SAMPAIO, Plínio Arruda. Imposto sobre grandes fortunas: parabéns a Luciana Genro. **Carta Capital**, São Paulo, 29 jul. 2010. Disponível em: <http://www.cartacapital.com.br/politica/imposto-sobre-grandes-fortunas-parabens-a-luciana-genro>. Acesso em: 22 out. 2012.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Imposto sobre grandes fortunas. **Boletim de Direito Administrativo**, v. 6, n. 2, p. 92, 1933.

TAVARES, Maria da Conceição. **Celso Furtado e o Brasil**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2000.

TEITELBAUM, Alejandro. El capitalismo por dentro. **Centro de Estudios Políticos para las Relaciones Internacionales y el Desarrollo (CEPRID)**, 28 mai. 2012. Disponível em: http://www.nodo50.org/ceprid/spip.php?article1421&debut_articles_rubrique=150. Acesso em: 20 out. 2012.

TER-MINASSIAN, Teresa. **Structural reforms in Brazil**: progress and unfinished agenda. Washington: IDB, 2012. Disponível em: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=36903972>. Acesso em 20 nov. 2012.

VAINFAS, Ronaldo. **Antônio Vieira**: jesuíta do rei. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

VIDAL, Eloisa Maia (org.). **Educação fiscal e cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E REDUÇÃO DA POBREZA¹

Flávio Ataliba Flexa Daltro Barreto²

Carlos Eduardo dos Santos Marino³

SUMÁRIO: Introdução. 1 Administração Tributária. 2 Análise envoltória de dados e o Índice de Malmquist. 3 Receita tributária dos municípios do Ceará. 4 Análise da base de dados. 5 Análise dos resultados. 6 Eficiência da Administração Tributária e redução da pobreza. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 promoveu uma reforma tributária que elevou consideravelmente a importância das receitas próprias para os entes subnacionais. A carga tributária de estados e municípios, entre 1988 e 2010, passou de 6,6% para 10,4% do PIB nacional. Nos municípios, a receita tributária de 2010, medida em percentual do PIB, é quase três vezes superior a registrada em 1988⁴. É provável que uma parte deste incremento esteja associada a uma maior eficiência das administrações tributárias municipais.

Desde a estabilização econômica em 1994, discute-se a exaustão no Brasil a necessidade de reformas tributárias, tendo, em algumas oportunidades, o Governo Central conseguido aprovar pequenas modificações. Pouca importância é dada a questão da eficiência da administração tributária. Até mesmo a Lei de Responsabilidade Fiscal, editada em 2000, que produziu inegáveis avanços na organização das finanças públicas nacionais, conteve-se a impor limites à concessão de incentivos e benefícios tributários. Na mesma linha, o sistema de repartição de receitas, entre os níveis de governo, utilizado no país, não considera a eficiência na arrecadação como critério de rateio. Assim, um estado ou município com baixa arrecadação tributária devido à ineficiência na exploração de suas bases tributárias não sofre qualquer sanção no federalismo fiscal brasileiro.

A pobreza é um fenômeno econômico persistente ao longo do tempo e, para sua superação, é necessária a adoção de políticas públicas adequadas. Em última análise, o nível de pobreza pode ser reduzido por um aumento da renda ou por uma mudança na sua distribuição que conduza a redução da desigualdade. No caso brasileiro, existem fortes evidências de que o nível de pobreza é bastante

¹ Este artigo é uma síntese de Marino *et alii* (2013).

² Pós-Doutor em Economia (Harvard University). Professor da Universidade Federal do Ceará. Diretor Geral do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (Ipece). E-mail: flavio.ataliba@ipece.ce.gov.br.

³ Doutor em Economia (Caen/UFC). Professor e Pesquisador do Laboratório de Estudos da Pobreza (LEP/Caen/UFC). Auditor Fiscal Adjunto da Receita Estadual do Ceará. E-mail: eduardomarin@caen.ufc.br.

⁴ Cálculos próprios com dados disponíveis em SRF (2012) e Afonso *et alii* (1998).

influenciado pelo grau de desigualdade. Nesse contexto, o sistema tributário brasileiro contribui para agravar a situação, devido à alta participação de impostos indiretos e regressivos. Com exceção do imposto de renda e do imposto sobre a propriedade rural, ambos de responsabilidade da União, os demais impostos diretos, notadamente os tributos sobre o patrimônio, estão sob a competência tributária de estados e municípios. Com a possibilidade de cobrança progressiva desses impostos, em tese, os efeitos nocivos na economia resultantes de incrementos da arrecadação municipal podem ser suavizados ou até mesmo eliminados no tocante a equidade. Sendo os recursos adicionais utilizados na produção de bens públicos que afetem positivamente a renda dos mais pobres, pelo menos a longo prazo, existe a possibilidade de que os incrementos de eficiência das administrações tributárias municipais estejam associados à redução da pobreza.

Este artigo intenciona verificar se o incremento da eficiência na arrecadação de impostos municipais no Ceará está associado à redução da pobreza. Para atingir este objetivo, utiliza-se uma estratégia empírica desenvolvida em dois estágios. Na primeira fase, avalia-se a evolução do nível da eficiência das administrações tributárias municipais no Ceará na última década, estimando-se fronteiras de arrecadação não paramétricas, por meio da técnica de programação linear de Análise Envoltória de Dados (DEA) (Charnes *et alii*, 1978; Banker *et alii*, 1984). Computa-se a seguir, a variação da eficiência técnica pura de cada município, entre os anos de 2000 e 2010, utilizando-se a decomposição do Índice de Malmquist, proposta em Färe *et alii* (1994). No segundo estágio, utilizando-se mínimos quadrados ordinários, verifica-se qual o efeito do incremento da eficiência técnica pura na proporção de pobres de cada município em 2010, usando características do município no ano 2000, como variáveis de controle. Ao final, conclui-se que o incremento da eficiência técnica é significativamente negativo na proporção de pobres em 2010, encontrando-se evidências que a eficiência técnica da administração tributária está associada à redução da pobreza.

Este ensaio está dividido em sete seções além desta introdução. Na segunda seção, apresenta-se uma revisão da literatura sobre administração tributária. A terceira seção discute a metodologia DEA e o Índice de Malmquist. Na quarta, é feita uma análise exploratória das receitas tributárias municipais no Ceará, identificando-se as rubricas mais relevantes. Na quinta, é feita uma discussão sobre a base de dados utilizada para estimar as fronteiras de arrecadação, justificando-se as escolhas realizadas. Nessa seção, também é apresentada a metodologia utilizada para a exclusão de municípios atípicos (*outliers*). A sexta seção apresenta os escores de eficiência técnica na arrecadação municipal obtidos no primeiro estágio de estimação. Na sétima parte, verifica-se se o incremento na eficiência arrecadatória está relacionado com a proporção de pobres no final do período analisado, discutindo-se os resultados obtidos. Por fim, são tecidas as considerações finais.

1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Mesmo considerando certo grau de altruísmo no comportamento individual, não é possível obter recursos da sociedade de forma espontânea para o financiamento da produção de bens públicos. Como por definição, bens públicos são não excludentes, aqueles que optarem por não contribuir com o financiamento não poderão ser excluídos do consumo do bem. Dessa forma, a obtenção de recursos financeiros pelo Estado por meio da tributação é, em todas as sociedades, feita de forma compulsória e impositiva, sempre existindo algum tipo de sanção aplicada àqueles indivíduos que não efetuem o pagamento devido. Logo, se todo sistema tributário, necessita de elementos coercitivos, surge à necessidade de administrar essa sistemática de coerção. Assim, se existe o tributo, existe uma entidade para administrá-lo, no sentido de verificar os valores pagos e impor penalidades para os agentes que não efetuaram o pagamento. Em última análise, a administração tributária é a entidade governamental que tem por missão adotar as políticas que reduzam a evasão fiscal.

Apesar de a evasão fiscal ser um problema que ameaça a equidade, a eficiência e a sustentabilidade de muitas políticas públicas (COWEL, 1985), o tema só foi analisado na literatura econômica a partir da década de 1970. O efeito negativo inicial da evasão fiscal é reduzir as receitas do governo, correções do problema que impliquem aumento da alíquota tributária para aqueles agentes que pagam o tributo geram distorções adicionais, além de um incremento da inequidade horizontal. Além disso, a maior diversidade na base tributária dos agentes em melhor situação permite maiores possibilidades de evasão, prejudicando a equidade vertical. Outra ineficiência derivada da evasão fiscal é o desperdício de recursos aplicados em atividades não produtivas. Se existe a evasão⁵, uma parte dos agentes aplicará recursos em atividades que visem à redução do tributo, surgindo uma tecnologia da sonegação. Por outro lado, os governos aplicam recursos nos mecanismos que possibilitam a arrecadação e fiscalização do tributo, surgindo uma tecnologia da administração tributária. Uma distorção adicional menos óbvia é a geração de incentivos para que os agentes atuem nas atividades nas quais a sonegação é mais fácil de ser praticada e mais difícil de ser detectada. Por último, por seu caráter ilegal, a evasão fiscal incentiva e facilita a incidência de outros crimes na sociedade.

Inspirando-se em Becker (1968), que discutiu o comportamento criminoso sob a ótica econômica, Allingham e Sandmo (1972) desenvolveram um modelo econômico que considera a tributação sobre a renda um jogo com informação assimétrica, no qual o contribuinte sabe qual é sua renda,

⁵ Os termos evasão fiscal e sonegação fiscal são sinônimos e estão associados a uma atividade ilícita do contribuinte do tributo. Em outra vertente, elisão fiscal (planejamento tributário) utiliza técnicas legais, às vezes duvidosas, para reduzir a carga tributária. Independentemente de se tratar de evasão ou elisão, existe uma tecnologia. Note-se que a existência de elevado grau de elisão também é um indicativo de ineficiência da administração tributária que, possivelmente, opera com uma legislação dúbia e com lacunas.

enquanto a administração tributária não detém essa informação. Nesse ambiente, modelaram a decisão de sonegar de um indivíduo racional avesso ao risco, maximizador de sua utilidade esperada, que toma como dados a alíquota tributária, a probabilidade de ser auditado e a penalidade aplicável no caso de detecção. Esse modelo também tratava a renda como exógena. Note-se que por, essa última hipótese que, em termos mais gerais, pode ser expressa como exogeneidade da base tributária, o modelo de Allingham e Sandmo é aplicável a qualquer tributo, desde que os demais parâmetros do modelo não afetem o valor que deveria servir como base de cálculo do tributo.

Apesar de restritivo e tratar todas as variáveis sob controle da administração tributária como exógenas, o modelo apresenta conclusões bastante interessantes, algumas esperadas, como o fato de aumentos na probabilidade de ser auditado e na penalidade reduzirem a sonegação. Outros surpreendentes, como o efeito inconclusivo de variações da alíquota tributária sobre a sonegação. Posteriormente, uma pequena correção do modelo, realizada por Yitzhaki (1974), modificou a forma como a penalidade é definida e concluiu, contra intuitivamente, que quando se aumenta a alíquota reduz-se a sonegação.

A racionalização da decisão de sonegar pelo agente foi estendida em diversas direções⁶. Kolm (1973), em uma pequena nota referente ao modelo AS, foi o primeiro a adaptar o modelo, introduzindo elementos importantes para a discussão posterior sobre administração tributária. No seu modelo simples, aproveitando o agente racional maximizador da utilidade esperada, Kolm introduziu custos de auditoria e bens públicos custeados com a receita tributária. Os primeiros trabalhos que trataram da tecnologia da tributação de forma parcial, endogeneizavam a probabilidade de auditoria. (Reinganum e Wilde, 1985; Border e Sobel, 1987; Mookherjee e Png, 1989).

Mesmo sem considerar explicitamente qualquer tecnologia utilizada pela administração tributária, Sandmo (1981), Slemrod e Yitzhaki (1987) demonstraram que o tamanho ótimo de uma administração tributária deve ser superior ao definido por um modelo simples de custo-benefício. Determinar o tamanho da administração tributária ótima de forma ingênua, igualando a receita marginal gerada pela adoção de uma fiscalização mais severa, e com maior custo, ao custo marginal dessa política é equivocado. É necessário considerar que a receita marginal é apenas uma transferência entre os setores privado e público. Para determinar o volume de recursos que devem ser aplicados na administração tributária, o procedimento adequado seria utilizar o benefício social marginal, possivelmente não mensurável, mas com certeza superior a receita marginal do tributo, já que uma parte considerável da receita gerada retornará a sociedade na forma de bens públicos.

Kaplow (1990) analisou o relacionamento entre a tributação ótima e a política tributária ótima, investigando duas políticas distintas que buscam o incremento da receita tributária. A primeira seria

⁶ (Benjamini e Maital, 1985; Yitzhaki, 1987; Erard e Feinstein, 1994; Myles e Naylor, 1996; Kim, 2003; Cowell e Gordon, 1988; Cremer e Gahvari, 1994).

aumentar a alíquota aplicável sem qualquer custo adicional, enquanto a segunda seria aumentar a eficiência da administração tributária, incorrendo em custos adicionais. Nos modelos analisados pelo autor, utilizar recurso para incrementar a eficiência da administração tributária poderia ser uma estratégia ótima. Mayshar (1991) foi o primeiro a introduzir o termo “tecnologia tributária”, utilizando em seu modelo uma função de produção da administração tributária. Sanchez e Sobel (1993) caracterizaram a solução ótima do problema de maximização de receita enfrentado pela administração tributária. Mostraram ainda, que o orçamento da administração tributária norte-americana era subdimensionado.

Besfamile e Siritto (2009) analisaram os efeitos do investimento na administração tributária, concluindo que a possibilidade de investimento permite uma menor frequência das auditorias, um sistema tributário mais progressivo e um setor público mais eficiente.

Uma grande literatura empírica sobre evasão fiscal desenvolveu-se desde o modelo inicial de Allingham e Sandmo (1972). Uma das vertentes tenta mensurar a sonegação por métodos diretos ou indiretos em diversas regiões e países (Tanzi, 1983; Nam *et alii*, 2001; Jiménez *et alii*, 2010). Além da simples mensuração da evasão, diversos artigos buscaram verificar empiricamente as conclusões relativas ao comportamento individual prescritas nos modelos teóricos (Clotfelter, 1983; Slemrod, 1985; Feinstein, 1991; Alm *et alii*, 1993; Erard e Feinstein, 2010; Andreoni *et alii*, 1998; Torgler e Schneider, 2009)

Um dos problemas metodológicos com as avaliações empíricas citadas anteriormente é o fato do processo de seleção dos agentes auditados não ser puramente estocástico. Por mais rudimentar que seja a tecnologia adotada pela administração tributária, é provável que exista algum mecanismo de seleção dos agentes, mesmo que esse mecanismo não seja sistematizado. Essa característica pode produzir um viés de seleção, comprometendo os resultados obtidos. Alguns poucos trabalhos, utilizaram experimentos controlados, nos quais os agentes foram escolhidos aleatoriamente (Slemrod *et alii*, 2001; Kleven *et alii*, 2011). Por outro lado, diversos trabalhos utilizaram a economia comportamental, tentando simular em laboratórios situações que envolvessem a decisão de sonegar um tributo (Friedland *et alii*, 1978; Alm *et alii*, 1992). Uma justificativa para a utilização dessa abordagem é o grande número de fatores que influenciam a decisão de evadir o tributo, tornando o controle econométrico bastante difícil. Alm (2012) elencou uma série de conclusões sobre a decisão de sonegar extraídas da economia comportamental: i) a frequência de auditorias é associada negativamente com a sonegação; ii) os indivíduos em geral superestimam a probabilidade de auditoria; iii) auditorias mais produtivas, ou seja, com maior possibilidade de detecção, impactam negativamente a evasão; iv) estratégias de seleção para a auditoria endógenas são mais eficientes do que regras simplesmente aleatórias; v) aumento das penalidades provocam pequena redução na evasão; vi) publicidade da sonegação, reduz a sonegação; vii) a presença de bens públicos financiados pela tributação, reduz a sonegação; viii) o processo decisório para aplicação dos recursos arrecadados influencia a decisão de sonegar. Processos

mais participativos tendem a reduzir a evasão; e ix) arrecadar impostos na fonte impactam negativamente a evasão.

Uma questão central foi inicialmente discutida por Slemrod (1990), que criticou a teoria da tributação ótima (*optimal taxation*), por ser incompleta e oferecer sugestões de políticas públicas inadequadas e em algumas situações inaplicáveis. Alicerçado no fato de um sistema tributário ser um mecanismo coercitivo de arrecadação de recursos, tendo esse sistema tecnologia e custos, sugeriu a inserção desses elementos na análise, denominando essa nova visão de “sistema tributário ótimo” (*optimal tax system*).

O custo da administração tributária não é desprezível e existem impostos cujos custos de administração são mais onerosos. Além disso, existem diferenças significativas nas tecnologias adotadas pelas administrações tributárias. Tecnologias diferentes aplicadas em um único sistema tributário podem conduzir a situações distintas de eficiência e equidade. Diante desses fatos, Slemrod (1990) sugere que a teoria da tributação ótima mude seu foco da estrutura de preferências dos indivíduos para a tecnologia da administração tributária. Argumenta em favor dessa ideia, que as preferências são razoavelmente estáveis ao longo do tempo, mas a tecnologia é por natureza dinâmica. Logo um sistema tributário ótimo há dez anos, possivelmente não o será no presente.

Reforçando essa tese, os avanços em tecnologia da informação tornaram, em algumas situações, a probabilidade de detecção de uma informação fornecida errada pelo agente à administração tributária bastante próxima de 100%. Outro exemplo é a comparação entre um imposto sobre o valor adicionado com alíquota uniforme e um imposto sobre o consumo. Sem a inclusão da evasão fiscal, os dois tributos são instrumentos idênticos, inclusive contabilmente. Ao introduzir a evasão fiscal, os custos e tecnologia da administração tributária, os dois impostos distanciam-se fortemente (SLEMROD, 2007). Ressalte-se ainda, que o resultado clássico de irrelevância do agente ao qual será atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto não é válido em um ambiente com evasão fiscal

Além dessa argumentação, é possível arguir a dificuldade do processo político, principalmente em países federalistas. No Brasil, a experiência de amplas reformas tributárias inexistiu em períodos democráticos. As reformas tributárias de 1934, 1965 e 1988 foram realizadas em momentos de transição quando se entrava ou saía de um regime autoritário. Por outro lado, ganhos de eficiência nas administrações tributárias, em geral, não encontram oposição social ou política, pelo menos claramente.

Uma questão crucial para as administrações tributárias é seu grau de independência. Por sua natureza coercitiva, estão sujeitas a grandes pressões políticas e econômicas. Logo, a profissionalização de seus agentes e a total independência na aplicação das normas originadas do poder político é essencial para se obter administrações tributárias eficientes. Mann (2004) descreve e analisa as experiências de vários países em desenvolvimento que adotaram administrações tributárias semi-autônomas, com alto grau de autonomia para gerenciamento de seus sistemas internos. Concluiu que uma

administração tributária autônoma é uma plataforma a partir da qual a eficiência pode ser gerada, entretanto, seu simples estabelecimento não é garantia de sucesso. Taliércio (2004) argumentou que a política de estabelecimento de administrações tributárias semi-autônomas, iniciada nos anos oitenta do século passado, já atingia mais de quinze países. Além da simples separação e autonomia do Ministério das Finanças ou equivalente, a criação de uma administração tributária semi-autônoma apresenta as seguintes características: i) mecanismo de auto-financiamento; ii) direção profissional e qualificada com representação do setor privado; e iii) política de recursos humanos própria. Apesar de recomendada pelos organismos internacionais, a administração tributária semi-autônoma foi inicialmente testada nos países em desenvolvimento. Na amostra pesquisada, o autor encontrou evidências que a autonomia da administração tributária gera eficiência e quanto mais autonomia, maior a eficiência.

2 ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE DADOS E O ÍNDICE DE MALMQUIST

A literatura empírica de avaliação de eficiência técnica utiliza, em geral, duas metodologias distintas. A primeira é a estimação por métodos econométricos da fronteira de possibilidade de produção. Essa técnica é denominada de Fronteira Estocástica. Outra possibilidade é utilizar a técnica de programação linear de Análise Envoltória de Dados (DEA)⁷. Uma das vantagens do uso da metodologia DEA é não ser necessário definir qualquer forma para a função de produção. Em essência, DEA é uma metodologia comparativa, que exige apenas um pequeno número de condições para obter resultados robustos. Técnicas paramétricas exigem o conhecimento da função de produção, que necessariamente deve ser a mesma para todas as unidades de decisão. A técnica DEA requer apenas o conhecimento dos insumos e produtos do processo, sendo a fronteira resultante apenas uma aproximação linear, que envolve, da forma mais ajustada possível, os dados.

Em um ambiente de produção com apenas um insumo e um produto, uma medida evidente de eficiência é a razão entre a quantidade produzida e quantidade de insumos utilizados. Numa situação com múltiplos insumos e produtos, pode-se continuar a mensurar a eficiência pela razão produto-insumo, desde que se utilizem pesos específicos para cada insumo e produto, ou seja, a eficiência técnica de uma DMU pode ser expressa como:

$$\theta = \frac{u_1 y_1 + \dots + u_m y_m}{v_1 x_1 + \dots + v_k x_k} = \frac{u' y}{v' x} \quad (1)$$

onde: $u = (u_1, \dots, u_m) \in R_+^m$ e $v = (v_1, \dots, v_k) \in R_+^k$ são vetores de pesos não negativos.

A metodologia DEA utiliza programação linear de forma a definir o vetor de pesos u e v que maximize a eficiência, θ , da DMU, impondo a restrição que a aplicação dos pesos ótimos em todas

⁷ Bowlin (1998) apresenta uma comparação entre as metodologias DEA e de análise de regressão, mostrando as vantagens e desvantagens de cada método.

as unidades produtivas deve ser menor ou igual a um. O primeiro modelo DEA foi desenvolvido por Charnes *et alii* (1978) que utilizou o conceito de eficiência do trabalho pioneiro de Farrel (1957). O modelo proposto é conhecido na literatura por CCR e tem por hipótese uma tecnologia com retornos constantes de escala.

O modelo CCR original era orientado aos insumos. No sentido que a eficiência técnica computada indicava a redução proporcional dos insumos para que a DMU seja eficiente, produzindo a mesma quantidade de produtos. A eficiência técnica, no modelo orientado ao produto, mensura o aumento proporcional dos produtos para que a DMU seja eficiente, utilizando a mesma quantidade de insumos. As fronteiras de produção e a eficiência técnica são idênticas independentemente da orientação adotada.

Banker *et alii* (1984) fizeram uma extensão do modelo CCR admitindo retornos variáveis de escala. Esse modelo é denominado na literatura de BCC. Em situações nas quais existe grande variação no tamanho de cada unidade produtiva, é possível que algumas não estejam operando em situações ótimas de escala. No caso específico deste artigo, o componente político presente na organização espacial dos municípios no Brasil, deve causar, em algumas situações, ineficiências de escala.

Intuitivamente, a metodologia DEA estima a fronteira de produção mais próxima possível dos dados, envelopando ou envolvendo os dados diante das suposições do modelo adotado. O modelo BCC envelopa os dados de uma maneira mais “apertada”. Para isso, tem que considerar mais unidades produtivas eficientes, ou seja, operando na fronteira de produção. Por último, merece registro que a eficiência técnica no modelo CCR pode ser decomposta no produto da eficiência técnica no modelo BCC e da eficiência de escala.

O índice de variação da produtividade de Malmquist foi proposto por Caves *et alii* (1982), que definiram o índice como razão de funções distâncias, noção introduzida por Malmquist (1953). As funções distância representam uma tecnologia com múltiplos insumos e produtos, necessitando, para tanto, apenas das quantidades utilizadas e produzidas. O índice pode ser decomposto em variações de eficiência (*catching up*) e variações na tecnologia. Uma observação relevante é que a função distância é idêntica a medida de eficiência utilizada, na literatura de estimação não paramétrica de fronteiras de produção, por análise envoltória de dados (DEA).

O Índice de Malmquist pode ser decomposto em duas partes, sendo a primeira, a mudança na eficiência técnica (MET) da unidade produtiva e a segunda o avanço (ou retrocesso) tecnológico (MTEC), que deslocou a fronteira de possibilidades de produção.

$$M_0 = MET \cdot MTEC \quad (2)$$

O índice de Malmquist pode ser computado para qualquer tipo de tecnologia. Neste artigo, optou-se por calcular o índice, considerando-se inicialmente retornos constantes de escala. Em seguida, calcula-se a mudança na eficiência das unidades produtivas, assumindo retornos variáveis

de escala, gerando um componente denominado na literatura de variação de eficiência técnica “pura” (METp). Considerando que a razão entre as eficiências técnicas computadas por retornos constantes e retornos variáveis de escala resulta numa medida denominada de eficiência de escala, pode-se gerar uma a variação na eficiência de escala (MESCE). Assim, é possível decompor (2) da seguinte forma:

$$M_0 = METp \cdot MESCE \cdot MTEC \quad (3)$$

3 RECEITA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS DO CEARÁ

A Tabela 1 mostra as participações dos itens de receita nas receitas correntes dos municípios do Ceará⁸. Exibe também, o valor por habitante de cada rubrica. Uma análise da tabela permite verificar que o grau de dependência dos municípios com respeito às transferências da União e do Estado do Ceará é bastante elevado, tanto no início do período (78%), como no final (79%). As taxas foram o único item de receita que apresentou decrescimento real no período, justificado pela declaração de inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública. Percebe-se também, que o IPTU apresentou a menor taxa de crescimento, inferior inclusive ao crescimento do PIB no período.

O resultado da arrecadação do IPTU surpreende devido ao crescimento do nível de urbanização no período, bem como, aos investimentos do Governo Federal em habitação no final da década. Esse resultado para os municípios cearenses vai de encontro às experiências internacionais, nas quais o processo de descentralização fiscal é acompanhado do aumento de importância dos impostos sobre a propriedade (Bird e Zolt, 2008; Bahl e Martinez-Vazquez, 2007).

Tabela 1 - Municípios do Ceará: Receita Corrente por itens selecionados (2000 e 2010)

Tipo de Receita	Receita por Habitante (R\$ 1,00)		Participação na Receita Corrente Total (%)		Participação na Receita Tributária Total (%)		Taxa média anual de crescimento
	2000	2010	2000	2010	2000	2010	
Receita Corrente	810	1.224	100%	100%			4,2%
Receita Corrente Própria	178	256	22%	21%			3,7%
Receita Tributária	86	126	11%	10%	100%	100%	3,9%
IPTU	17	22	2%	2%	20%	18%	2,6%
ISSQN	36	67	4%	5%	42%	53%	6,5%
ITBI	6	10	1%	1%	6%	8%	6,6%
TAXAS	15	4	2%	0%	17%	3%	-12,9%
IRRF	12	22	2%	2%	14%	17%	5,9%
Outras Receitas Próprias	92	130	11%	11%			3,5%
Transferências Correntes	632	968	78%	79%			4,4%

Nota: valores de 2000 atualizados até 2010 pelo deflator do PIB do Ceará.

Fonte: elaborado pelos autores com base no banco FINBRA da STN/MF.

⁸ A base de dados de finanças municipais utilizada neste trabalho é a disponibilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Sistema Finanças do Brasil (Finbra), relativa ao período de 2000 a 2010. A cobertura da base dados é quase integral. Nos dois extremos que são usados para a avaliação empírica faltam apenas os dados contábeis de Varjota, município com 17.593 habitantes, menos de 0,22% da população do Ceará.

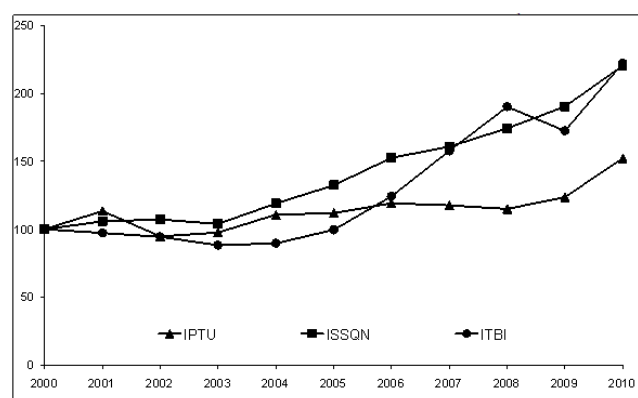
O baixo crescimento do IPTU indica possivelmente uma opção política dos governantes locais de não intensificarem a cobrança desse imposto. Essa opção contribui para a manutenção dos altos índices de desigualdade no Brasil já que não existe impedimento constitucional, ou legal, para o IPTU ser utilizado de forma progressiva. Desde a CF/88, o imposto pode ter suas alíquotas progressivas ao longo do tempo, se a propriedade é subutilizada ou não utilizada. Em 2000, a Emenda Constitucional 29 permitiu a progressividade do IPTU com respeito ao valor do imóvel, e ainda, possibilitou a diferenciação de alíquotas, considerando o uso e a localização⁹.

Uma das razões para o pequeno crescimento do IPTU pode ser a rejeição social presente nos impostos diretos, que acabam sendo completamente visíveis para a população. Além disso, os detentores de maior patrimônio e sujeitos a maior incidência dos impostos sobre o patrimônio, em geral, detém também o poder político local, principalmente em unidades geográficas de média e pequena população (Bahl e Martinez-Vazquez, 2007).

Em 2000, trinta municípios não efetuaram a arrecadação do IPTU, enquanto em 2010, apenas um município deixou de cobrar o imposto. Com relação ao outro imposto sobre o patrimônio, ITBI, dezoito municípios não o cobraram em 2000 e apenas quatro não efetuaram a cobrança em 2010. Essa falta de cobrança do imposto não é observada no ISSQN que é arrecadado por todos os municípios nos dois anos.

O Gráfico 1 mostra a evolução dos três principais impostos municipais durante a década. Observa-se que o crescimento do ITBI e do ISSQN não foi constante em todo período, havendo um nítido incremento desses impostos a partir 2004. Como já constatado, o IPTU avança bem mais lentamente que os demais tributos. No caso do ISSQN, o incremento pode ser derivado da edição da Lei Complementar Federal 116/2003, que entre outros tópicos, redefiniu a lista de serviços sujeitas ao imposto.

Gráfico 1 – Municípios do Ceará: IPTU, ISSQN e ITBI – (2000 – 2010)
(Base 2000 = 100)



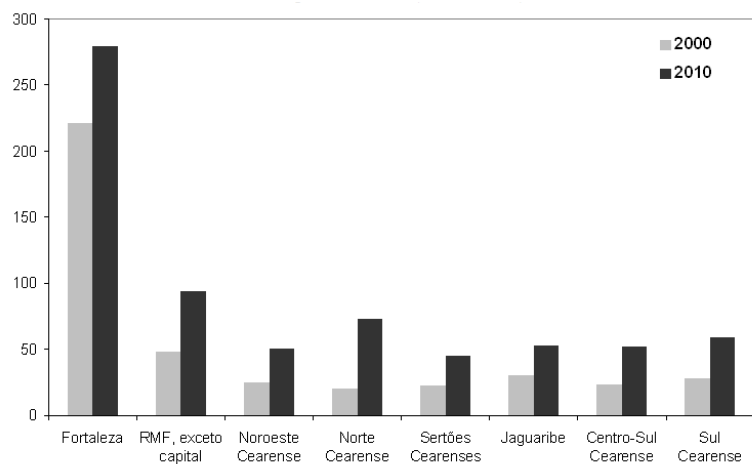
Nota: valores atualizados até 2010 pelo deflator do PIB do Ceará.

Fonte: elaborado pelos autores com base no banco Finbra da STN/MF.

⁹ A Súmula do STF nº 668 de 24/09/2003 declarou inconstitucional as leis municipais anteriores à EC 29/2000 que previam alíquotas progressivas do IPTU.

O Gráfico 2 exibe a receita tributária por habitante, estratificando os dados por mesorregião para os anos de 2000 e 2010. Percebe-se a grande diferença entre Fortaleza e as demais regiões. Fortaleza, em 2010, possui receita tributária per capita de R\$ 280, contra uma média de R\$ 56 no interior do Estado.

Gráfico 2 – Municípios do Ceará: Receita Tributária por Habitante (2000 e 2010)



Nota: Valores em R\$ 1,00. Valores de 2000 atualizados até 2010 pelo deflator do PIB do Ceará.
Fonte: elaborado pelos autores com base no banco Finbra da STN/MF.

4 ANÁLISE DA BASE DE DADOS

Esta seção apresenta justificativas para a definição dos insumos e produtos da função de produção das administrações tributárias. Note-se que a avaliação das administrações tributárias, efetuada neste artigo, confunde-se com a noção de esforço tributário. De fato, a atividade tributária é segmentada em duas fases. Na primeira, define-se uma política tributária, na qual são definidas bases tributárias, alíquotas, multas e isenções. Em geral, essa fase é de responsabilidade do poder político executivo e legislativo, que editam as normas legais necessárias. Após essa definição, a administração tributária, por meio de atividades de arrecadação e fiscalização, transforma os elementos definidores do tributo, base tributária, alíquota, isenções e penalidades, em receita efetiva.

O passo inicial para a estimação de uma fronteira de produção pela metodologia DEA é definir quais os insumos e produtos utilizados no processo produtivo. No caso das administrações tributárias, o produto é o montante de recursos arrecadados. Este artigo utilizará as receitas provenientes dos impostos IPTU, ISSQN e ITBI. A arrecadação relativa à contribuição de melhoria não é avaliada, haja vista praticamente não ser utilizada no Ceará. A contribuição econômica de iluminação pública (anteriormente taxa) não é utilizada por dois motivos. O primeiro é a incompatibilidade de classificação da receita entre os dados contábeis de 2000 e 2010. Segundo, a contribuição, se instituída pelo poder municipal, é cobrada pela concessionária distribuidora de energia elétrica na própria conta. Logo, o papel da administração tributária resume-se a instituir por lei a contribuição. As contribuições sociais

e o imposto de renda retido na fonte também não são avaliados, considerando que essas fontes de receita estão quase integralmente associadas a despesas com pessoal, em tese, não existindo esforço algum da administração tributária na cobrança. Além disso, a possibilidade de evasão ou não cobrança pelo município é mínima. Receitas patrimoniais, embora relevantes financeiramente, não são geridas pelas administrações tributárias.

A função de produção da administração tributária tem como insumos as bases tributárias de cada imposto¹⁰. Caso as bases fossem plenamente conhecidas não seria necessária a utilização de qualquer técnica especial para mensuração da eficiência que poderia ser apurada contabilmente, entretanto, não existem estatísticas que reflitam plenamente as bases tributárias. Dessa forma, os trabalhos empíricos buscam aproximações das bases entre as diversas estatísticas disponíveis.

No caso do IPTU¹¹, a base tributária natural é o valor real total dos imóveis localizados em área urbana. Evidentemente, a renda corrente dos proprietários é relevante para a arrecadação, embora não componha propriamente a base tributária. Quanto ao ITBI, a base tributária é o valor da operação onerosa de transmissão de bens imóveis *"inter vivos"*.

Por último, tem-se que a base tributária do ISSQN é o valor das prestações de serviços compreendidos em listas estabelecidas na legislação¹². Em regra geral, o imposto é devido ao município no qual se localiza o prestador de serviço, entretanto, a legislação atual elenca vinte e duas exceções, nas quais o ISSQN é devido ao município no qual o serviço é prestado.

Pelas bases tributárias indicadas anteriormente e pela inexistência de estatísticas dessas bases, a renda dos residentes ou o produto interno são potenciais candidatos a servirem de variável *proxy*. IPTU e ITBI estão plenamente associados geograficamente ao município, independentemente do domicílio do contribuinte. Assim, julga-se que a adoção do produto interno como *proxy* da base tributária é preferível. Para o ISSQN, pode-se justificar a opção pelo produto, devido à disponibilidade de dados relativos ao valor agregado setorial de serviços¹³.

Diversos trabalhos buscaram medir o esforço tributário das entidades subnacionais brasileiras. Uma abordagem bastante utilizada é medir a eficiência como a razão entre a arrecadação efetiva e

¹⁰ O ideal seria incluir também alíquotas, multas e isenções, mas para um número significativo de municípios isso não é possível. Desta forma, ao mensurar a eficiência da administração tributária, utilizando apenas a base tributária, a avaliação recai também sobre a atuação do poder político responsável pela definição dos demais elementos definidores do tributo. Outra ressalva importante é que não se trabalha nesta análise com os elementos característicos de tributação ótima, ou seja, o governo não busca maximizar uma função de bem-estar social ou a utilidade de um agente representativo. Logo, políticas de redução voluntária da carga tributária são consideradas como ineficiência.

¹¹ Carvalho Jr. (2012), apresentando proposta de mudança do IPTU do município do Rio de Janeiro, efetuou uma revisão da literatura econômica de impostos sobre imóveis e verificou que mesmo em grandes municípios do Nordeste, o IPTU é arrecadado em menor intensidade do que na Região Sudeste.

¹² Atualmente, a lista serviços sujeitos ao ISSQN está estabelecida na Lei Complementar nº 116/2003. Anteriormente, o Decreto-lei nº 406/1968 previa os serviços nos quais o imposto incidia.

¹³ No Produto Interno Bruto (PIB) Municipal disponibilizado pelo IBGE, uma das desagregações apresentadas é o valor adicionado pelas atividades de serviços. Ressaltando-se que nessas atividades estão incluídos o produto do setor público e a atividade comercial sujeita ao ICMS e não ao ISSQN. Quanto ao setor público, é possível a separação, utilizando dados do próprio IBGE. Quanto à atividade comercial, apesar de não ser viável a separação, atividades comerciais, devem estar associadas também a diversos serviços sujeitos ao ISSQN, como representação comercial e hotelaria.

a arrecadação estimada por análise de regressão¹⁴, na qual se consideram algumas variáveis como determinantes da arrecadação. Nesse caso, a estimativa de eficiência é uma média condicionada às variáveis independentes do modelo adotado. Outra metodologia é a estimação de fronteiras estocásticas de arrecadação, inicialmente aplicada por Reis e Blanco (1996). Estimada a fronteira, é possível construir os escores de eficiência. Em trabalhos mais recentes¹⁵, iniciou-se a utilização da técnica DEA para a estimação da fronteira de arrecadação.

Ante o exposto anteriormente, optou-se por utilizar apenas o valor adicionado setorial do PIB como *proxy* da base tributária do IPTU, ITBI e ISQN. Em tese, todos os setores econômicos poderiam ser utilizados. Os imóveis rurais, por exemplo, estão sujeitos ao ITBI, assim o valor adicionado do setor primário poderia ser um insumo. Por outro lado, o valor adicionado do setor público também poderia capturar informações relevantes. Como a metodologia DEA é eminentemente comparativa a inclusão de insumos e produtos pode gerar problemas de dimensionalidade, aumentando o quantitativo de unidades eficientes. Desta forma, utiliza-se apenas o valor adicionado do setor industrial e de serviços, excluindo-se do último, o valor relativo ao setor público. Espera-se que o nível de urbanização do município seja capturado pela dimensão do valor adicionado desses dois setores¹⁶. A Tabela 2 sintetiza insumos e produtos utilizados.

Tabela 2: Insumos e Produtos da Arrecadação Municipal

Variáveis	Fonte
Insumos	
Valor adicionado da indústria	IBGE. Produto Interno Bruto dos Municípios de 2000 e 2010
Valor adicionado de serviços, sem administração pública	IBGE. Produto Interno Bruto dos Municípios de 2000 e 2010
Produto	
Arrecadação do ISQN	FINBRA – 2000 e 2010 - STN
Arrecadação do IPTU	FINBRA – 2000 e 2010 - STN
Arrecadação do ITBI	FINBRA – 2000 e 2010 - STN

Fonte: elaboração própria.

Ainda sobre a base de dados, é importante ressaltar que a metodologia DEA é bastante sensível a observações atípicas¹⁷. Desta forma, é necessário identificar eventuais outliers e excluí-los da amostra.

¹⁴ Vasconcelos e Piancastelli (2005) e Carvalho Jr. (2006) utilizaram metodologias similares para arrecadação estadual e municipal, respectivamente.

¹⁵ Gasparini e Melo (2004), Souza Júnior e Gasparini (2006), Araújo (2007), Gasparini e Miranda (2011) e Sousa et alii (2012).

¹⁶ A incidência da informalidade é mais presente no setor agrícola, logo entes tributários com grande participação do setor agrícola devem ter mais dificuldade para arrecadar impostos. Alm et alii (2004) apresentam uma breve revisão da literatura que identifica os tipos de indivíduos mais difíceis de tributar, na nomenclatura dos autores, *hard-to-tax*.

¹⁷ Wilson (1993), Simar (2003) e Cazals et alii (2002).

Como a técnica DEA é efetivamente comparativa, mesmo sem erros de medida, unidades com valores de insumos e produtos muito distantes do restante das observações acabam sendo consideradas eficientes, tornando a distribuição dos escores de eficiência extremamente assimétrica, atribuindo-se índices muito baixos a uma grande quantidade de unidades.

Os tratamentos para este problema são diversos na literatura, passando da simples omissão até técnicas robustas mais sofisticadas que envolvem *bootstrap* e *jackknife* (Sousa e Stošić, 2005). Neste ensaio, inicialmente são excluídos os municípios que em pelo menos um dos dois exercícios (2000 e 2010) não efetuaram a arrecadação de todos os tributos analisados. A justificativa para esse procedimento é baseada no fato de que administrações tributárias que não instituíram e cobraram um dos impostos utilizam tecnologia tão rudimentar que não são passíveis de avaliação. Em seguida, excluem-se as observações com valores discrepantes em todo o conjunto de insumos e produtos. Além disso, foram excluídas as observações com valores atípicos na razão do somatório dos tributos analisados (ISSQN, ITBI e IPTU) e o valor do PIB municipal. O objetivo deste passo é identificar erros nos dados de finanças públicas em 2000 e 2010.

Os pontos extremos contaminam a média e variância da distribuição. Desta forma, é conveniente adotar um critério de seleção de *outliers* robusto com respeito a pontos discrepantes. Neste artigo, utiliza-se técnica de *boxplot*¹⁸. O Quadro I, a seguir, mostra o quantitativo de municípios excluídos da análise segundo os critérios adotados. Após as exclusões, dos 184 municípios cearenses, são avaliados 86 municípios¹⁹.

Quadro I - Observações Atípicas

Motivo da Exclusão	Quantidade
Sem dados financeiros	1
Sem arrecadação de um dos impostos	45
Razão impostos-PIB discrepante em 2000	7
Razão impostos-PIB discrepante em 2010	20
Valor adicionado setorial discrepante	15
Valor de imposto discrepante	31

Nota: os municípios podem ser considerados observações atípicas por mais de um motivo.

Fonte: elaboração própria.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

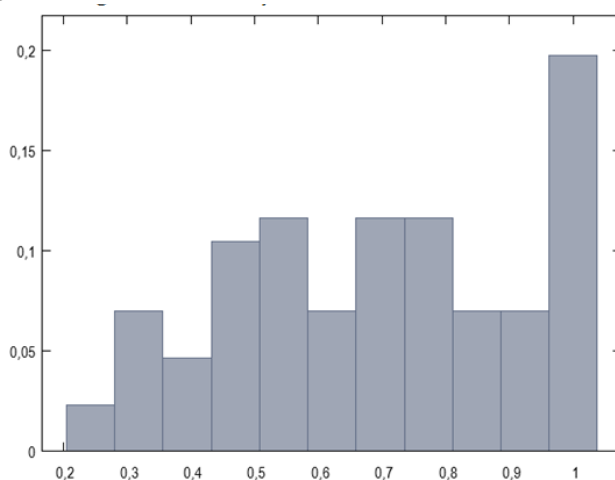
As figuras 1 e 2 mostram a distribuição de freqüência dos escores de eficiência técnica com retornos variáveis de escala em 2000 e 2010. Em 2000, a técnica DEA considerou eficiente, na arrec-

¹⁸ Consideraram-se outliers e foram excluídas da amostra, as observações cujos valores de uma ou mais variáveis encontravam-se a mais de uma vez a distância interquartil ($L = Q3 - Q1$). Nesta fase, objetivando tornar a distribuição das séries mais simétricas, tomaram-se as variáveis em logaritmos naturais. Para uma descrição detalhada do método, ver Fonseca (2011).

¹⁹ Apesar da taxa aparentemente elevada de exclusão, a insipiência das administrações tributárias municipais no início dos anos 2000 justifica a abordagem adotada.

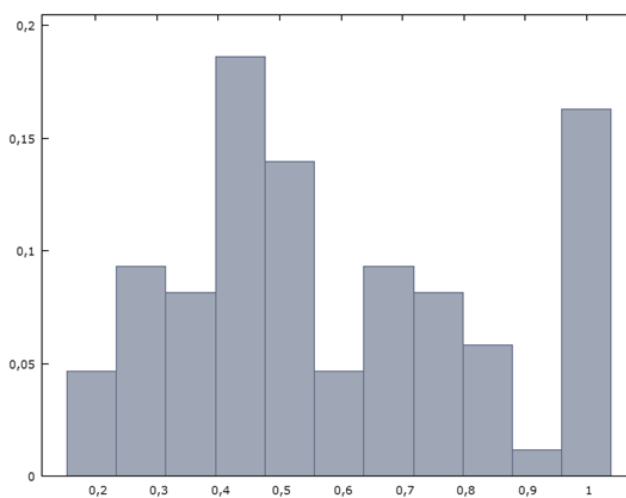
dação de impostos, quatorze municípios, 16% da amostra, resultado similar ocorreu em 2010, quando treze municípios, 15% da amostra, foi eficiente. Em 2010, uma concentração relevante de municípios tem escore de eficiência nas proximidades de 0,50.

Figura 1 - Distribuição dos Escores de Eficiência - 2000



Fonte: elaboração própria.

Figura 2 - Distribuição dos Escores de Eficiência - 2010



Fonte: elaboração própria.

A Tabela 3 mostra as estatísticas descritivas dos escores de eficiência nos dois exercícios. Ressalte-se que não se devem fazer inferências sobre as variações da eficiência técnica entre os dois exercícios. Os índices computados são eminentemente comparativos, logo, dependem do desempenho das outras unidades, ou seja, menor média na eficiência técnica em 2010 em relação a 2000, não significa que, em média, as unidades tenham piorado, mas sim, que aumentou a distância média entre a arrecadação efetiva e a arrecadação potencial determinada pelas unidades eficientes, que não necessariamente são as mesmas nos dois exercícios.

Para avaliar a evolução da tecnologia tributária e do desempenho dos municípios no período analisado é utilizado o Índice de Malmquist. Esse índice mede a variação da produtividade total dos

fatores e é computado para cada município. Como visto anteriormente em (3), o Índice de Malmquist pode ser decomposto em mudanças derivadas do progresso tecnológico (deslocamento da fronteira de arrecadação), da eficiência de escala e da eficiência técnica pura. Em média, o Índice de Malmquist registrou um incremento de produtividade no período de 78%, taxa equivalente a quase 6% ao ano. As médias simples e ponderadas pela população do Índice e seus componentes são apresentadas na Tabela 4.

Tabela 3 - Estatísticas Descritivas dos Escores de Eficiência

Estatística	2000	2010
Média	0,695	0,590
Mediana	0,700	0,514
Mínimo	0,243	0,194
Máximo	1,000	1,000
Desvio-padrão	0,227	0,245

Fonte: elaboração própria.

Tabela 4 - Média dos Índices de Malmquist e seus Componentes

Índice	Média Simples	Média Ponderada
Mudança na Eficiência Técnica Pura	0,928	0,919
Progresso Tecnológico	1,620	1,578
Mudança na Eficiência de Escala	1,226	1,330
Índice de Malmquist	1,778	1,825

Fonte: elaboração própria.

Apesar do acentuado aumento na produtividade total, percebe-se que esse incremento é derivado em maior parte do deslocamento da fronteira de arrecadação e de ganhos de escala. Em média, a eficiência técnica pura é inferior a unidade, contribuindo assim para a redução da produtividade total.

A técnica DEA permite ainda, estimar o déficit de arrecadação de cada unidade avaliada. Pela definição, municípios eficientes, com escore de eficiência igual à unidade, encontram-se sobre a fronteira de arrecadação, não registrando portanto déficit. A Tabela 5 mostra o incremento percentual possível na arrecadação dos três impostos dos municípios avaliados. Percebe-se que, em 2010, as possibilidades de incremento são mais acentuadas nos três tributos. De qualquer forma, fica evidente a possibilidade de obtenção de receitas adicionais significativas.

Tabela 5 - Ceará - Incrementos Potenciais na Arrecadação Municipal - 2000 e 2010

Imposto	2000	2010
IPTU	60,5%	73,9%
ISQN	43,6%	83,8%
ITBI	53,3%	96,3%

Fonte: elaboração própria.

6 EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E REDUÇÃO DA POBREZA

A literatura econômica indica que dois mecanismos não excludentes são responsáveis pela redução da pobreza: o crescimento econômico e a redução da desigualdade (Kakwani, 2000). Note-se que o impacto do primeiro mecanismo sobre a pobreza é maior à medida que a desigualdade é menor (Barreto, 2005; Soares *et alii*, 2006; Barros *et alii*, 2007).

Ainda sobre o nível de pobreza, um forte consenso na literatura admite que a acumulação de capital humano, medido pelo nível educacional, é um dos responsáveis pelas diferenças pessoais e regionais da renda. Importante frisar que a educação básica no país está quase integralmente sob a responsabilidade das unidades subnacionais, sendo a educação fundamental preponderantemente municipal.

A mensuração de eficiência da administração tributária municipal efetivada na seção anterior não considerou a possibilidade das unidades de decisão reduzirem propositalmente a arrecadação de impostos, buscando atingir um determinado objetivo, como maximizar uma função de bem-estar social. Logo, *a priori*, explorar a base tributária dos impostos de forma mais eficiente não é uma política pública recomendável automaticamente, já que os incrementos de bem-estar derivados da oferta de bens públicos proporcionados pelas receitas tributárias adicionais podem ser compensados pela redução da renda disponível da população. Note-se ainda, que o aumento de eficiência na administração tributária, como definido neste artigo, está associado ao aumento do volume de tributos. Se a característica desses impostos for regressiva, é provável que o aumento da eficiência, conduza ao incremento da pobreza.

Por outro lado, é possível que uma administração tributária mais eficiente possa garantir recursos necessários para a melhoria de serviços públicos de responsabilidade municipal como saúde e educação. Essa melhoria conduziria a uma maior acumulação de capital humano e desenvolvimento econômico com potenciais efeitos sobre a população em situação de pobreza.

No caso específico em que a fonte da ineficiência é a evasão fiscal, Alm e Finlay (2012), utilizando resultados da literatura teórica, empírica, experimental e de equilíbrio geral, apontam evidências que os principais beneficiários da evasão fiscal são os próprios sonegadores, com efeitos distributivos que beneficiam os mais ricos. No tocante aos tributos de competência municipal no Brasil, essa tendência deve ser acentuada, considerando que IPTU e ITBI são impostos diretos com características inerentemente progressivas, que podem ser acentuadas pelas legislações municipais, utilizando-se de alíquotas diferenciadas e isenções.

Esta seção, utilizando os escores de eficiência computados na seção anterior, verifica quais os efeitos do incremento da eficiência técnica pura das administrações tributárias no nível de pobreza de cada município. Como medida de pobreza, este artigo utiliza o índice de proporção de pobres (P0),

com linha de pobreza de ½ salário mínimo. O modelo proposto é alicerçado na fartamente documentada persistência da pobreza. Mais especificamente, admite-se que uma parte substancial do índice de proporção de pobres detectado no presente é derivada da mesma situação observada no passado. Formalmente:

$$P_i = \beta_1 + \beta_2 Po_i + \beta_3 REN_i + \beta_4 POP_i + \beta_5 GINI_i + \gamma ET_i + \varepsilon_i \quad (4)$$

onde: P_i e Po_i são, respectivamente, o índice de proporção de pobres do município i em 2010 e 2000. REN_i é renda *per capita* do município i em 2000. POP_i é o número de habitantes, em milhares, do município i em 2000. $GINI_i$ é o índice de Gini do município i em 2000. ET_i é a mudança na eficiência técnica pura da arrecadação de impostos do município i . β_j , com $j = 1, \dots, 5$, e γ são parâmetros a serem estimados. ε_i é um ruído estocástico.

As estatísticas descritivas das variáveis presentes na Equação (4) são expostas na Tabela 6. A Equação (4) é estimada por mínimos quadrados ordinários (MQO)²⁰, apresentando os resultados na Tabela 7. O parâmetro de maior interesse neste artigo é γ . As demais variáveis independentes têm por objetivo caracterizar o município no período inicial. Espera-se que essa caracterização absorva as informações relevantes que expliquem a proporção de pobres no ano final²¹. O elevado coeficiente de determinação obtido sinaliza um bom ajustamento da regressão.

Tabela 6 - Estatísticas Descritivas

Variáveis	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
P	71,306	6,552	53,384	83,063
Po	72,249	5,546	55,300	83,200
REN	83,051	19,216	51,760	131,900
POP	27,544	15,530	5,687	70,898
GIN	0,610	0,048	0,490	0,720
ET	0,928	0,462	0,206	2,263

Fonte: elaboração própria.

Com respeito às variáveis de controle do período inicial, apenas, a população e a proporção de pessoas em situação de pobreza foram significativas. O coeficiente da população significativo e positivo indica que, em média, os municípios mais populosos, em 2000, apresentaram uma maior proporção de pobres em 2010. Esse resultado apresenta uma evidência favorável aos municípios de menor porte, pelo menos, no tocante a redução da pobreza, contrariando a tese de precariedade e

²⁰ A variável dependente é limitada entre 0 e 100, possibilitando a adoção de um modelo econométrico de amostra censurada, como por exemplo o Tobit, entretanto, Mcdonald (2009) indica que MQO é superior ao Tobit quando a limitação dos dados for derivada de processo de geração de dados fracionário e não censurado. Utilizando-se as mesmas variáveis, estimou-se um modelo não linear Probit com resultados extremamente similares, preservando-se todos os sinais e significâncias dos parâmetros.

²¹ No decorrer dos anos 2000, intensificou-se significativamente a adoção de políticas públicas voltadas para a redução da pobreza. Uma parte dos efeitos dessas políticas deve ser capturada pelas variáveis de controle do período inicial. Para uma discussão dos efeitos das políticas de transferência de renda sobre os índices de pobreza, ver Marinho *et alii* (2011).

insustentabilidade de pequenos municípios. O coeficiente da proporção de pobres no período inicial foi estatisticamente positivo, confirmando a persistência da pobreza, mesmo num horizonte de tempo mais longo de dez anos. Renda *per capita* e o Índice de Gini do período inicial não foram estatisticamente significativos.

Tabela 7- Resultados da Regressão

Variáveis	Coeficientes
Intercepto	30,3551 (11,4078)
Po	0,6488 (0,1282)
REN	-0,0464 ** (0,0444)
POP	0,0411 * (0,0196)
GINI	-0,4047 ** (7,0717)
METp	-1,5089 (0,5511)
R^2	0,788
$\bar{R}^2$	0,775
F	55,525
P-Valor (F)	0,000
Ln L	-202,1
Observações	86

Nota: os números entre parênteses são os desvios padrão. (*) significância a 5%. (**) não-significante. As demais estimativas são significantes a 1%. Erros-padrão robustos à heteroscedasticidade.

Fonte: elaboração própria.

Quanto ao parâmetro de interesse γ , o valor estimado é significantemente negativo, demonstrando que o incremento da eficiência na arrecadação dos impostos municipais influenciou negativamente a proporção de pobres no período final. Evidentemente, a transmissão dos efeitos derivados da eficiência da administração tributária municipal para o nível de pobreza não é elementar nem direta. Duas possibilidades não excludentes podem conduzir a esse resultado.

Na primeira hipótese, municípios que aumentaram sua eficiência na arrecadação de impostos tiveram mais recursos à disposição para a oferta de bens públicos, possibilitando uma maior acumulação de capital humano ou uma melhor infraestrutura para a produção, propiciando oportunidades adicionais as pessoas em situação de pobreza para a superação dessa condição. Por outro lado, IPTU e ITBI são impostos diretos, que por incidirem sobre a propriedade imóvel não atingem, ou atingem moderadamente, a população mais pobre. Regras de progressividade dos impostos, geralmente existentes, nas unidades mais desenvolvidas, ampliam esse efeito. Logo, a tributação municipal impacta, em alguma magnitude, a distribuição da renda disponível da população local, tendo efeito

reduzidor da desigualdade.

Quanto à segunda hipótese, o efeito detectado do incremento da eficiência da administração tributária municipal sobre o nível pobreza pode estar associado à qualidade das instituições municipais. North e Thomas (1973) foram os pioneiros na associação de desenvolvimento econômico e qualidade das instituições, conceito que pode ser sintetizado como a capacidade de uma sociedade definir regras sociais e econômicas claras e estáveis. Acemoglu *et alii* (2001) testaram a hipótese das instituições, definidas no período colonial, determinarem o crescimento econômico, concluindo pela relevância das instituições. Uma volumosa literatura buscou investigar a associação do crescimento econômico a variáveis institucionais como liberdade comercial, corrupção, agilidade do poder judiciário, respeito ao direito de propriedade, nível de democracia, eficiência do sistema financeiro, assassinatos políticos, revoluções, reformas constitucionais entre outras²².

No Brasil, e especificamente no Ceará, considerando as intensas desigualdades regionais, é possível que as instituições de cada município sejam acentuadamente divergentes. Verdadeira essa hipótese, uma excelente *proxy* da qualidade das instituições municipais seria a eficiência da administração tributária. Se o ente subnacional não consegue organizar de forma eficiente a função de arrecadar os recursos necessários para as demais atividades, é pouco provável que outras instituições, sob controle ou interferência municipal, sejam organizadas e possam gerar externalidades positivas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo aborda a evolução da eficiência das administrações tributárias, tema pouco explorado pela literatura econômica. Um amplo debate social e acadêmico desenvolve-se em torno da necessidade de uma reforma tributária. Pouco ou nada se discute sobre a tecnologia adotada na exploração, pelos três níveis de governo, do sistema tributário atual. No caso específico do Ceará, o incremento da arrecadação municipal não ocorreu da mesma forma em todos os tributos. A arrecadação do IPTU apresenta desempenho bastante inferior a dos demais impostos municipais. Essa constatação, associada ao forte processo de urbanização, indica que os gestores públicos negligenciam esse imposto, fato possivelmente derivado de pressões sociais, políticas e eleitorais. Apesar dos avanços observados, existe uma grande possibilidade de incremento das receitas municipais, desde que as bases tributárias atuais sejam exploradas com maior eficiência.

O *trade-off* entre eficiência e equidade está presente nas escolhas dos administradores municipais. Não existe como, *a priori*, determinar os resultados econômicos de política municipal que possibilite o aumento da arrecadação de impostos. Este artigo, utilizando a metodologia DEA, computou escores de eficiência da administração tributária de 86 municípios cearenses nos anos de 2000 e 2010.

²² Glaeser et alii (2004) revisa e critica as variáveis utilizadas como *proxy* de instituições.

Em seguida, foram calculadas as mudanças na eficiência técnica pura de cada governo local. O resultado obtido foi utilizado como determinante do nível de pobreza em 2010. Obtiveram-se evidências que os incrementos da eficiência na arrecadação municipal, entre os extremos da década de 2000, impactam negativamente o nível de pobreza no final do período.

Entre as variáveis de controle utilizadas apenas a proporção de pobres e a população, ambas do ano inicial, tiveram efeitos significantes e positivos sobre a proporção de pobres no período final, indicando que a pobreza é um fenômeno persistente e que os municípios mais populosos em 2000, em média, possuem uma desvantagem no processo de redução da pobreza.

As conclusões do teste empírico realizado indicam que os investimentos nas administrações tributárias que visem o aumento de sua eficiência foram políticas públicas exitosas, que contribuíram para a redução de um dos maiores problemas brasileiros. O aumento da eficiência na arrecadação proporciona aos governos locais melhores condições financeiras para executar suas atividades. Ressaltando-se que os municípios são responsáveis pela prestação de serviços que impactam diretamente na qualidade de vida e no estoque de capital humano da população, principalmente, a mais pobre, que é mais dependente dos serviços públicos. Por outro lado, a preponderância de impostos diretos e progressivos entre os tributos municipais pode reduzir a desigualdade de renda, quando a eficiência na arrecadação aumenta.

Não se descarta a possibilidade dos índices de eficiência da administração tributária capturarem informações mais amplas sobre a qualidade das instituições locais. Neste contexto, a recomendação surgida dos resultados empíricos de busca de uma maior eficiência na arrecadação permanece válida. A organização da administração tributária, responsável pela obtenção de recursos, deve anteceder as demais ações de fomento a qualidade das instituições que, em geral, necessitam de algum dispêndio financeiro para serem viabilizadas.

Os resultados obtidos, neste exercício empírico, indicam que o incremento da eficiência tributária dos municípios cearenses é uma política pública complementar para a redução do nível de pobreza. Na estrutura tributária brasileira, os municípios têm dois importantes impostos sobre a propriedade. No Brasil e nos demais países em desenvolvimento, impostos sobre a propriedade têm pequena relevância, atingindo em média 0,6% do PIB, enquanto nos Estados Unidos e Canadá esse tipo de imposto é superior a 3% do PIB (Bahl e Martinez-Vazquez, 2007). Reforçar a competência dos governos locais na arrecadação tributária parece convergir com os objetivos de políticas de desenvolvimento social.

Diversas extensões podem ser feitas a partir deste trabalho inicial. A ampliação da amostra pode verificar se os resultados são localizados ou mais gerais. Uma amostra maior garantiria ainda, a possibilidade de utilizar mais variáveis como insumos da arrecadação, bem como, adicionar variáveis explicativas da variável dependente no segundo estágio. É possível ainda, verificar os efeitos da mudança na eficiência tributária em outras variáveis econômicas e sociais. Por último, técnicas mais robustas de estimação podem ser utilizadas no segundo estágio.

REFERÊNCIAS

- ACEMOGLU, D.; ROBINSON, A. The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation. **The American Economic Review**, v. 91, n. 5, p. 1369-1401, 2001.
- AFONSO, J. R.; RAMUNDO, J. C. M.; ARAUJO, E. A. **Breves notas sobre o federalismo fiscal no Brasil**. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, p. 13, 1998.
- ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of public economics**, v. 1, n. 3-4, p. 323-338, 1972.
- ALM, J. Designing alternative strategies to reduce tax evasion. **Tax evasion and the shadow economy**, p. 13-32, 2012.
- ALM, J.; FINLAY, K. **Who benefits from tax evasion?** Tulane University, Department of Economics. Working paper n. 1214, 2012.
- ALM, J.; BAHL, R.; MURRAY, M. N. Audit selection and income tax underreporting in the tax compliance game. **Journal of development economics**, v. 42, n.1, p. 1-33, 1993.
- ALM, J.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? **Journal of public economics**, v. 48, n.1, p. 21-38, 1992.
- ALM, J.; SCHNEIDERB, F.; MARTÍNEZ-VAZQUEZ F. "Sizing" the problem of the hard-to-tax. **Contributions to economic analysis**, v. 268, p. 11-75, 2004.
- ANDREONI, J.; ERARD, B.; FEINSTEIN, J. Tax compliance. **Journal of economic literature**, p. 818-860, 1998.
- ARAÚJO, P. L. C. P. **Eficiência tributária municipal em dois estágios: análise envoltória de dados (DEA) e regressão quantílica**. 2007. Tese de Doutorado. Universidade de Brasília.
- BAHL, R.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J. The property tax in developing countries: current practice and prospects. **Making the property tax work: experiences in developing and transitional countries**. ed. By Roy, 2007.
- BANKER, R. D.; CHARNES, A.; COOPER, W. W.. Some models for estimating technical and scale inefficiencies in data envelopment analysis. **Management science**, v. 30, n. 9, p. 1078-1092, 1984.

BARRETO, F. A. **Crescimento econômico, pobreza e desigualdade**: O que sabemos sobre eles? Fortaleza: UFC/CAEN Laboratório de Estudos de Estudos da Pobreza (Série Ensaio sobre a Pobreza), 2005.

BARROS, R. P.; CARVALHO, M.; FRANCO, S.; MENDONÇA, R. **Determinantes imediatos da queda da desigualdade brasileira**. Rio de Janeiro: Ipea (Texto para Discussão, 1253), 2007.

BECKER, G. S. Crime and punishment: an economic approach. **The journal of political economy**, v. 76, n. 2, p. 169-217, 1968.

BENJAMINI, Y.; MAITAL, S. Optimal tax evasion and optimal tax evasion policy: behavioral aspects. **The economics of the shadow economy**, p. 245-264, 1985.

BESFAMILLE, M.; SIRITTO, C. P. Modernization of tax administrations and optimal fiscal policies. **Journal of public economic theory**, v. 11, n. 6, p. 897-926, 2009.

BIRD, R.; ZOLT, E. **Technology and taxation in developing countries**: from hand to mouse. UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper, n. 08-07, 2008.

BORDER, K. C.; SOBEL, J. Samurai accountant: a theory of auditing and plunder. **The Review of economic studies**, v. 54, n. 4, p. 525-540, 1987.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2011**: análise por tributos e bases de incidência. Estudos Tributários. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2012.

CARVALHO JR, P. **IPTU no Brasil**: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais. Brasília: Ipea, 2006 (Texto para Discussão, n. 1251).

_____. **Defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro**: uma proposta de reforma. Brasília: Ipea, 2012 (Texto para discussão n. 1746).

CAVES, D. W.; CHRISTENSEN, L. R.; DIEWERT, W. E. The economic theory of index numbers and the measurement of input, output, and productivity. **Econometrica**: Journal of the Econometric Society, p. 1393-1414, 1982.

CAZALS, C.; FLORENS, J. P.; SIMAR, L. Nonparametric frontier estimation: a robust approach. **Journal of econometrics**, v. 106, n. 1, p. 1-25, 2002.

CHARNES, A. COOPER, W. W.; RHODES, E. Measuring the efficiency of decision making units. **European journal of operational research**, v. 2, n. 6, p. 429-444, 1978.

CLOTFELTER, C. T. Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns. **The review of economics and statistics**, p. 363-373, 1983.

COWELL, Frank A. The economic analysis of tax evasion. **Bulletin of Economic Research**, v. 37, n. 3, p. 163-193, 1985.

COWELL, F. A.; PF GORDON, J. Unwillingness to pay: tax evasion and public good provision. **Journal of public economics**, v. 3, n. 3, p. 305-321, 1988.

CREMER, H.; GAHVARI, F. Tax evasion, concealment and the optimal linear income tax. **The scandinavian journal of economics**, p. 219-239, 1994.

ERARD, B.; FEINSTEIN, J. **The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance**. Carleton University, Department of Economics, 1994.

_____. Econometric models for multi-stage audit processes: an application to the IRS National Research Program. **Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance**, ALM, J.; MÁRTINEZ-VAZQUEZ, J.; TORGLER, B. (eds). New York, 2010.

FÄRE, R.; GROSSKOPF, S.; NORRIS, M.; ZHANG, Z. Productivity growth, technical progress, and efficiency change in industrialized countries. **The american economic review**, p. 66-83, 1994.

FARRELL, M. J. The measurement of productive efficiency. **Journal of the royal statistical society. Series A (General)**, v. 120, n. 3, p. 253-290, 1957.

FEINSTEIN, J. S. An econometric analysis of income tax evasion and its detection. **The RAND journal of economics**, p. 14-35, 1991.

FONSECA, V. M. (2011). **Deteção de outliers em dados amostrais de uma pesquisa econômica**. Rio de Janeiro: Escola Nacional de Ciências Estatísticas, 2011. Dissertação de Mestrado. 153 p.

FRIEDLAND, N.; MAITAL, S.; RUTENBERG, A. A simulation study of income tax evasion. **Journal of public economics**, v. 10, n. 1, p. 107-116, 1978.

GASPARINI, C. E.; MELO, C. D. Equidade e eficiência municipal: uma avaliação do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). **Finanças públicas**, Brasília: Universidade de Brasília, v. 8, p. 337-401, 2004.

GASPARINI, C. E.; MIRANDA, R. B. Transferências, equidade e eficiência municipal no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 36, 2011.

GLAESER, E. L.; LA PORTA, R.; LOPEZ-DE-SILANES, F.; SHLEIFER, A. Do institutions cause growth? **Journal of economic growth**, v. 9, n. 3, p. 271-303, 2004.

JIMÉNEZ, J. P.; SABAINI, J. C. G.; PODESTÁ, A. Evasión y equidad en América Latina. **Project documents**, n. 309, 2010.

KAKWANI, N. On measuring growth and inequality components of poverty with application to Thailand. **Journal of quantitative economics**, v. 16, n. 1, p. 67-80, 2000.

KAPLOW, L. Optimal taxation with costly enforcement and evasion. **Journal of public economics**, v. 43, n. 2, p. 221-236, 1990.

KIM, Y. Income distribution and equilibrium multiplicity in a stigma-based model of tax evasion. **Jour-**

nal of public economics, v. 87, n. 7, p. 1591-1616, 2003.

KLEVEN, H. J.; KNUDSEN, M. B.; KREINER, C. T.; PEDERSEN, S.; SAEZ, E. Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. **Econometrica**, v. 79, n. 3, p. 651-692, 2011.

KOLM, S. C. A note on optimum tax evasion. **Journal of public economics**, v. 2, n. 3, p. 265-270, 1973.

LETTIERI, M.; PAES, N. L. **Medidas de pobreza e desigualdade**: uma análise teórica dos principais índices. Série Ensaio Sobre Pobreza – n. 2 do Laboratório de Estudos de Pobreza - LEP/UFC, 2006.

LOUREIRO, A. O. F.; SULIANO, D. C.; OLIVEIRA, J. L. D. **Uma análise da pobreza no Ceará com base em diferentes linhas de mensuração**. Fortaleza: Ipece, 2010 (Texto para Discussão n. 87).

MALMQUIST, S. Index numbers and indifference surfaces. **Trabajos de estadística y de investigación operativa**, v. 4, n. 2, p. 209-242, 1953.

MANN, A. **Are semi-autonomous revenue authorities the answer to tax administration problems in developing countries?** A practical guide. Research paper for the project: Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization, 2004.

MARINHO, E.; LINHARES, F.; CAMPELO, G. Os programas de transferência de renda do governo impactam a pobreza no Brasil? **Revista brasileira de economia**, v. 65, n. 3, p. 267-288, 2011.

MARINO, C. E. S.; BARRETO, F. A. F. D.; FRANÇA, J. M.; MENEZES, F. M. S. Eficiência da administração tributária e redução da pobreza nos municípios cearenses. **Ensaio sobre Pobreza**. Fortaleza: LEP/Caen/UFC, 2013.

MAYSHAR, J. Taxation with costly administration. **The scandinavian journal of economics**, p. 75-88, 1991.

MCDONALD, J. Using least squares and Tobit in second stage DEA efficiency analyses. **European journal of operational research**, v. 197, n. 2, p. 792-798, 2009.

MOOKHERJEE, D.; PNG, I. Optimal auditing, insurance, and redistribution. **The quarterly journal of economics**, v. 104, n. 2, p. 399-415, 1989.

MYLES, G. D.; NAYLOR, R. A. A model of tax evasion with group conformity and social customs. **European journal of political economy**, v. 12, n. 1, p. 49-66, 1996.

NAM, C.; PARSCHE, R.; SCHADEN, B. **Measurement of value added tax evasion in selected EU countries on the basis of national accounts data**. CESIFO, Group Munich, n. 431, 2001.

NORTH, D. C.; THOMAS, R. P. **The rise of the western world**: a new economic history. Cambridge University Press, 1976.

REINGANUM, J. F.; WILDE, L. L. Income tax compliance in a principal-agent framework. **Journal of public economics**, v. 26, n. 1, p. 1-18, 1985.

REIS, E. J.; BLANCO, F. A. **Capacidade tributária dos estados brasileiros**, 1970/90. Brasília: Ipea, 1996 (Texto para Discussão n. 404).

SANCHEZ, I.; SOBEL, J. Hierarchical design and enforcement of income tax policies. **Journal of public economics**, v. 50, n. 3, p. 345-369, 1993.

SANDMO, A. Income tax evasion, labour supply, and the equity-efficiency tradeoff. **Journal of public economics**, v. 16, n. 3, p. 265-288, 1981.

SIMAR, L. Detecting outliers in frontier models: a simple approach. **Journal of productivity analysis**, v. 20, n. 3, p. 391-424, 2003.

SLEMROD, J. An empirical test for tax evasion. **The review of economics and statistics**, p. 232-238, 1985.

_____. Optimal taxation and optimal tax systems. **The journal of economic perspectives**, v. 4, n. 1, p. 157-178, 1990.

_____. Cheating ourselves: the economics of tax evasion. **The journal of economic perspectives**, v. 21, n. 1, p. 25-48, 2007.

SLEMROD, J.; YITZHAKI, S. The optimal size of a tax collection agency. **The Scandinavian journal of economics**, p. 183-192, 1987.

SLEMROD, J.; BLUMENTHAL, M.; CHRISTIAN, C. Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. **Journal of public economics**, v. 79, n. 3, p. 455-483, 2001.

SOARES, F. V.; SOARES, S.; MEDEIROS, M.; OSÓRIO, R. G. **Programas de transferência de renda no Brasil: impactos sobre a desigualdade**. Brasília: Ipea, 2006 (Texto para Discussão n. 1228).

SOUSA, M. D. C. S. D.; ARAÚJO, P. L. C. P.; TANNURI-PIANTO, M. E. Residual and technical tax efficiency scores for Brazilian municipalities: a two-stage approach. **Estudos Econômicos**. São Paulo, v. 42, n. 1, p. 43-74, 2012.

SOUSA, M. C. S.; STOŠIĆ, B. Technical efficiency of the Brazilian municipalities: correcting nonparametric frontier measurements for outliers. **Journal of productivity analysis**, v. 24, n. 2, p. 157-181, 2005.

SOUZA JÚNIOR, C. V. N.; GASPARINI, C. E. Análise da equidade e da eficiência dos Estados no contexto do federalismo fiscal brasileiro. **Estudos Econômicos**. São Paulo, v. 36, n. 4, p. 803-832, 2006.

TALIERCIO, R. **Designing performance**: the semi-autonomous revenue authority model in Africa and Latin America. World Bank Policy Research Working Paper n. 3423, 2004.

TANZI, V. The underground economy in the United States: annual estimates, 1930-80. **Staff Papers-International Monetary Fund**, p. 283-305, 1983.

TORGLER, B.; SCHNEIDER, F. The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy. **Journal of economic psychology**, v. 30, n. 2, p. 228-245, 2009.

VASCONCELOS, JR.; PIANCASTELLI, M.. Esforço fiscal dos estados brasileiros. **Revista Econômica do Nordeste**, Fortaleza, v. 37, n. 1, jan – mar, 2005.

WILSON, P. W. Detecting outliers in deterministic nonparametric frontier models with multiple outputs, **Journal of business and economic statistics**, v. 11, p. 319-323, 1993.

YITZHAKI, S. A note on income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of public economics**, v. 3, n. 2, p. 201-202, 1974.

_____. On the excess burden of tax evasion, **Public finance quarterly**, v. 15, n. 2, p.123-137, 1987

INCONGRUÊNCIAS DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E O SEU CONTRIBUTO PARA A CRISE DA RELAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO

Francisco Ferreira Chagas Júnior¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 Considerações sobre a política tributária. 2 Atores envolvidos na formulação e na implementação da política tributária: a conturbada relação entre o Fisco e o contribuinte. 3 O tributo como norma de rejeição social. 4 Outras características do sistema tributário brasileiro e seus vínculos com a crise da relação de tributação. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

As políticas tributárias repercutem diretamente na sociedade a que são direcionadas, afetando desde o cidadão mais pobre até o grande empresário. Tal ilação pode ser facilmente compreendida quando, por exemplo, são lançadas luzes sobre a regularidade com que tributos são recolhidos. Estes constituem a principal fonte de recursos para o Estado-nação, e o seu pagamento representa uma constante na vida dos cidadãos, os quais, direta ou indiretamente, arcam com o ônus financeiro decorrente desse ato.

A dimensão dessa realidade toma corpo em países com elevada carga tributária, não raro dando margem a insurgentes manifestações de insatisfação por parte da população, sobretudo quando é precária e ineficiente a prestação dos serviços públicos, atividade esta que, em geral, é financiada pelos recursos repassados compulsoriamente ao erário.

Cumpramos exaltar a necessidade de ter-se em mente que as políticas tributárias não se circunscrevem à elaboração de planos e estratégias relacionados com a atividade de arrecadação e de fiscalização.

Estão atreladas, ainda, ao conjunto de ações voltadas à coordenação, à orientação e ao planejamento de projetos governamentais de tributação, a serem executados pela Administração Tributária, e que estão situadas dentro de um contexto bem mais amplo de sua atuação.

Tanto a proposição como a avaliação das políticas tributárias encontram amparo na coleta permanente de dados a elas relativos, imprescindíveis que são para nortear a atuação da Administração Tributária.

A análise desses elementos inclusive possibilita ao gestor público a adoção eventual de medidas pontuais, a fim de estimular ou desestimular comportamentos de determinados setores da economia,

¹ Especialista em Direito Processual pela Faculdade Ateneu. Mestre em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará. Auditor Fiscal Jurídico da Receita Estadual do Ceará. E-mail: ffc_junior@hotmail.com

bem como dos cidadãos (extrafiscalidade), visando sempre o resguardo dos interesses da coletividade, que se sobrepõem ao do contribuinte enquanto ser individual, respeitados, por óbvio, os direitos que lhe são reconhecidos pelo ordenamento jurídico.

As diretrizes tributárias serão definidas pelo governo tomando por base as regras constitucionais definidoras das competências que são atribuídas a cada ente político para a instituição de tributos.

Respeitadas as normas positivadas e de observância obrigatória para o gestor tributário, tem-se ser possível uma ampla margem de liberdade para o planejamento discricionário de políticas voltadas à consecução de objetivos governamentais específicos, diretamente relacionados com a atuação da Administração Tributária, e que envolvem, inexoravelmente, a tomada de inúmeras decisões vinculativas.

Ocorre que, no Brasil, o processo que gira em torno do planejamento e da implementação da política tributária não raro é eivado de vícios perniciosos, que maculam o seu desenvolvimento regular desde a origem. Além disso, é cada vez mais influenciado de forma direta por uma voracidade arrecadatória que parece não ter fim, circunstâncias estas que vêm contribuindo sobremodo para tornar ainda mais caótico o sistema tributário do país.

Indubitavelmente, o referido estado de coisas acaba por desencadear um sentimento de revolta nos contribuintes, o qual contrasta com os primados mais elementares da cidadania fiscal. Agravando essa situação, tem-se o fato de que os cidadãos são compelidos a contribuir com o custeio de um Estado que, além de perdulário, é ineficiente ao gastar, porque não procura empregar os recursos arrecadados em ações que efetivamente possam trazer benefícios concretos e duradouros para a população.

Considerando que o ponto de partida para a busca de soluções adequadas para qualquer problema é a identificação dos fatores que lhe dão origem, vê-se que é de todo relevante lançar luzes sobre algumas das principais falhas de planejamento da política tributária, de modo também a evidenciar os seus reflexos sobre as relações travadas entre o Fisco e o contribuinte, os quais contribuem para a desconstrução da cidadania fiscal no país.

Antes, porém, é conveniente trazer a lume alguns dos pressupostos básicos da política tributária, considerando que a natureza do objeto deste breve estudo demanda a apresentação de determinados elementos fundamentais, que servem de substrato teórico para uma adequada compreensão da crise nas relações de tributação.

1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A POLÍTICA TRIBUTÁRIA

De um modo geral, pode-se afirmar que as ações relacionadas com o planejamento, a implementação e a avaliação das políticas tributárias giram em torno da tomada de decisões que dizem

respeito às atividades de tributação, de arrecadação e de fiscalização, todas elas voltadas à consecução de objetivos que podem variar de acordo com os interesses da Administração Tributária.

Cursi (2011, p. 62-63) explica que enquanto a tributação corresponde a um meio pelo qual a esfera pública obtém recursos a partir da exploração econômica e financeira de determinada base tributária, a arrecadação é o produto resultante daquela atividade.

A execução de ações relacionadas com a tributação e a arrecadação envolve o manejo estratégico, adequado e eficiente dos tributos, com vistas a que o montante dos recursos arrecadados aos cofres públicos possa ser suficiente para fazer face às despesas que derivam do atendimento pelo Poder Público das necessidades coletivas.

Passam pelo planejamento e pela implementação das políticas de tributação e arrecadação o estudo coordenado e orientado de projetos governamentais estratégicos, voltados ao constante aperfeiçoamento da legislação tributária e ao exame da viabilidade da adoção de medidas que possibilitem tanto a maximização das receitas como as desonerações tributárias que impactam negativamente sobre o erário público, mas que constituem objeto de transcendentais objetivos governamentais. Desses projetos estratégicos derivam consequências (externalidades) que carecem de ser avaliadas previamente pelo gestor tributário, para que se evitem, ou pelo menos sejam minorados, alguns efeitos indesejáveis, advindos da busca pelo atingimento de determinadas metas e da execução de certas ações ligadas às políticas de tributação e de arrecadação, efeitos estes que inclusive podem contribuir para tornar o sistema tributário injusto e menos eficiente, do ponto de vista econômico-fiscal.

Essas externalidades estão indissociavelmente atreladas aos processos de política fiscal que permeiam a atividade de administração tributária, os quais se preocupam com os reflexos da ação pública sobre a renda nacional disponível e sobre o comportamento da esfera privada, o que significa cuidar do paradoxo da exploração da base tributária afetando a própria base em si considerada (CURSI, 2011, p. 103-104).

A renda disponível à esfera privada é um importante fator de influência do ritmo e tipo de atividade executada pela esfera privada no âmbito da base tributária explorada economicamente pela esfera pública. Quer dizer que a disponibilidade econômica e financeira, a geração de emprego e renda e os comportamentos podem ser afetados pela administração tributária conforme o tipo de calibração da carga tributária ou segundo o tipo de seletividade, essencialidade e equidade utilizada pelos regimes tributários. O modo e a forma como a esfera pública obtém dinheiro junto à esfera privada é relevante para a administração tributária por afetar a sustentabilidade de exploração da própria base e por produzir efeito sobre as gerações futuras. Em outras palavras, explorar a base tributária ignorando os efeitos da exploração verificados na esfera privada é ignorar a necessidade de apreciar no longo prazo a hipótese de cuidar para não exaurir a base e não afetar negativamente as decisões de desenvolvimento econômico e social (CURSI, 2011, p. 104).

Conclui-se, com efeito, que o fluxo de dinheiro obtido por meio da tributação não pode ser apreciado em termos de mera aplicação da carga sobre a matéria tributável. Há, portanto, a neces-

cidade de uma cuidadosa calibração da incidência, que seja capaz de assegurar tanto um volume adequado de recursos aos cofres públicos como a maior neutralidade possível da tributação, com a preservação do nível de atividade privada (CURSI, 2011, p. 104-105).

O planejamento da política tributária também envolve o estabelecimento de ações estratégicas, voltadas à implementação de obrigações instrumentais e à realização de atividades fiscalizatórias, que têm como principal objetivo, em última análise, combater e prevenir os atos de sonegação fiscal, tendentes a provocar lesão aos cofres públicos, ante o não pagamento dos tributos devidos regularmente aos cofres públicos pelo contribuinte.

Segundo Eckstein (1971, p. 86), para que funcione bem um sistema em que as pessoas respeitem as leis tributárias e paguem os seus tributos de forma voluntária, faz-se necessária à transmissão de confiança ao povo de que os impostos são justos e que todos contribuem para ele.

Quando se generaliza o sentimento de que o sistema tributário é simplesmente uma sucessão de brechas e evasões, e as pessoas veem seus vizinhos igualmente prósperos pagando substancialmente menos ou vivendo à base de contas de despesas livres de impostos, o moral do contribuinte baixa. A apresentação de uma declaração de impostos honesta deixa, então, de ser um ato moral. Em muitos países do mundo, tanto ricos como pobres, a ética relativa aos impostos se distingue da ética em outras esferas. (ECKSTEIN, 1971, p. 86-87)

Nabais (2005, p. 135), ao discorrer sobre os aspectos da cidadania fiscal, expõe que, se, por um lado, aos indivíduos de uma sociedade não é dado o distanciamento do dever de contribuir para o suporte financeiro do Estado-nação, observada a capacidade contributiva de cada um, por outro, a eles é conferido o direito de exigir daquele ente tributante que obrigue a todos a cumprirem com o referido dever.

A fiscalização, que, diga-se, constitui atividade que integra especificamente a área de gestão da política tributária (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006, p. 55), representa justamente a principal forma de que dispõe o Estado para averiguar a regularidade fiscal das pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não venham a se enquadrar na figura de contribuintes, mas que são obrigadas a cooperar com a atividade fiscalizatória, por força da legislação tributária.

Colocadas essas premissas básicas acerca das ações relacionadas com as atividades de tributação, de arrecadação, e de fiscalização, cabe agora destacar que, conforme Krugman e Wells (2007, p. 428),

A política tributária sempre tem dois objetivos. Por um lado, os governos procuram alcançar a **eficiência tributária**; procuram minimizar os custos diretos e indiretos da cobrança de impostos para a economia. Por outro lado, os governos buscam a **justiça tributária** ou **equidade tributária**; procuram garantir que as pessoas certas de fato tenham que arcar com a carga dos impostos. O dilema central em política tributária [...] é que um imposto eficiente pode não parecer justo, e um imposto justo pode não ser eficiente. Assim, há um *trade-off* fundamental entre equidade e eficiência. (destaque no original)

Porém, afirmam os autores (KRUGMAN;WELLS, 2007, p. 430) que “a análise econômica não pode dizer quanto peso um sistema tributário deve atribuir à equidade ou à eficiência. A escolha é um julgamento de valor que fazemos através do processo político”.

Pohlmann e Iudícibus (2006, p. 32) elencam dentre os objetivos da política tributária a elevação da arrecadação, a redistribuição da riqueza e o estímulo à atividade econômica, estando constantemente preocupada com a avaliação dos efeitos e da eficácia da mudança nas regras tributárias.

Ao discorrer sobre a importância de se manter uma permanente avaliação de qualquer política pública, Matias-Pereira (2012, p. 235) expõe que:

A avaliação se apresenta como uma ferramenta relevante de gestão, visto que pode ser utilizada ao longo de todo o ciclo de gestão. A partir da avaliação torna-se possível subsidiar o processo de planejamento e formulação de uma intervenção, o acompanhamento de sua implementação, os ajustes que se fizerem necessários, as decisões sobre sua manutenção, aperfeiçoamento, mudança de rumo ou interrupção, entre outros procedimentos. A avaliação pode ajudar, ainda, a viabilizar todas as atividades de controle interno, externo, por instituições públicas e pela sociedade, permitindo, assim, uma maior transparência e accountability das ações realizadas pelos governos.

No momento em que o processo de formulação das políticas públicas chega ao estágio da tomada de decisões vinculativas, o grau de liberdade de que gozam os responsáveis pela tomada dessas decisões está circunscrito por um conjunto de ideias e de paradigmas, bem como pelas circunstâncias sociais, econômicas e políticas estabelecidas no âmbito territorial de suas competências (HOWLETT; RAMESH; PERL, 2013, p. 158). Por tal motivo, há que se reconhecer que a tomada de decisão não é um exercício meramente técnico, mas um processo inerentemente político, que implica fazer escolhas de um número relativamente pequeno de opções políticas alternativas, identificadas durante o processo de sua formulação, resultando em diferentes tipos de decisões, as quais produzem “ganhadores” e “perdedores” (HOWLETT; RAMESH; PERL, 2013, p. 157)

Não raro, quando a formulação da política tributária chega ao seu estágio decisório, as soluções para determinadas questões são vistas com maus olhos pelos atores não estatais envolvidos naquele processo, os quais são desprovidos de autoridade que lhes legitimem a adotar concretamente as decisões vinculativas na área, muito embora estivessem engajados nos estágios antecedentes àquela etapa decisória.

Ao tratarem da possibilidade de engajamento e da influência dos atores no processo de formulação das políticas públicas, Dias e Matos (2012, p. 39-40) assinalam que:

Na cena política configurada pelo Estado e pelos órgãos de governo em todas as esferas de atuação existem inúmeros indivíduos, grupos, organizações, movimentos, partidos que influenciam as políticas públicas, quer seja no seu processo de construção, quer na sua implantação e nos seus desdobramentos. Os denominados atores, e seu papel fundamental é influenciar de algum modo as políticas governamentais, defendendo seus interesses próprios ou dos grupos que representam. Suas práticas são

diversas, podendo empregar diversos meios para defender seus interesses: a pressão pura e simples através do lobby; a greve; mobilizações; participação nas reuniões etc., de tal modo que as políticas públicas constituem o resultado das ações tomadas por esses vários atores que influenciam o processo de formulação das políticas públicas.

Dias e Matos (2012, p. 40) reconhecem que os diferentes atores envolvidos no processo de formulação das políticas públicas possuem interesses distintos, embora coincidam em muitos pontos.

Esse fato possui especial significância para as decisões diretamente relacionadas com o manejo da política tributária, porque os interesses distintos do Estado, enquanto ente tributante, e dos contribuintes, enquanto financiadores das despesas estatais, não raro dão origem a uma consequente insatisfação por parte destes últimos, abrindo caminho para o estabelecimento de uma relação conflituosa entre ambos, a qual merece ser examinada de perto.

Como bem observa Cursi (2011, p. 136-137)

[...] a esfera pública delibera em administração tributária com percepção diferente daquela empregada pela esfera privada. Esta diferença de percepção decorre da diferença existente entre a decisão pública e o juízo privado. Essa diferença de juízos também ocasiona diferenças de percepção quanto aos seguintes aspectos do regime de tributação: carga, seletividade, progressividade e essencialidade. Em outras palavras: há entre a esfera pública e a esfera privada uma diferença de percepção quanto à extrafiscalidade, porque as referidas esferas possuem processos decisórios com características diferentes. Deste ângulo, há diferenças entre o juízo público e o julgamento privado; diferenças que conduzem a percepções distintas em relação às calibrações para exploração da base tributária, pois os julgamentos da esfera pública são influenciados pelos propósitos e definições político-estratégicos e visam maximizar o bem comum, enquanto o juízo da esfera privada é influenciado pela lógica microeconômica e pelo interesse particular.

O tópico seguinte tem por foco justamente as interações entre os atores na arena organizacional das políticas tributárias, que indubitavelmente são influenciadas de forma direta pela complexa relação travada entre o Fisco e o contribuinte.

2 ATORES ENVOLVIDOS NA FORMULAÇÃO E NA IMPLEMENTAÇÃO DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA: A CONTURBADA RELAÇÃO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE

As políticas tributárias se baseiam no exercício do denominado poder fiscal ou poder de tributar, definido por Martins (1988, p. 81) como a faculdade de que goza o Estado soberano de exigir prestações pecuniárias das pessoas que vivem sob sua jurisdição, com a finalidade de viabilizar o atendimento dos encargos que são próprios daquele ente, representando uma das manifestações mais expressivas da vontade soberana das sociedades politicamente organizadas.

Segundo a lição de Machado (2009, p. 28-29):

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior. No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Para Baleeiro (2000, p. 189), “o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado”.

Conforme Falcão (1981, p. 18), a tributação, que, aliada a outras fontes de receitas, torna possível a obtenção dos recursos destinados ao custeio de determinadas atividades estatais específicas, é viabilizada, em termos práticos, pelo fato de o Estado ter se voltado para um aspecto que lhe é inerente: o império das suas decisões, a cogência do seu mando, a imposição da sua força.

Silva (1941, p. 21) expõe que,

Organizado o Estado, necessariamente que, para manter sua existência e cumprir suas finalidades, terá que se suprir de meios indispensáveis a esse objetivo. Isto quer dizer que para manter-se, assegurar sua existência, cumprir suas finalidades, para fazer funcionar as instituições, que exteriorizam sua organização política, deve o Estado procurar os recursos pecuniários de que necessita para satisfazer as próprias necessidades. E, daí o dever de organizar suas finanças e de buscar os elementos para constituí-las.

Machado (2009, p. 29) afirma que o poder de tributar se justifica conforme a concepção que se adote do próprio Estado, sendo que “a ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação”.

Carvalho (2010, p. 10), seguindo essa linha de pensamento, assevera que a tributação está diretamente relacionada com um acordo em que os membros integrantes da sociedade transferem ao Fisco “o poder de retirar parcelas de suas riquezas que se relacionam com os fatos geradores e suas repercussões econômico-financeiras, com a incumbência de angariar os recursos de que necessita”.

Oliveira (1988, p. 11) aduz que

Enquanto sociedade politicamente organizada, instituição necessária ao convívio e desenvolvimento humano, o Estado recebe atribuições de que deve se desincumbir sempre visando ao bem-estar social, em última análise, aos indivíduos que o criaram. Estes, por conseguinte, devem contribuir para os encargos da coletividade por força da solidariedade social que preside o relacionamento interpessoal.

No entender de Machado (2009, p. 26), a tributação, indubitavelmente, constitui o instrumento que viabiliza a sobrevivência da economia capitalista, uma vez que, sem ela, o Estado teria de mono-

polizar toda a atividade econômica, de modo a angariar recursos suficientes para a realização de seus fins sociais. Com a tendência revelada pelas nações comunistas do leste europeu no sentido da denominada economia de mercado, o tributo passou a ganhar ainda mais relevância, ante a ineficiência da economia estatizada.

Ao tratar da concepção que se deve ter acerca do tributo, Amaro (2008, p. 16) registra que o seu conceito abrangeu desde os pagamentos em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos, “até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação”. Contudo, o mesmo autor (AMARO, 2008, p. 16) adverte que uma noção de tributo baseada nessa representação se perde no tempo.

Para Oliveira (1988, p. 11),

O tributo é o instituto engendrado pelo Homem que permite, num clima de liberdade, racionalizar juridicamente o esforço de cooperação individual em prol da comunidade; ao mesmo tempo em que representa uma contribuição, constitui uma obrigação, permitindo ao seu destinatário exigi-lo daqueles que, por uma razão ou por outra, deixem de prestá-lo ou o façam em desconformidade com a norma vigente.

Bastos (1999, p. 47) esclarece que é inegável a importância do tributo, sobretudo na modalidade de imposto, considerando a indivisibilidade dos serviços prestados pelo poder público, que representam utilidades não suscetíveis de exclusiva imputação individual. Nada mais justo, então, do que chamar a coletividade para cobrir essas despesas mediante o pagamento daquela exação.

A propósito, a ideia de “contribuir” volta-se justamente para a ação do indivíduo que presta uma contribuição, a qual designa a cota que cada um dá para atender a uma despesa comum (AMARO, 2008, p. 16). Ocorre que esse espírito de coletividade nem sempre repousa tranquilo na consciência dos cidadãos chamados para contribuir com o custeio dos gastos que envolvem a promoção do bem-estar social.

Diante dessa circunstância, o contribuinte é obrigado, por força de lei, a cumprir com o dever de dispor de parte de sua riqueza para o financiamento das atividades que o Estado soberano se compromete em assumir. Dessa afirmação se constata que o tributo se reveste de uma característica fundamental, qual seja, a coatividade (BASTOS, 1999, p. 47).

Conforme Neto Cisne (2002, p. 130),

O Estado exige o tributo dos cidadãos para, em troca, prestar-lhes serviços públicos e promover o bem-comum. Nessa relação, deve ficar evidente que não prevalece a vontade do cidadão de eximir-se da obrigação de pagar os seus tributos. É uma relação em que prevalece a vontade do Estado em receber as receitas tributárias e a obrigação do contribuinte em pagar seus tributos.

Daí porque o traço característico da relação entre o contribuinte e o ente tributante repousa

no caráter obrigacional do tributo e no direito que tem o Estado de criá-lo e impô-lo, visando aos interesses coletivos (NETO CISNE, 2002, p. 147).

Vanoni (1932, p. 119) observa que,

Existe um interesse individual em obter da atividade do Estado a máxima utilidade possível, e tal interesse apresenta-se particularmente intenso naqueles que sejam chamados a entregar uma parte do seu patrimônio para constituir os meios necessários à atividade pública, e portanto esperem receber desta benefícios em relação com o sacrifício suportado.

Na medida em que as expectativas dos cidadãos quanto ao retorno de suas contribuições na forma de benefícios vão sendo frustradas, amplia-se a rejeição social ao pagamento de tributos, que é potencializada pela compulsoriedade desses recolhimentos. Diante desse cenário, perde-se o espírito de solidariedade que deve permear o esforço de cooperação individual para o custeamento dos encargos da coletividade.

3 O TRIBUTO COMO NORMA DE REJEIÇÃO SOCIAL

É interessante notar que, conforme Eckstein (1971, p. 91), nas sociedades organizadas faz-se premente a aceitabilidade do sistema tributário, que traduz a necessidade da sua aceitação pelo cidadão, “mantendo a coerência com as noções que este tem de justiça, e não sendo oneroso, em comparação com o que proporciona, em troca, aos contribuintes”.

No mesmo sentido, são as considerações de Cursi (2011, p. 63), para quem uma

Boa tributação é aquela proveniente de relações instrumentais imperativas, onde a coerção político-legal fixada aos particulares conduz a rendas monetárias entregues pela aceitação da legitimidade, pertinência e adequação da exigência estatal e concordância com os propósitos do gasto.

Sem embargo, observa-se que, a cada dia, o peso dos tributos e a incapacidade do governo em promover de forma plena o bem-estar social vêm dando margem a uma verdadeira repulsa ao sistema tributário, ocasionando protestos advindos de todas as camadas da sociedade, sobretudo daquelas que sofrem de forma mais intensa as consequências decorrentes da ineficiência estatal em gerenciar os recursos carregados aos cofres públicos.

Leciona Schoueri (2011, p. 27) que,

Se no Estado Social a sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do Século XXI a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio. A tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo do Estado do Século XXI, pois implica retirar recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado

pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento econômico. O resultado evidente é o surgimento de novas necessidades sociais, exigindo mais recursos para a construção da liberdade. Daí a reivindicação da sociedade de tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se, daí, a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que aquele já não mais se revela apto a promover. O tributo surge, nesta perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social. Revelando-se o Estado incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável, onde se vê que, por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos.

Neto Cisne (2002, p. 146) assevera que, apesar de o tributo ter uma função socioeconômica, o cidadão reage à sua imposição por meio de alegações comuns, como a injustiça dos tributos, o peso da carga tributária, a desproporcionalidade entre o pagamento dos tributos e as contraprestações estatais, a má gestão das finanças públicas, dentre outras.

Pontes (2004, p. 138) entende que

[...] as discussões sobre o aumento de carga tributária passam, inelutavelmente, em um primeiro momento, pelo debate relativo ao modelo de financiamento do Estado, da qualidade e da quantidade das despesas públicas, e em um segundo momento pelo próprio papel que o Estado deve desempenhar na sociedade brasileira.

Alguns autores, a fim de verificarem o peso real dos tributos para a sociedade, chegam a estabelecer uma comparação entre o volume da carga tributária dos países e o efetivo retorno dos valores a ela correspondentes por meio da prestação de serviços públicos.

Sobre o tema, Pellizzari (1990, p. 38) discorre que a carga tributária de um determinado país somente será considerada alta ou baixa mediante o estabelecimento de um comparativo entre os custos e os benefícios que decorrem dos serviços prestados pelo poder público. Demais disso, caso ocorra uma comparação entre as cargas tributárias de países distintos, e que venha a se basear nesse parâmetro, deverão ser consideradas tanto a quantidade como a qualidade dos serviços públicos prestados pelos países envolvidos no comparativo.

Ocorre que, conforme Heidemann (2010, p. 33), o volume e a qualidade dos serviços públicos não justificam os custos que envolvem a sua prestação. Além disso, os próprios governos estão muito caros, o que contraria o mandamento de que, para serem razoáveis e viáveis, devem funcionar de acordo com a disposição e a capacidade de financiamento dos contribuintes.

Machado (2009, p. 26) exorta a importância de que

[...] a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas. Por outro lado, o Estado é perdulário.

Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos.

Martins (2004, p. 266 - 227) chega a defender a tese de que o tributo é uma norma de rejeição social, diante do fato de os contribuintes pagarem mais do que deveriam para receber serviços públicos, porquanto uma parte substancial dos recursos arrecadados serve apenas para viabilizar a manutenção dos políticos no poder, quando não é canalizada diretamente para os ralos da corrupção.

A esse respeito, assevera Vanoni (1932, p. 118) que “um encargo imposto aos cidadãos por qualquer abuso de poder público, e que não sirva a fins de utilidade coletiva, mas seja dispêndio em vantagens particulares, será uma espoliação, mas nunca um tributo”.

Machado (2009, p. 27) expõe que a carga tributária brasileira, muito embora já seja bastante elevada, não impede que a arrecadação venha batendo sucessivos recordes, haja vista a regularidade com que se criam ou são aumentados os tributos.

Estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2012, online), concluído em março de 2013, e amplamente divulgado pela mídia nacional, aponta que a carga tributária brasileira em 2012 chegou a 36,27% do Produto Interno Bruto, com crescimento de 0,25 ponto percentual em relação a 2011, período no qual a carga tributária já havia batido recorde histórico. O mesmo estudo destaca o fato de que, nos últimos dez anos, a carga tributária cresceu 3,63 pontos percentuais, com média de 0,36 ponto percentual ao ano.

Queiroz (2003, p. 191) lembra que “uma carga tributária excessiva atrasa o desenvolvimento e, num círculo vicioso, provoca a queda da arrecadação e, assim, dificulta a realização dos investimentos para a geração de emprego e renda”.

Sobre o assunto, Tipke (2012, p. 53) discorre que

Se as Constituições liberais garantem, fomentam ou favorecem a iniciativa privada, sobretudo a econômica, se reconhecem a liberdade empresarial e garantem a propriedade privada, segue-se que também a imposição precisa respeitar esses valores da liberdade, não deve usurpar por meio de uma carga tributária global excessiva. Esse é o caso quando por meio da elevação da carga tributária global prejudica essencialmente a iniciativa privada, solapa a vontade de produzir de quem desenvolve uma atividade econômica autônoma ou dependente ou a debilita essencialmente. Também a experiência demonstra que a vontade de produzir do trabalhador é debilitada, mesmo quando a carga tributária não alcança o mínimo existencial.

Pontes (2004, p. 145) salienta que, no Brasil, os sucessivos aumentos da carga tributária comprometem o crescimento econômico. Bem assim, desestimulam o investimento na produção, considerando que “a maior parte da incidência de tributos recai sobre bens e serviços e muito pouco

sobre a renda e propriedade, o que não deixa de ser curioso em um país marcado pela desigualdade como o Brasil”.

Luchiezi Jr e Maria (2010, p. 168-169) observam que, dentre as principais tendências que marcaram as modificações no sistema tributário brasileiro desde a edição do Plano Real, destacam-se: i) o aumento da regressividade da carga tributária, com a maior incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços; ii) a limitação da tributação direta no Brasil, e iii) o tratamento diferenciado da tributação das rendas, violando o princípio da isonomia tributária, ao tratar com critérios diferenciados a renda do capital (lucros, dividendos e juros) e do trabalho, considerando que há uma concentração cada vez maior de impostos comprometedores da renda dos trabalhadores assalariados.

No entender de Pellizzari (1990, p. 73-74), o sistema tributário brasileiro,

[...] ao invés de ser uma forma de distribuição de renda, é uma forma de concentração, uma vez que quem paga os impostos são os assalariados e, na distribuição destes recursos, uma grande parte é transferida para as empresas – através de infra-estrutura, incentivos e ajudas oficiais, sobrando uma pequena parte para retornar, em serviços públicos, aos contribuintes de fato. [...] Na realidade, o nosso sistema tributário, embasado em impostos indiretos e sobre a renda consumida, foi justamente planejado para concentrar a renda nacional.

Sem prejuízo dessas considerações, indaga-se: além dessas, quais seriam as demais características marcantes do sistema tributário brasileiro que contribuem para a relação conflituosa entre o Fisco e o contribuinte? É o que se verá no tópico seguinte.

4 OUTRAS CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS VÍNCULOS COM A CRISE DA RELAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO

Pontes (2004, p. 139) elenca a instabilidade como sendo uma das características marcantes do sistema tributário brasileiro que contribuem para o estabelecimento de uma relação conflituosa entre o Fisco e o contribuinte, chegando inclusive a afirmar a inexistência de órgãos específicos responsáveis pelo planejamento da política tributária no Brasil, entendida pelo autor como “[...] a definição de diretrizes claras de curto, médio e longo prazo, bem como das respectivas medidas necessárias ao seu atingimento”.

Salienta Pontes (2004, p. 139) que, no âmbito federal,

A Secretaria da Receita Federal é o órgão encarregado de definir a política tributária e, ao mesmo tempo, promover a arrecadação das incidências por ela preestabelecidas (e via de regra, ratificadas pelo Congresso Nacional e pelo Chefe do Poder Executivo). A consequência é a adoção de um amontoado desarticulado de medidas, motivadas pela urgência da conjuntura, que não guardam sintonia entre si quando observadas no longo prazo, e que têm quase sempre apenas um objetivo: promover o aumento de arrecadação exigido pela política macroeconômica.

Demais disso, Pontes (2004, p. 141) explicita que a instabilidade reflete-se, ainda,

[...] na contemplação legal, cada vez maior, de pleitos de setores econômicos individualizados. Como não há uma diretriz tributária clara (dada a inexistência de planejamento para a política tributária), a legislação é o repertório de comandos disciplinando interesses setorizados, fruto das pressões institucionais. [...] Assim, a falta de planejamento aumenta a desarticulação das regras tributárias, acirra as desigualdades infundadas e constitui campo propício para a contemplação de normas que representam o fruto da pressão de alguns setores organizados.

Segundo Pontes (2004, p. 142), também é da natureza do sistema tributário brasileiro a sua complexidade, que seria uma unanimidade entre os expertos dos setores público e privado, a classe empresarial e os profissionais dedicados ao tema da tributação. Para o autor (PONTES, 2004, 142-143), o Governo Federal não empreende esforços no sentido de solucionar o problema, que vem se agigantando cada vez mais, sobretudo na esfera estadual, onde a complexidade é traduzida pela amplitude de normas que versam acerca do ICMS, “[...] tornando praticamente impossível o regular cumprimento da legislação tributária por contribuintes que não dispõem de um arsenal de competentes assessores fiscais e contábeis” (PONTES, 2004, 143).

A propósito, Krugman e Wells (2007, p. 429) lembram que “o custo administrativo mais conhecido do sistema tributário é o tempo que os indivíduos gastam preenchendo seus formulários de imposto ou o dinheiro gasto com contadores para que preparem os impostos para eles”.

Daí porque Zottmann (2008, p. 42), ao discorrer sobre os agentes econômicos que integram a informalidade, afirma que estes, muitas das vezes, têm a pretensão de se enquadrarem na categoria de agentes formais, cumpridores das responsabilidades tributárias a eles atribuídas, mas que assim não o fazem ante o custo extremamente alto que envolve a responsabilidade pela administração e pelo pagamento de tributos.

Conforme Tanzi (2009, p. 45),

A economia subterrânea traz implicações para o sistema tributário. Quando uma porção considerável da economia de um país passa para a economia subterrânea e, portanto, não cumpre com suas obrigações fiscais, mas, ainda assim, usa os serviços do governo, isso força o governo a aumentar as alíquotas dos impostos para aqueles que as pagam, tornando sua vida ainda mais difícil. O governo também pode arrecadar menos receitas fiscais do que o necessário para evitar dificuldades macroeconômicas. Por se tornar menos neutro, o sistema fiscal também impõe distorções à economia.

No que tange especificamente ao planejamento da política tributária que envolve o cumprimento de obrigações acessórias, tem-se que a idealização desses mecanismos de controle utilizados pela Administração Tributária deve estar baseada em parâmetros razoáveis, que permitam ao contribuinte cumprir adequadamente com as suas obrigações tributárias sem que essa conduta venha a

representar um ônus insuportável, prejudicando o exercício da atividade econômica.

Machado Segundo e Machado (2004, p. 192), ao discorrerem sobre o razoável e o proporcional em matéria tributária, aduzem que as obrigações acessórias devem consubstanciar deveres racionais, coerentes com o senso comum, devendo, ainda, serem adequadas, necessárias e proporcionais, tornando possível, desta forma, que a Administração Tributária possa “[...] aferir o cumprimento das obrigações tributárias principais, otimizando assim o atendimento aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva”.

Vê-se, portanto, que, para o estabelecimento de uma adequada política tributária nesse sentido, é salutar que os seus gestores empreendam esforços no sentido de racionalizar o cumprimento das obrigações acessórias por parte do contribuinte, viabilizando, por um lado, a realização da atividade fiscalizatória, mas evitando, por outro, que elas venham a representar um ônus excessivo, implicando em custos elevados e pouco razoáveis para os contribuintes.

Apesar disso, segundo Pontes (2004, p. 142), no Brasil, o custo de conformidade (compliance cost) com as regras que impõem as obrigações acessórias tornou-se um relevante item na planilha de custos das empresas.

Enquanto no mundo inteiro a simplicidade dos deveres acessórios constitui meta de uma adequada política tributária, do ponto de vista da economicidade e da eficiência, no Brasil a legislação caminha no sentido oposto, elevando o custo de conformidade a patamares talvez nunca vividos neste país (PONTES, 2004, p. 142).

Pontes (2004, p. 143) entende que o objetivo arrecadatório também é marcante do sistema tributário brasileiro, o qual, por razões macroeconômicas, tem objetivado exclusivamente a geração de receita e a implementação de meios para facilitar a arrecadação, sem se preocupar com a qualidade da receita, seja do ponto de vista da eficiência econômica, seja do ponto de vista da justiça fiscal e da articulação com os demais objetivos da ordem constitucional, como, por exemplo, o desenvolvimento regional.

Todas essas circunstâncias contribuem sobremodo para o agravamento da crise que afeta as relações entre o Fisco e o contribuinte. Porém, existem outros fatores que funcionam como um catalisador do processo de animosidade que se desenvolve no âmbito do relacionamento travado entre ambos os atores envolvidos com as políticas tributárias.

Para Neto Cisne (2002, p. 147), no Brasil, uma das causas que fomentam essa relação conflituosa reside na circunstância de que há uma desconfiança mútua entre o Fisco e o contribuinte, que poderia ser mitigada por meio de uma maior participação dos cidadãos nas políticas públicas e mediante o estabelecimento de mecanismos que tenham o condão de conferir transparência às ações estatais. Schoueri (2011, p. 43) argumenta que a ideia de responsabilidade política dentro do contexto de um sistema tributário ideal envolve justamente a necessidade de se exigir por parte dos governos uma

transparência em matéria tributária, que implica saber quem está arcando com o pagamento dos tributos e quem está se beneficiando com a aplicação dos recursos. A relevância da responsabilidade política toma vulto, por exemplo, quando se percebe que o sistema tributário é dotado de tributos indiretos, os quais levam a crer que são as empresas, não os indivíduos, que arcam com o ônus deles decorrentes. Do mesmo modo, esse tipo de tributação permite esconder do indivíduo o valor que está sendo pago por ele (SCHOUERI, 2011, p. 43).

Ocorre que, conforme Pellizzari (1990, p. 108), o sistema tributário brasileiro é pouco divulgado. A população tem dificuldade em receber esclarecimentos concernentes a quem paga os tributos, de que forma paga, quanto paga, onde são aplicados, quem os recebe, de que forma são distribuídos, enfim, é pouco esclarecida quanto ao processo de arrecadação e de aplicação dos tributos como um todo.

Acresça-se a tudo isso o fato de que, corriqueiramente, as administrações tributárias têm o hábito de instituírem mecanismos de cobrança de seus tributos que acabam por constranger ilegalmente os contribuintes a promoverem a quitação de seus débitos, gerando ainda mais conflitos. São as denominadas sanções políticas.

Sobre o assunto, Bim (2004, p. 67-68) esclarece que

Para cobrar seus tributos, o Estado institui não somente sanções pecuniárias para estimular o cumprimento das obrigações principais ou acessórias, mas, também, "sanções" não pecuniárias para constranger o contribuinte a pagá-los. Tais sanções são conhecidas como indiretas tributárias ou políticas. [...] As sanções indiretas são meios oblíquos de cobrança tributária, cerceadoras dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. [...] São sanções indiretas, a saber: a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias, a negativa para a impressão de bloco de notas fiscais, o regime especial de fiscalização, a proibição de inscrição ou cassação do cadastro de contribuintes (v.g., CNPJ), a exigência de pagamento de certos tributos para a expedição de licenças, alvarás ou para participar de licitações etc. A constante nas sanções indiretas é a utilização de meios diversos, sempre restritivos ou impeditivos de aquisição de algum direito, que impeçam ou dificultem a atividade do contribuinte para obrigá-lo a pagar o tributo. O meio é variável, mas o fim é constante: garantir o adimplemento fiscal.

Tipke (2012, p. 112), ao discorrer sobre a possível existência de uma conexão entre a inapropriada moral impositiva do Estado e uma frágil moral tributária do contribuinte, afirma que muitos fatores levam a crer que uma tributação que despreza um código de ética modelar dificilmente pode construir nos contribuintes inibições de ordem moral-tributárias. Em verdade, ela teria o condão de suprimir sua consciência tributária. É por isso que o autor (TIPKE, 2012, p. 114) acredita que "uma verdadeira renovação moral do contribuinte só teria êxito se em primeiro lugar as leis tributárias fossem remoralizadas, a Justiça Tributária não mais permanecendo marginalizada".

Ao discorrer sobre a temática, Cursi (2011, p. 158-159) emite a seguinte opinião:

[...] é preciso se esforçar para construir convergências; por isso é recomendável desenvolver um ambiente de exploração da base tributária onde os bons valores morais e comportamentais são prestigiados em nome da sustentabilidade e do equilíbrio, presente e futuro, da moralidade nas relações e do comprometimento recíproco. O desenvolvimento de valores morais e éticos é fundamental para favorecer a efetividade e eficácia das relações mantidas no bojo da exploração da base tributária.

Todavia, esperar o desenvolvimento de valores morais e éticos que possam permear o relacionamento travado entre o Fisco e o contribuinte é uma medida irracional quando o planejamento da tributação é pautado pela absoluta falta de compromisso dos atores envolvidos nesse processo em observar os primados básicos e as diretrizes elementares para o estabelecimento de uma adequada política tributária, que possa manter sintonia com os primados da justiça fiscal.

Destaque-se a esse respeito que Pontes (2004, p. 138), numa postura mais radical quanto ao assunto, chega inclusive a afirmar que o sistema tributário brasileiro atual é marcado pela completa falta de planejamento das políticas tributárias, o que constitui um desmedido absurdo, que merece todo tipo de repreensão e censura por parte da população, sobretudo daquela sua parcela que é chamada a contribuir com o custeio da máquina pública estatal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tudo o que fora esboçado neste breve estudo leva a crer que, em última análise, o fator determinante da existência de uma animosidade entre o Fisco e o contribuinte é a deficiência das políticas tributárias brasileiras como um todo, que, em geral, não buscam efetivar a justiça fiscal, promovendo uma redistribuição de renda e onerando a população dentro de limites razoáveis, ou seja, somente na medida do que for estritamente necessário para a consecução dos objetivos de bem-estar da coletividade.

Esse nefasto estado de coisas vem perdurando e se agravando ao longo dos anos que sucederam a promulgação da Constituição Federal de 1988. Nesse contexto, tem-se que as propostas de reforma tributária se apresentam como um novo norte de direção voltado a orientar uma adequada postura da Administração Tributária frente às questões fiscais, mais condizente com os anseios da sociedade brasileira, que é tão castigada pela deficiência das políticas tributárias.

Sem embargo, o que se observa é que as dificuldades inerentes à implementação de uma reforma tributária séria no país, que, indubitavelmente, passa por intermináveis debates políticos acerca das suas especificidades, fazem minguar qualquer esperança de que mudanças positivas estão por vir.

Essa circunstância tem o condão de evidenciar a existência de um cenário desolador para os cidadãos brasileiros, que se veem obrigados a contribuir ferozmente para a manutenção da máquina estatal de conformidade com regras definidas por um sistema tributário extremamente injusto e de-

sigual, que parece ser revestido de uma imutabilidade, que, diga-se, é relativa, uma vez que as metamorfoses do arcabouço jurídico que lhe dá forma só se prestam a acarretar cada vez mais transtornos na vida dos contribuintes. Diante desse estado de coisas, indaga-se: como esperar uma relação harmônica entre estes e o Fisco?

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no Estado de Direito: violação ao substantive due process of law (princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. In: ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Nathalie de Paula. **Uma análise econômica dos direitos fundamentais dos contribuintes**. Fortaleza: Premius, 2010.

CURSI, Marcel Souza de. **Teoria de administração tributária**: ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias. 1. ed. Mato Grosso: Edição do Autor, 2011.

DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. **Políticas públicas**: princípios, propósitos e processos. São Paulo: Atlas, 2012.

ECKSTEIN, Otto. **Economia financeira**: introdução à política fiscal. Tradução de Luciano Miral. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1971.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

HEIDEMANN, Francisco G. Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento. In: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. (orgs.). **Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise**. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010.

HOWLETT, Michael; RAMESH, M; PERL, Anthony. **Política pública**: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral. Tradução de Francisco G. Heidemann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga Tributária Brasileira** 2012. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>>. Acesso em: 10 julho 2013.

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LUCHIEZI JR, Álvaro; MARIA, E. de Jesus. (orgs.). **Tributação**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, M. Aurélio; GODOI, M. Seabra de. (orgs.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NETO CISNE, José Joaquim. **Administração Tributária e democracia participativa**: proposta de cidadania fiscal. Sobral: UVA, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. ver. atual e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MACHADO SEGUNDO, H. de B.; MACHADO, R. C. Ramos. O razoável e o proporcional em matéria tributária. In: ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Cláudio. **Compêndio de finanças públicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da S.; A abertura de espaços comunitários, carga tributária, capacidade contributiva e efeito-confisco. In: ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, José M. Domingues de. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 1990.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. Sistema tributário, carga tributária e capacidade contributiva. In: ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

QUEIROZ, Cid Heraclito. Um novo enfoque para o sistema tributário brasileiro. In: MORHY, Lauro et al. (orgs.). **Reforma tributária em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, De Plácido e. **Noções de finanças e Direito Fiscal**. 2. ed. Curitiba: Guaíra, 1941.

TANZI, Vito. A economia subterrânea, suas causas e consequências. In: ETCO, Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Economia subterrânea**: uma visão contemporânea da economia informal no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1932.

ZOTTMANN, Luiz. **Você, o Estado e a questão fiscal**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2008.

INFLUÊNCIA DOS FATORES ECONÔMICOS NA ARRECADAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

José Flávio da Silva¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 Considerações sobre a Contribuição de Melhoria e as dificuldades de sua implementação. 2 Análise prospectiva. 3 Análise econômica. 3.1 Interpretando os Resultados. 3.1.1 Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. 3.1.2 Fundo de Participação dos Municípios. 3.1.3 População. 3.1.4 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. 3.1.5 Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal. 3.1.6 Imposto de Propriedade de Veículos Automotores. 3.1.7 Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

A contribuição de melhoria, no Brasil, possui previsão constitucional desde a Constituição Federal de 1934, por meio do seu artigo 124. A Constituição Federal de 1937 não previu essa espécie tributária; as Constituições Federais posteriores previram, e, atualmente, a previsão consta do artigo 145, III, da Constituição Federal de 1988. É importante destacar que o Código Tributário Nacional (CTN) não definiu a contribuição de melhoria, porém, trouxe seus elementos norteadores em seu artigo 81.

A literatura sobre federalismo fiscal no Brasil ensina que em uma federação onde se estrutura o poder político de forma descentralizada (União, Estados, Municípios e DF), como a forma de Estado brasileira, os municípios possuem competências tributárias limitadas, com arrecadação insuficiente para suprir suas despesas, fazendo-se necessárias as transferências de recursos das esferas superiores de governo para garantir o equilíbrio das contas públicas municipais. Além disso, tais repasses federais e estaduais podem causar, nos governantes municipais, um desincentivo da exploração de suas bases tributárias, dado que eles receberão um volume de verbas sem praticar qualquer tipo de esforço arrecadatório, desonerando-se do ônus político que tal esforço possa causar.

Nesse sentido, ao considerar os constantes déficits observados pelos governos locais, é importante destacar o princípio do não déficit na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101/2000, associado ao baixo nível da arrecadação municipal, motivo pelo qual é interessante conhecer os fatores que contribuem para a situação de descaso na cobrança de algumas receitas públicas. Frente à determinação legal da LRF que restringe as renúncias de receitas, resta a pergunta: como os municípios atendem a essa imposição, já que cobram de forma ineficiente seus tributos? O IPTU, por

¹ Auditor Fiscal Adjunto da Receita Estadual do Ceará. Mestre em Economia (CAEN/UFC). E-mail: flavio.jose2003@ig.com.br.

exemplo, em muitos municípios, não é cobrado e quando cobrado os imóveis possuem os valores venais desatualizados, enquanto a contribuição de melhoria raramente é cobrada.

Conjuntamente ao descaso dos governantes, a população não demonstra consciência tributária, falta educação fiscal em cada um dos contribuintes brasileiros e tal situação compromete a responsabilidade de arrecadar os tributos. Além disso, as administrações públicas municipais possuem dificuldades de estruturar Secretarias de Finanças, muitas vezes, o que seria arrecadado da população não justificaria os gastos materiais e o desgaste político.

O objetivo deste artigo, então, é investigar a influência dos fatores econômicos (variáveis explicativas) no incremento da arrecadação da contribuição de melhoria pelos municípios brasileiros no ano de 2009.

A metodologia de pesquisa utilizada é, em um primeiro momento, bibliográfica e, em seguida, são utilizados os recursos da Econometria. Após os resultados obtidos do modelo, o coeficiente de determinação, R^2 , mostra o quanto da variação total da arrecadação é explicado pela reta de regressão dos mínimos quadrados ordinários (MQO). Em síntese, o poder explicativo do modelo econométrico foi 24,25%, indicando uma significativa influência dos fatores econômicos. Também, é essencial conhecer quais as causas do desprezo pela contribuição de melhoria no Brasil. Esse conhecimento torna-se fundamental para a construção de políticas voltadas para a elevação da arrecadação com o objetivo de assegurar os recursos que compatibilizem as receitas obtidas com as despesas praticadas.

Além desta seção introdutória, o trabalho é dividido em três tópicos. Inicialmente, são apresentadas as considerações gerais sobre a contribuição de melhoria no Brasil, sob o enfoque legislativo. Em seguida, trata-se da análise prospectiva do referido tributo. O terceiro tópico apresenta a análise econométrica e o modelo utilizado para estimação dos parâmetros das variáveis explicativas. Por fim, as considerações finais, limitações e recomendações para trabalhos futuros.

1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E AS DIFICULDADES NA SUA IMPLEMENTAÇÃO

A contribuição de melhoria é uma espécie tributária que possui como base impositiva a valorização imobiliária decorrente de obra pública, estando contemplada no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Destaque-se, ainda, que o referido tributo foi disciplinado nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional (CTN) e regulamentado pelo Decreto-Lei 195 de 1967.

Deve-se observar que o CTN respalda a cobrança da contribuição pela necessidade da indenização do contribuinte ao ente político em consequência dos custos da obra, dos valores gastos, conforme prevê seu artigo 81:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O Decreto-Lei 195/67, por sua vez, respalda a cobrança da contribuição pela valorização imobiliária, consoante se verifica em seu artigo 1º: “A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”.

A legitimidade da contribuição de melhoria, em decorrência do Decreto-Lei 195/1967, foi questionada, porém, segundo o Supremo Tribunal Federal (STF), a Súmula 496, editada ainda sobre a égide de ordem constitucional anterior, o tributo é legítimo no ordenamento jurídico brasileiro:

STF Súmula nº 496 - 03/12/1969

São válidos, porque salvaguardados pelas disposições constitucionais transitórias da Constituição Federal de 1967, os decretos-leis expedidos entre 24 de janeiro e 15 de março de 1967.

Pela definição, a contribuição de melhoria é um tributo cobrado quando uma obra pública valoriza um imóvel particular. Sua utilização no ordenamento jurídico brasileiro é antiga, segundo registros de Gomide (2009), tendo os primeiros indícios da contribuição de melhoria ocorridos no Brasil Império, em 1812, com a imposição das fintas² para a edificação de obras públicas na Bahia, e, em 1818, com a determinação das fintas para o reparo de várias pontes no Município de Mariana – MG.

Esse tributo é bastante justo e, sua aparente complexidade, não pode inibir a busca de soluções para o caso de sua subutilização no meio fazendário. A atividade de arrecadação da contribuição de melhoria não é simples, cabendo destacar que tal processo arrecadatório passa por um conjunto de dificuldades que impregnam o referido tributo no contexto da legislação fiscal, tornando seu entendimento e operacionalização uma tarefa complexa.

A questão da valorização imobiliária decorrente dos investimentos públicos como fato gerador interage com os aparelhamentos técnicos de outros profissionais alheios ao fisco³. A cobrança da contribuição de melhoria é uma questão complexa, tendo em vista os vários requisitos previstos na norma. O Decreto-Lei 195/67, por exemplo, exige para a cobrança do tributo que a Administração competente publique o edital, contendo, entre outros, os seguintes elementos: delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos; memorial descritivo do projeto; orçamento total ou parcial do custo das obras; determinação da parcela do custo das obras a

² Fintas é o mesmo que imposto, tributo, contribuição pública, porém, sem frequência de uso. SENIOR (1882, p. 101).

³ O art. 9º da Lei que dispõe sobre a contribuição de melhoria no Ceará, Lei nº 15.484/2013, indica: “Os valores referidos no caput deste artigo serão estabelecidos em avaliação efetuada por comissão composta por representantes de órgãos públicos, nos termos definidos em decreto regulamentar”.

ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados. Há, ainda, outras exigências, o que torna sua operacionalização trabalhosa.

Chiara (2006) mostra que a contribuição de melhoria é um tributo ainda pouco explorado no Brasil. Essa constatação é reforçada especialmente no Ceará, pois a Secretaria da Fazenda Estadual (Se-faz) nada arrecada com essa competência tributária. O artigo 3º da Lei Estadual 15.484/2013 diz que a contribuição de melhoria será exigida para fazer face a seus custos.

Parece que a influência legal é muito pequena e, conforme Machado (2007), a realidade tem demonstrado que, de forma geral, a contribuição de melhoria, pouco ou nada, vem rendendo ao erário; raras e esparsas são as notícias da sua utilização, o que contribui para o agravamento de uma situação comum no ordenamento jurídico pátrio: a transformação dos diplomas legais em simples repertórios de dispositivos ineficazes e de pouca efetividade.

As obras públicas são iniciadas e concretizadas em decorrência de interesse público e não de interesse particular, assim, toda a sociedade, em tese, é beneficiada com a concretização do gasto público. Apressadamente, poder-se-ia concluir que toda a população estaria beneficiada de forma isonômica e que todos contribuíram indiretamente, via impostos, com os gastos decorrentes, porém, não é isso que ocorre. Algumas obras públicas beneficiam diretamente algumas pessoas, valorizando diretamente seus imóveis. Nesse sentido, Paulsen (2004) justifica o seu pagamento pelo princípio do enriquecimento sem causa. Daí a razão da existência do tributo, competência concedida aos entes políticos para tributar os particulares diretamente beneficiados pela concretização da obra pública.

Essa espécie tributária objetiva um senso de justiça no sentido de distribuir os ônus de algumas obras públicas tipificadas na norma para pessoas adjacentes diretamente beneficiadas. Machado (2007, p. 139) comenta a respeito:

Por isso, ao falar-se da função da contribuição de melhoria, é importante esclarecer que ao lado da função arrecadatória tem ela uma importantíssima função redistributiva, função que, aliás, lhe confere especificidade. Não fora sua especial função como instrumento destinado a retirar dos proprietários de imóveis o incremento de valor destes, decorrente da obra pública, não teria ela razão de ser no sistema tributário.

Bastos (1990) entende que a contribuição de melhoria é possivelmente a espécie tributária mais justa. Paga aquele que dela se beneficiar, nos limites dos custos que a obra pública utilizou. Aqui deve ser lembrado o instituto da imputação do pagamento⁴, que ocorre quando o contribuinte possui mais de um débito perante o fisco, em que a contribuição de melhoria prevalecerá sobre as taxas e impos-

⁴ CTN - "Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas: I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária; II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; [...]"

tos (deverá ser paga antes desses), pelo fato de possuir um alto grau de retributividade. Desta forma, deverá ser paga com prioridade, a fim de evitar o enriquecimento sem causa.

Biava (1994, p. 2) encontra reforço para a cobrança da contribuição de melhoria:

Entre as alternativas factíveis para a União, os Estados e os municípios, existe uma potencialidade efetiva, tradicionalmente inaproveitada, mas que poderá ser importante instrumento para cobrir os crescentes custos de implantação de serviços que demandem a execução de obras. Trata-se da contribuição de melhoria, instrumento tributário, já disponível constitucionalmente há mais de meio século, persistentemente desprezado.

Tem-se farta literatura jurídica sobre o assunto, contudo, do ponto de vista econômico, os trabalhos são escassos e isso não passou despercebido por Biava (1986, p. 18):

Observa-se assim que o conjunto de trabalhos acadêmicos, teóricos e também os que visavam sua aplicação no Brasil, caracteriza-se pela ênfase nos aspectos jurídicos e pragmáticos, com poucas referências a elementos vinculados à área econômica. Estes aspectos, encontrados muito esparsamente na literatura mundial, são apresentados de forma sintética em pesquisa publicada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento.

O pouco ou nenhum uso do tributo contribuição de melhoria gera um grande desperdício da base tributária, o que seria de enorme importância nos projetos das gestões públicas municipais. Deveria ser cobrada, mas verdadeiramente não é; essa postura das autoridades fazendárias já é esperada porque muitos contribuintes que estariam no âmbito da incidência possuem influência no meio político, afastando a cobrança que recairia sobre eles mesmos.

Conforme ensina Machado (2011), essa espécie tributária, a contribuição de melhoria, não tem sido exigida, no Brasil, por causa da exigência legal de publicação do orçamento da obra, tendo o contribuinte o direito de impugnar o respectivo valor. Enfatiza o autor que as obras públicas são geralmente contratadas por valores superfaturados, praticados acima dos indicados no mercado, de sorte, que a transparência não é conveniente para a Administração, e, muito menos, para as empresas que contratam com o Estado para finalizar as obras públicas. A verdadeira razão para a não instituição da contribuição de melhoria, consoante Machado (2011), é a necessidade da transparência, aparentemente rejeitada pelos administradores públicos.

Observando como exemplo o Estado do Ceará e levando em consideração os demais tributos de competência estadual, essa espécie tributária não repercute significativamente na arrecadação. A omissão na cobrança da contribuição de melhoria torna a lei estadual que dispõe sobre o tributo⁵ uma letra morta, desconsiderando abertamente o trabalho da Casa Legislativa. É omissão sem justificativa, existe a lei, deve ser cumprida. A ausência da taxação é puramente de ordem política a despeito da sua

⁵ Lei Estadual nº 15.484, de 20 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a contribuição de melhoria em obras estaduais.

importância para as receitas de um Estado pobre como o Ceará. Tanto é assim que Nascimento (2001) registra que o artigo 11 da LRF incorpora regra da doutrina administrativa e, como tal, obriga o agente público a cumprir em toda a sua plenitude o mandato que lhe é conferido pela sociedade. Tenta evitar as atitudes fisiológicas, tão comuns na política brasileira, assentadas na máxima religiosa que ganhou certa notoriedade, consistente no “é dando que se recebe”, numa utilização deturpada e caricaturada do princípio consagrado pela crença popular. Nesse sentido é o entendimento de Mota (2005, p. 787): “O texto busca coibir as indevidas e demagógicas isenções de tributos que se verificam nas instâncias federativas: a exemplo, inexistência de IPTU Municipal”.

A redação enfatiza um princípio assente na doutrina do Direito Administrativo, que é a indisponibilidade do bem público: o Estado não pode abrir mão de suas prerrogativas, devendo exercer toda a extensão de sua competência tributária, incluindo a eficiência na arrecadação.

Como ensina Pinheiro (2003), a injustiça do sistema de benefícios fiscais é evidente, até para o governo, mas nada se faz para mudar a situação. A renúncia fiscal favorece, na maioria das vezes, a quem menos dela necessita; a injustiça é evidente e demonstrada pelo governo. Não é realizada uma distribuição dos benefícios favorecendo as regiões mais necessitadas do Estado. O governo, para isso, teria de enfrentar *lobbies* com bom apoio no Legislativo e, provavelmente, no próprio Executivo. Como resultado, perpetuam-se as regiões inseridas nos bolsões de pobreza, enquanto regiões desenvolvidas têm acesso a benefícios de que não precisam⁶.

Como percebido por Lôbo (2012), quando a atuação do Estado consiste na execução de uma obra pública, duas consequências podem acontecer: o incremento do valor dos imóveis circunvizinhos ou a desvalorização daqueles prédios. Esta última hipótese, menos comum, rende ensejo à reparação econômica; a primeira, mais frequente, reclama a absorção da mais-valia pelo Poder Público. Se o Estado, por meio do instrumento adequado, não chamar para si a “mais valia”, estará desatendendo o princípio da igualdade. Nesse sentido, vale destacar uma decisão judicial que respalda esse entendimento⁷.

A LRF introduz uma exigência legal na gestão das finanças públicas apoiada pela responsabilidade dos gestores públicos de todos os poderes, demonstrando um avanço no cuidado que a Administração Pública deve reservar aos recursos que os contribuintes entregam ao erário. Afinal, a LRF instituiu condições, fixou limites e estabeleceu demonstrativos, com o objetivo de ter um maior controle no acompanhamento e transparência dos recursos públicos.

⁶ É uma omissão inaceitável porque o artigo 3º da Lei, que dispõe sobre a contribuição de melhoria no Ceará, Lei 15.484/2013, é claro ao determinar a tributação, não deixando margem para a sua discricionariedade, fato presente também na legislação anterior.

⁷ (18.486) EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. Sendo o fato gerador do tributo a valorização produzida no imóvel pela obra pública (calçamento), o ressarcimento pelo beneficiário é devido, sob pena de enriquecimento ilícito. (Apelação Cível e Reexame Necessário nº 196054761, 2ª Câmara Cível do TARS, Campo Bom, Rel. Marco Aurélio dos Santos Caminha. Apelante: Município de Campo Bom. Apelado: Jorge Jair Schuch. j. 22.08.96).

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, em 1997, apenas 18% dos municípios brasileiros cobravam essa espécie de receita própria. Comentando o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, os autores afirmam:

O artigo obriga os entes a instituir e arrecadar os tributos de sua competência. Trata-se, para muitos, de uma norma inconstitucional, posto que a Carta Magna, ao dispor sobre competências tributárias, o faz no sentido de outorgá-las. Portanto, estaria ao alvedrio do ente instituir ou não o tributo. No entanto, a regra é taxativa: instituir e cobrar todos os tributos de sua competência. Caso essa norma seja levada a termo, a União seria obrigada a instituir e cobrar o imposto sobre grandes fortunas, que é de previsão constitucional. (FIGUEIREDO et al, 2001, p. 92)

Dessa forma, referindo-se ao mesmo artigo 11 da LRF, Toledo Jr. e Rossi (2005) afirmam que a contribuição de melhoria é tributo muito pouco explorado pela unidade local de governo.

2 ANÁLISE PROSPECTIVA

Este trabalho utiliza dados transversais do ano de 2009, objetivando realizar uma análise prospectiva, que permite investigar a influência das variáveis econômicas na arrecadação da contribuição de melhoria.

O modelo utiliza uma amostra de municípios que têm em comum valores arrecadados da contribuição de melhoria em 2009. Dessa forma, pode-se observar a maneira como a presença dos fatores econômicos (cota IPVA, cota FPM, população, entre outros) influencia a arrecadação desse tributo. As conclusões obtidas, a partir dos dados dos municípios que arrecadam a contribuição de melhoria, podem influenciar os gestores dos 79,1% dos municípios que não cobram o tributo.

Foram testados no modelo, como variável explicativa, o PIB de 2008 e o PIB de 2009, todavia, se mostraram estatisticamente insignificantes e foram retirados. É consenso que o PIB contribui para o aumento da arrecadação, tal variável é uma das responsáveis por captar o efeito da base tributária sobre a arrecadação. Consequentemente, uma maior base propicia uma maior arrecadação. Porém, isso não é realidade com a contribuição de melhoria, na prática há casos que derrubam tal entendimento. Por exemplo, em 2009, o município de São Paulo com um PIB de R\$ 188 milhões arrecadou apenas R\$ 5.006,14, enquanto municípios com PIB moderado arrecadaram valores expressivos.

Todos os municípios estão expostos aos fatores econômicos, todavia, somente alguns arrecadam o tributo. O problema não está nesses fatores econômicos, porque dúvidas não existem que sem eles não há base tributária para a cobrança da contribuição de melhoria.

A razão da maioria dos municípios não cobrarem o tributo é a mesma da União não cobrar o Imposto sobre Grandes Fortunas, bem como da União não ter interesse no Imposto Territorial Rural, tanto é assim que delega a capacidade tributária ativa desse imposto aos municípios, caso queiram. Razões são muitas e de cunho político. Por exemplo, poderá ser questionado que esse tributo traz mais prejuízo que benefício ao Sistema Tributário Nacional; é um retrocesso falar na instituição e cobrança

de mais um tributo quando se espera a qualquer momento uma reforma tributária; os recordes de arrecadação são constantes, aumento de superávit primário ano a ano, tudo isso sem uma política firme de redistribuição de riqueza, então, para que mais um tributo para aumentar a carga tributária dos contribuintes?

De todo modo, acredita-se que o foco deverá ser, no futuro, o crescimento da arrecadação desse tributo, prevendo-o de forma diferente da situação atual de omissão da maioria dos municípios. Segue quadro com as participações das contribuições de melhoria municipais em suas respectivas regiões, bem como, os percentuais dos municípios que arrecadaram esse tributo em 2009.

Quadro - Arrecadação da Contribuição de Melhoria por Região, Estados e municípios em 2009

Regiões/ Estado	Total de municípios	Nº municípios com arrecadação	%	Arrecadação dos municípios	%	População dos municípios	Arrecadação <i>per capita</i>
AC	22	6	27,2	2.277.426,20	1,12	178.668	12,74
AM	61	6	9,8	1.192.228,87	0,58	269.355	4,42
AP	15	0	0	-----	0,00	-----	
PA	129	11	8	1.099.359,70	0,54	457.588	2,40
RO	52	8	15,3	1.271.870,83	0,62	281.862	4,51
RR	15	1	6,3	0,47	0,00	6.250	0,00
TO	139	32	23	2.405.204,62	1,18	572.176	4,20
Total Norte	433	64	14,7	8.246.090,69	4,06	1.765.879	4,66
GO	245	39	15,9	5.153.476,55	2,54	2.871.668	1,79
MS	78	25	32	8.658.532,54	4,26	1.523.581	5,68
MT	141	33	23	5.878.697,71	2,89	845.128	6,95
Total Centro- Oeste	464	97	20,9	19.690.706,80	9,70	5.240.377	3,75
AL	99	6	6	844.770,78	0,41	135.480	6,23
BA	404	32	7,9	1.192.750,12	0,58	1.078.465	1,10
CE	184	12	6,5	5.453.816,11	2,68	333.456	16,35
MA	210	38	18	9.759.000,92	4,81	841.155	11,60
PB	220	7	3,1	475.300,16	0,23	128.716	3,69
PE	183	13	7	1.758.607,28	0,86	413.557	4,25
PI	218	2	0,9	225.226,90	0,11	69.142	3,25
RN	163	10	6,1	1.827.428,64	0,90	420.868	4,34
SE	75	6	8	480.685,52	0,23	135.743	3,54
Total Nordeste	1756	126	7,17	12.258.585,51	6,04	3.556.582	3,44

PR	398	134	33,6	94.668.357,12	46,67	7.189.660	13,16
RS	496	250	50,4	10.469.549,11	5,16	4.663.989	2,24
SC	293	142	48,4	12.546.644,70	6,18	4.663.989	2,69
Total Sul	1187	526	44,31	117.684.550,93	58,02	15.880.195	7,41
ES	78	18	23	4.949.170,87	2,44	348.490	14,20
MG	844	133	15,75	6.080.638,45	2,99	2.834.766	2,14
RJ	91	07	7,69	2.555.986,20	1,26	776.159	3,29
SP	639	196	30,67	31.367.537,46	15,46	28.673.059	1,09
Total	1652	354	21,42	44.953.332,98	22,16	32.632.474	1,37
Total	5492	1167	21,24	202.833.266,91	100,0	57.488.296	3,52

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da STN-MF.

Por isso, pode-se observar que os municípios brasileiros participam muito pouco, em todas as regiões, da configuração da arrecadação da contribuição de melhoria. Essa constatação é mais evidente nas regiões Norte e Nordeste, especialmente nessa última, média de 7,17%, bem inferior a nacional que foi 21,24%. Os municípios da região Sul são os mais ativos na arrecadação tributária, com desempenho acima da média nacional, apresentando o percentual de 44,31%, por outro lado, os percentuais da região Centro-Oeste e Sudeste giraram em torno de 20,9% e 21,42%, respectivamente. Resta claro que são percentuais longe do ideal, contudo, indicam para os municípios omissos na cobrança a possibilidade da arrecadação da contribuição de melhoria.

Percebe-se que ainda precisa ser feito muito mais para o ajustamento da gestão pública municipal, principalmente, as gestões municipais do Norte e Nordeste brasileiro, as quais mostram arrecadações longe da média nacional. As administrações municipais precisam expandir os potenciais de arrecadação, especialmente o da contribuição de melhoria. Um bom começo seria seguir a prática dos governos locais da região Sul do Brasil, importando essas boas práticas. Igualmente, os gestores municipais devem implantar um preciso controle das bases tributárias, como é o caso da periódica atualização cadastral dos imóveis em seus territórios.

3 ANÁLISE ECONOMETRICA

Uma maneira bastante conveniente para expressar o comportamento de um conjunto de variáveis sobre uma variável qualquer é o Modelo Clássico de Regressão Linear (MCRL). Esse método oferece um conjunto de propriedades que garante de forma eficiente e consistente a estimação da contribuição de cada variável explicativa sobre uma variável dependente. Dessa forma, partindo dos objetivos apresentados neste trabalho, esta pesquisa manuseia uma estrutura de dados em cortes transversais⁸ para 1.149 municípios brasileiros no ano de 2009 e estima-se o seguinte modelo em sua

⁸ Variáveis explicativas estáticas no tempo, retiradas de um único período de tempo, no caso, 2009.

forma geral: $Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \dots + \beta_k X_{ki} + \epsilon_i$ (1)

onde: Y_i é a variável dependente; X_{ki} são as variáveis explicativas; β_k são os parâmetros a serem estimados; ϵ_i é o erro do modelo.

Especificamente o modelo é descrito da seguinte forma:

$$RT_i = \beta_0 + \beta_1 fndei + \beta_2 fpmi + \beta_3 popui + \beta_4 cidei + \beta_5 ifdmi + \beta_6 ipvai + \beta_7 itrui + \epsilon_i \quad (2)$$

onde: RT_i é a receita da contribuição de melhoria do município i ; $fndei$ é o valor repassado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação ao município i ; $fpmi$ é o valor repassado pelo Fundo de Participação dos Municípios ao município i ; $popui$ é a população total do município i ; $cidei$ é o valor da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico transferido ao município i ; $ifdmi$ é o índice Firjan de desenvolvimento municipal do município i ; $ipvai$ é a cota do IPVA transferida ao município i ; $itrui$ é o valor do imposto sobre a propriedade territorial rural do município i ; ϵ_i é o termo de erro.

Os parâmetros correspondentes de cada uma das variáveis explicativas apresentam seus acréscimos ou decréscimos na mensuração da variável dependente estudada. A Tabela 1, em seguida, apresenta os resultados da regressão proposta. A Tabela 2 mostra as estatísticas descritivas das variáveis.

Tabela 1 - resultados da regressão

Variável	Estimativa por MQO	Número de obs.	1.149
	Arrecadação da Contribuição de Melhoria	Teste F	46.74332
	Coeficiente	P-valor (F)	0.000000
		R ²	0.242516
		R ² Ajustado	0.237328
		Desvio Padrão	Prob.
Constante	- 134343.1	11836.23	0.0000
FNDE	-0.005148	0.001814	0.0046
FPM	-0.000323	0.000164	0.0489
POPU	0.053888	0.013886	0.0001
CIDE	0.098246	0.024520	0.0001
IFDM	240457.0	16971.69	0.0000
IPVA	-0.000937	0.000503	0.0624
ITRU	0.106912	0.018582	0.0000

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 2 - Estatísticas descritivas

Variável	Média	Desvio Padrão	Valor Mínimo	Valor Máximo
CM	185024.6	2462733.	0.15	82826049
FNDE	589253.6	1529824.	0.0000	19821548
FPM	8912947.	17077238	0.0000	2.97E+08
POPU	51414.75	342309.2	890	11037593
CIDE	58529.57	162105.7	0.0000	2702160.
IFDM	0.692538	0.092733	0.413791	0.928080
IPVA	1283016.	6555235.	0.0000	1.24E+08
ITRU	43293.30	84505.29	0.0000	627788.8

Fonte: elaborado pelo autor.

3.1 Interpretando os resultados

Diante dos resultados, a hipótese nula foi rejeitada para todos os coeficientes do modelo ao nível de significância de 10%. Desta forma, as estimativas destacam que as variáveis incluídas no modelo afetaram de forma individual a arrecadação da contribuição de melhoria.

Ademais, através da estatística F, pode-se afirmar que conjuntamente as variáveis explicativas utilizadas provocaram mudanças nos valores arrecadados a título de contribuição de melhoria. Ao nível de significância de 1%, as variáveis explicativas afetaram conjuntamente o comportamento das receitas provenientes desse tributo.

O coeficiente de determinação, R², mostra o quanto da variação total da arrecadação é explicado pela reta de regressão de MQO. Assim, pode-se dizer que 24,25% da variação da contribuição de melhoria em torno da sua média são explicadas pelo modelo considerado.

3.1.1 Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

A influência do FNDE na arrecadação da contribuição de melhoria é significativa. A cada R\$ 600 mil de receita recebida para aplicação na educação, estima-se um decréscimo na arrecadação do tributo em R\$ 3,06 mil. Quanto mais recursos advindos de outro ente político, menor o interesse do Município na tributação, consequentemente, menor o desgaste político diante do eleitorado.

3.1.2 Fundo de Participação dos Municípios

Constatou-se que esse tipo de transferência governamental aos municípios brasileiros exerce influência negativa sobre a arrecadação tributária. Verifica-se que quanto maior o volume de recursos repassados aos municípios via FPM, menor a necessidade de auferir receita própria para realização

de suas atividades. Quando as receitas de uma municipalidade possuem grande dependência dessa transferência, os governos locais acabam por não explorar suas bases e, assim, exercem um baixo nível de esforço fiscal. Diante disso, da mesma forma que o FNDE, a influência do FPM na arrecadação da contribuição de melhoria foi negativa. A cada milhão de receita recebida desse fundo estima-se um decréscimo na arrecadação do tributo em R\$ 320.

3.1.3 População

Note-se que a variável população é uma proxy que capta o tamanho da base tributária. Quanto maior a base tributária maior será o potencial de arrecadação, assim, era esperado que tal variável explicativa influenciasse positivamente a arrecadação. De fato, um maior contingente populacional condiz com uma base tributária mais elevada, e assim, possui um efeito marginal positivo sobre a arrecadação da contribuição de melhoria. Tal fato pode ser observado pelo sinal positivo do parâmetro estimado para variável população.

3.1.4 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

O efeito positivo da variável Cide já era previsto no modelo. Está se tratando de uma transferência governamental obrigatória, contudo, de uso condicional em investimento de infra-estrutura de transporte e sem contrapartida. Deduz-se, então, que como os recursos são condicionados para investimentos de infra-estrutura de transporte, resta pouca manipulação política de tais recursos. O fato é que a construção de estradas e obras semelhantes é fato gerador da contribuição de melhoria, portanto, quanto mais recursos da Cide - Combustível no Município, mais obras no setor de transporte e daí o reflexo no parâmetro, positivo em 0.098. A cada R\$ 50 mil recebido pelo município, estima-se que a arrecadação da contribuição de melhoria cresça R\$ 4,9 mil.

3.1.5 Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal

Esperava-se que o índice Firjan contribuísse positivamente porque quanto mais investimentos municipais, mais recursos são necessários para o custeio desses serviços públicos. Assim, o gestor público não pode desprezar a arrecadação da contribuição de melhoria. O resultado da contribuição do índice Firjan para a arrecadação foi positiva. O parâmetro positivo mostra que existe uma relação entre arrecadação da contribuição e o IFDM.

3.1.6 Imposto de Propriedade de Veículos Automotores

A influência da cota do IPVA na arrecadação da contribuição de melhoria foi negativa, conforme o presente modelo econométrico. O parâmetro apresenta o coeficiente -0.000937, ou seja, a cada recebimento de R\$ 1 milhão da cota IPVA, a arrecadação do tributo diminui em R\$ 930. Essa receita pública possui a característica da sazonalidade, entra nos cofres públicos municipais no começo do ano. Tal como o FPM, é uma transferência governamental, no caso, do Estado, que desestimula a arrecadação de receita própria, daí a influência negativa.

3.1.7 Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural

A influência do ITR na arrecadação da contribuição de melhoria foi positiva, conforme o presente modelo econométrico. O parâmetro apresenta o coeficiente 0.106912, ou seja, a cada recebimento de R\$ 50 mil da cota ITR, a arrecadação do tributo aumenta em R\$ 5,3 mil. O ITR é um tributo de competência federal e a União demonstra não se interessar pela arrecadação, tanto é assim que delega a capacidade tributária ativa aos municípios, casos esses fiscalizem e arrecadem. É um tributo trabalhoso e dispendioso, sendo a arrecadação prejudicada por questões políticas e também técnicas. De início, é preciso um cadastro nacional das propriedades rurais e na zona rural a disputa política é muito acirrada, de forma que quase não se arrecada esse imposto. Daí a influência positiva da variável, ou seja, para compensar a baixa arrecadação do ITR resta lançar mão da contribuição de melhoria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foram analisadas as participações dos municípios brasileiros na arrecadação da contribuição de melhoria no ano de 2009, a partir de uma amostra de todos os municípios que arrecadaram esse tributo. Apesar da previsão na Constituição Federal de 1988, artigo 145, III, e exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, em poucos municípios esse tributo é cobrado, conforme constatação diante da análise dos demonstrativos financeiros publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A contribuição de melhoria não é nova no ordenamento jurídico brasileiro, foi prevista já na Constituição Federal de 1934, porém, até hoje, é mal aproveitada pelos fiscos municipais, estaduais, distrital e federal. Os artigos 12 e 13 do Decreto-Lei 195/1967 já possuem a previsão de a União delegar a capacidade tributária ativa aos municípios, estados e Distrito Federal; demonstração, desde logo, do desinteresse pela arrecadação desse tributo.

Esse tributo existe para impedir o enriquecimento sem causa dos beneficiados diretamente por uma obra pública, possui, então, um elevado grau de justiça diante dos demais contribuintes que

financiaram as referidas obras. Após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a boa gestão fiscal municipal possui como fundamento a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência do ente político. A LRF exige demonstrações periódicas das contas públicas, receitas e despesas, bem como transparência da gestão pública dos entes políticos. O artigo 14 da LRF inibe a renúncia de receita, enquanto a Lei de Improbidade, Lei 8.429/92, alerta para a improbidade administrativa quando o gestor público age negligentemente na arrecadação de tributo ou renda.

Desse arrazoado, induz-se o raciocínio de que a arrecadação da contribuição de melhoria é explicada, também, por razões técnicas e políticas não alcançadas pelo modelo econométrico, contribuindo, consequentemente, na diminuição do poder explicativo do modelo utilizado neste trabalho. Assim, a falta de cultura tributária desse tributo, atrelada a razões técnicas e políticas, justifica o comportamento omissivo na cobrança por parte da maioria dos municípios, ou seja, existe um *trade-off* entre a responsabilidade fiscal e o benefício político advindo da omissão na cobrança do tributo.

Acredita-se que o foco deverá ser, no futuro, o crescimento da arrecadação desse tributo, divergindo da situação atual de omissão da maioria dos municípios. Por fim, entende-se que este trabalho poderá ser utilizado para futuros planos de metas que pretendam inibir as mais diversas formas de evasão fiscal da contribuição de melhoria; a eficácia tributária municipal poderá ser comparada com a de outros municípios que arrecadam o mesmo tributo. Dessa forma, poderá auxiliar os servidores fazendários na programação das ações fiscais de combate à evasão fiscal tão perniciosa para as políticas públicas, contribuindo, assim, com a promoção da cidadania fiscal.

REFERÊNCIAS

- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil (Promulgada em 5 de outubro de 1988)**. V. 6, Tomo I, Art. 145 a 156. São Paulo: Saraiva, 1990.
- BIAVA, Adriano H.R. **Contribuição de Melhoria**: Necessidade de Inovação Fiscal. Tese de Doutorado. São Paulo: USP, 1986.
- _____. **Contribuição de Melhoria**: Capacidade Inaproveitada. Artigo. São Paulo: USP, 1994.
- CHIARA, Rafael Gomes de. **A Contribuição de Melhoria**: Razões de sua Pouca Utilização pelos Entes Federativos. Monografia do Curso de Direito. Florianópolis: UFSC, 2006.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício et al. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- GOMIDE, Tainá Rodrigues. **A Aplicabilidade da Contribuição de Melhoria Pela Administração Pública Municipal**. Dissertação de mestrado em Administração. Universidade Federal de Viçosa, 2009.
- LÔBO, Marcelo Jatobá. **Uma Reflexão sobre o exercício da Competência para Instituir a Contribuição de Melhoria**. Disponível em: www.viajuridica.com.br. Acesso em: 7 mai. 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Comentários ao Código Tributário Nacional** (Art. 1º a 95), v. I, 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MOTA, Carlos Pinto Coelho. **Eficácia nas Licitações e Contratos**: Doutrina, Jurisprudência e Legislação. 10. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- NASCIMENTO, Carlos Válder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (orgs). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- PINHEIRO, Fernando Antônio França Sette. **Renúncias Fiscais e Lei de Responsabilidade Fiscal**: o caso de Minas Gerais. Monografia de Especialização em Administração Pública. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2003.
- ROSSI, Sérgio Ciquera; TOLEDO JUNIOR, Flávio C. de. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. São Paulo: NDJ, 2005.
- SENIOR, Augusto Teixeira de Freitas. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: B. L. Garnier – Livreiro Editor, 1882.

CIDADANIA FISCAL: O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Marciano Buffon¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 O dever fundamental de pagar tributos. 1.1 O esquecimento dos deveres e a hipertrofia dos direitos. 1.2 Conceito e eficácia jurídica dos deveres fundamentais. 1.3 O princípio da solidariedade social como alicerce do dever fundamental de pagar tributos. 2 A cidadania fiscal no Estado Democrático de Direito. 3 O combate à evasão fiscal como condição de exigibilidade dos deveres de cidadania. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo principal traçar os contornos de uma concepção contemporaneamente adequada de cidadania fiscal, a partir da compreensão e aceitabilidade social do dever fundamental de pagar tributos e do reconhecimento da sua importância para realização dos direitos fundamentais de cunho prestacional. Tudo isso permeado pelo princípio da solidariedade social que fundamenta a Constituição Brasileira.

Em verdade, não há como exigir-se a concretização dos direitos fundamentais sem que haja, em contrapartida, a contribuição dos cidadãos para que tal intento seja alcançado. Ou seja, não há como concretizar direitos fundamentais sem que haja o cumprimento, por parte dos cidadãos, de um dos principais deveres de cidadania: pagar tributos.

Isso verifica-se, por óbvio, 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”, pois uma parcela expressiva da sociedade restringe a concepção de cidadania apenas à esfera dos direitos, descurando da faceta obrigacional daquela.

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.

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 trabalho tem como ponto de partida a análise do dever fun-

¹ Doutor em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Professor dos cursos de graduação e Pós-Graduação (Mestrado) em Direito da Unisinos. Autor do Livro *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Advogado. E-mail: marciano@lucini.com.br.

damental de pagar tributos e não os tradicionais direitos fundamentais dos contribuintes. Tal ocorre porque antes de falar em direitos, há de ter-se em mente os deveres, pois, em suma, não há como sustentar a exigência daqueles sem o cumprimento destes.

1 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Na parte inicial deste trabalho, 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.

1.1 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.

Verificou-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 de esses novos direitos tornarem-se realidade.

Isso ocorreu de uma forma tão expressiva que autores como Casalta Nabais², 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.

A partir dessa maciça consagração, 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 acerca dos direitos, sem que houvesse o correspondente aprofundamento teórico sobre a questão dos deveres sociais. Com isso, dá-se uma validação “histórica da idéia dos direitos humanos, desvinculada da idéia de dever e de valor, na mentalidade social

² Como menciona 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; 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).

dos povos ocidentais”, instalando-se, paradoxalmente, “um processo de desmoralização da vida pública”. (ROBLES, 2005, p. 18)

É certo que não se pode afirmar que a construção de uma sólida teoria sobre os direitos fundamentais tenha sido algo negativo, mesmo porque há um consenso acerca da importância da concretização dos direitos fundamentais, para a máxima eficácia do princípio da dignidade da pessoa humana.

O que se discute, porém, é se a profusão 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 todos³.

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

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

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”. (NABAIS, 2004a, p. 673)

Enfim, 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 anacrônica a imprescindível solidariedade social. Nos dias atuais, 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” (ROBLES, 2005, p. 18). Como afirma Robles (2005, p. 23-24), “as pessoas se sentem, sentimo-nos, portadores naturais de direitos que todos devem reconhecer, e, ao

³ Conforme explica Casalta Nabais (1998, p. 997), “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”.

mesmo tempo, dificilmente pensamos que pesam sobre nós mais deveres que aqueles necessários a tornar nossa vida mais cômoda e interessante”.

Há de reconhecer-se, todavia, que 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” (CANOTILHO, 2006, p. 531).

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.

A importância dos deveres fundamentais reaparece fortemente nos regimes nacional-socialista e comunista. 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)” (CANOTILHO, 2006, p. 531). 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”.

Essas desastradas 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. Em vista disso, 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 (NABAIS, 1998, p. 986).

Além disso, há de reconhecer-se que 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 descurar deveres.

No entanto, as circunstâncias contemporâneas são outras, e a categoria dos deveres fundamentais deve ser pensada como parte integrante do Estado Democrático de Direito. Se assim não for, 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 promessas⁴.

⁴ Uma nota interessante dos movimentos de rua ocorridos no Brasil, em julho de 2013, diz respeito justamente a isso. De

A questão dos deveres fundamentais não pode continuar ocupando um espaço tão pouco significativo na teoria constitucional, pois isso implica 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.

Com essa postura minimamente comprometida com a realidade, não restará superado o denominado “dilema típico de nossa época”, segundo qual todos querem viver às custas do Estado, mas rejeitam a ideia de que este Estado possa financiar-se mediante arrecadação de tributos. Esquecem, pois, que é o Estado que vive à custa de todos⁵.

Por mais paradoxal 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, pois 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.” (ROBLES, 2005, p. 123)

À medida que as sociedades avançam em direção a um complexo futuro, torna-se imprescindível que uma concepção mais clara e precisa dos deveres e obrigações ganhe corpo e aceitabilidade social. Como lembra Häberle (2005, p. 102), “tal componente encontra fundamento especialmente na dimensão comunitária da dignidade humana, que, em princípio, já foi esporadicamente atualizada, devendo, nessa medida, tornar-se atual, tal como os ‘limites do crescimento’ do Estado social de Direito tornaram necessária a proteção do meio ambiente.”

Enfim, essa hipertrofia dos direitos fundamentais, paralelamente ao esquecimento dos deveres fundamentais, causa um nocivo efeito nas bases estruturais da sociedade, pois 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, uma parte de uma “bela obra de arte literária” (constituição).

A partir da crítica relativamente 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.

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.

⁵ Conforme lembra Albano Santos (2003, p. 352), 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»”.

1.2 Conceito e eficácia jurídica dos deveres fundamentais

A ideia de deveres fundamentais está nitidamente vinculada à concepção de solidariedade social, ou seja, só há deveres porque se vive em uma sociedade, sendo que esta será tanto mais harmônica, quanto maior for a preocupação, de cada um, com o destino de todos.

Essa ideia de dever fundamental, dentro do modelo do Estado social de Direito, é incompatível com a ideia liberal reducionista de cidadania (direito a ter direitos apenas!). No entanto, os deveres fundamentais não podem ser pensados dentro de uma concepção comunitarista, que apenas reconhecia deveres e serviu de fundamentação a vários regimes totalitários que surgiram na Europa do século XX.

Isso ocorre porque “o entendimento adequado dos deveres fundamentais rejeita simultaneamente os extremismos de um liberalismo que só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos e de um comunitarismo que dissolve a liberdade individual numa teia de deveres (*rectius*, funções)” (NABAIS, 2004a, p. 673). Ou seja, nem só direitos e, tampouco, nem só deveres devem pautar o Estado contemporâneo. Direitos e deveres convivem numa relação de causa e efeito, na qual um é o pressuposto de outro e, ao mesmo tempo, auto-limitam-se.

Para Jorge Miranda (2000, p. 76), “simétricos dos direitos fundamentais apresentam-se os deveres fundamentais”, e estes seriam “as situações jurídicas de necessidade ou de adstrição constitucionalmente estabelecidas, impostas às pessoas frente ao poder político”, ou ainda exigidas, conforme menciona, “por decorrência de direitos ou interesses difusos, a certas pessoas perante outras”.

Já Gomes Canotilho (2006, p. 536) lembra que “as idéias de solidariedade e de fraternidade apontam para deveres fundamentais entre cidadãos”, sendo que tal entendimento é corroborado por Cristina Chulvi (2001, p. 296) ao sustentar que, em cumprimento ao princípio de solidariedade que identifica o Estado Social, todos os cidadãos estão submetidos à realização de determinadas condutas (deveres) que são exigidas, não em benefício próprio, mas em benefício da coletividade.

Essa vinculação com a ideia de solidariedade social resta mais evidente à medida que se examina o dever fundamental de pagar tributos. Certamente, em épocas anteriores - absolutista e liberal - o cumprimento desse dever orientava-se para conservação do Estado, de modo que não se encontrava um fundamento ético ou moral para a obrigação tributária, visto que esta era adimplida, unicamente, em face ao dever de obediência à autoridade soberana que a estabelecia. Com o advento do Estado Social e Democrático de Direito, o dever de contribuir com o sustento dos gastos públicos passou a ter um conteúdo solidário, à medida que foi sendo empregado como instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor (CHULVI, 2001, p. 70).

Pode-se afirmar, portanto, que os deveres fundamentais correspondem aos meios necessários para que o Estado possa atingir a sua histórica finalidade de propiciar o bem comum, o que, em ar-

riscada síntese, pode ser entendido como a concretização dos objetivos constitucionalmente postos, mediante, especialmente, a realização dos direitos fundamentais.

Assim, resta reafirmada a vinculação dos deveres fundamentais com a concepção de solidariedade, sendo que isso ficará mais evidente se essa vinculação for pensada a partir do dever fundamental de pagar tributos. Desse modo, os deveres fundamentais são os comportamentos positivos ou negativos impostos a um sujeito, em consideração e interesse que não são particularmente seus, mas sim em benefício de outros sujeitos ou de interesse geral da comunidade (CHULVI, 2001).

Gomes Canotilho (2006, p. 532-533) afasta, em princípio, o entendimento de que haveria uma simetria entre direitos e deveres fundamentais, ou seja, a ideia de que "um direito fundamental, enquanto protegido, pressuporia um dever correspondente". Tal ocorre porque a categoria dos deveres fundamentais corresponde a uma categoria constitucional autônoma. Como exemplo maior dessa autonomia, pode-se citar o dever de pagar tributos e o dever de defesa da Pátria. Isso não afasta, contudo, a possibilidade de existirem deveres fundamentais conexos a direitos fundamentais, como acontece com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e com correlato dever de defesa do meio ambiente, por exemplo.

Nessa mesma linha, Morato Leite (2007, p. 112) lembra que os deveres não se resumem àqueles em relação aos quais haja um direito, "isto é, obrigações deduzíveis ou derivadas de direitos outorgados previamente". Diferentemente disso, "o legislador exprime-se por meio da decretação de obrigações diretas, que ocupam, por assim dizer, o centro do palco, e a partir das quais se reconhecem poderes os implementadores e beneficiários para fazê-las valer".

Há de ressaltar-se, também, que os deveres fundamentais, só excepcionalmente, têm natureza de norma diretamente aplicável, pois, na maioria das situações, reclamam a existência de uma mediação legislativa para que possam ser exigidos. Ou seja, os deveres estabelecem-se numa direção genérica e configuram-se como um mandado ao legislador para que os concretize mediante o estabelecimento de obrigações específicas, momento em que se tornam vinculantes para os cidadãos e para o restante dos poderes públicos. (CHULVI, 2001, p. 295)

Por representarem uma espécie de norma que determina sua própria concretização, pode-se afirmar que as normas constitucionais relativas aos deveres fundamentais não correspondem tão-somente a uma "carta de boas intenções", desprovida de eficácia jurídica. É certo que nem todos os preceitos constitucionais oferecem o mesmo grau de concretização, mas isso não significa que uma constituição possa ser entendida apenas como um conjunto de declarações programáticas ineficazes. Tendo em vista que a Constituição é uma norma jurídica, ela só poderá permanecer com tal condição, se houver uma contínua ação para seu cumprimento.

Por isso, deve-se rechaçar a suposta "irrelevância" jurídica das normas que contêm deveres constitucionais, em vista da necessidade de incremento legal posterior para sua concretização. Assim,

como ocorre com as demais normas constitucionais, é normal que os deveres fundamentais demandem uma atuação legislativa para concretizar-se, especialmente para delimitar a exigência e para sancionar seu descumprimento.

No caso do Brasil, o dever de pagar tributos é um exemplo bem claro da necessidade da mediação legislativa, pois a Constituição apenas menciona a competência de cada ente estatal para a instituição, sempre através de lei, dos tributos respectivos, sendo que, enquanto não sobrevier a norma jurídica correspondente, o dever, num plano pragmático, simplesmente inexistente (exemplo disso é o Imposto sobre as Grandes Fortunas previsto no art. 153 VII da Constituição de 1988, que ainda não foi instituído pela União).

Isso, contudo, não significa que o ente esteja autorizado a não exercer sua competência tributária, mesmo porque isso significaria inviabilizar as condições necessárias ao cumprimento das tarefas, também constitucionalmente impostas, para cada ente da federação brasileira.

Assim como ocorre com os direitos fundamentais, cabe reconhecer que os deveres fundamentais sofrem evidentes limitações, porquanto eles existem a partir de dispositivos constitucionais que, implícita ou explicitamente, estabelecem-nos. Para além disso, as próprias constituições estabelecem balizamentos a esses deveres e tratam-nos como limites da atuação estatal, isto é, as constituições estabelecem os critérios a partir dos quais os deveres fundamentais serão impostos pelo Estado e cumpridos pelos cidadãos.

Posto isso, passa-se a examinar, de uma forma mais específica, o dever fundamental que pode ser entendido como de maior relevância dentro de um Estado Democrático de Direito: o dever de pagar tributos. Isso ocorre porque não se pode pensar nesse modelo de Estado sem que o referido dever seja adequadamente cumprido pelos cidadãos.

1.3 O princípio da solidariedade social como alicerce do dever fundamental de pagar tributos

Cumprido, 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.

Antes disso, 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 consequente 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”. (SACCHETTO, 2005, p. 11)

Quanto à origem etimológica 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, ra-

ção pela qual Konder Comparato (2006, p. 577) 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”.

A ideia original de solidariedade estava vinculada à existência de mais de um responsável para a solvência da obrigação. Em vista disso, segundo Duvignaud (1986, p. 12), 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”.

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. Cabe ainda referir a denominada solidariedade mutualista, isto é, uma solidariedade cuja intenção é gerar riqueza em comum, relativamente à infraestrutura, bens e serviços, considerados indispensáveis ao bom funcionamento da sociedade. (NABAIS, 2005, p. 85-86)

De acordo com a concepção que ora se conhece, 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 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”. (COMPARATO, 2006, p. 579)

Considerando-se que a ideia de solidariedade está intimamente vinculada com a ideia de 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 sinônimo de “ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade”. (NABAIS, 2005, p. 84)

Ainda pode-se afirmar, na linha de Konder Comparato (2006, p. 577) 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”. 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” (TORRES, 2005, p. 181).

Cabe referir, no entanto, que autores como Jean Duvignaud (1986, p. 196) sustentam que está havendo uma verdadeira banalização da ideia de solidariedade, ao dizer que tal 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”.

Para este estudo, importa a concepção atual de solidariedade, a qual está, por um lado, vinculada à solidariedade pelos direitos, denominada de paterna ou vertical e, por outro lado, está vinculada à solidariedade pelos deveres, denominada de fraterna ou horizontal, na terminologia adotada por Casalta Nabais, anteriormente mencionada.

Relativamente à solidariedade pelos direitos, pode-se afirmar que a ideia passa pela realização – em especial – dos direitos sociais e dos denominados direitos de solidariedade (meio ambiente equilibrado, por exemplo). Tal tarefa cabe ao Estado, de uma forma mais incisiva, em relação aos direitos sociais, pois é ele que deve garantir a concretização das promessas que estejam aptas a assegurar um mínimo de dignidade aos seus cidadãos. (NABAIS, 2005, p. 87-88)

Quanto à solidariedade vertical, tem-se, de um lado, que do Estado é cobrado o cumprimento de seus deveres constitucionalmente estabelecidos e, de outro lado, da comunidade social ou sociedade civil é exigido o cumprimento do dever de solidariedade perante outros indivíduos ou grupos sociais.

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, pois é suportado, fundamentalmente, por tributos unilaterais, isto é, tributos cuja exigência não implica a realização de uma atuação estatal específica.

É certo que qualquer classificação das espécies tributárias existentes atualmente 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, pois acarreta um dever solidário de contribuir para a ma-

nutrição e desenvolvimento da sociedade.

Essa solidariedade pode ser vislumbrada a partir de dois enfoques: a) a solidariedade pela fiscalidade; b) a solidariedade pela extrafiscalidade. Em relação à primeira, o Estado exige do cidadão o pagamento de tributos não vinculados (especialmente impostos), tendo por fim precípua a obtenção de receitas, sendo que, nessa atividade, dispensa ou concede um tratamento menos gravoso àqueles cidadãos ou grupos com menor capacidade econômica. Se, por um lado, a ideia de solidariedade social implica tratamento menos gravoso, por outro, impõe a assunção de um ônus mais significativo para aqueles cidadãos com maior capacidade econômica, especialmente pela via da progressividade de alíquotas.

A solidariedade pela extrafiscalidade, por sua vez, acontece quando a imposição fiscal não tem por objetivo direto a obtenção de receitas, mas sim a realização de determinado fim no campo social, econômico ou cultural. Em relação à extrafiscalidade, a ideia da solidariedade mostra-se presente - tanto no viés da oneração, como no viés da redução da carga - mediante a concessão de benefícios fiscais.

Isso ocorre porque, seja no caso do agravamento, seja no caso da desoneração fiscal, a presença da ideia de solidariedade é reconhecida, desde que o objetivo visado seja constitucionalmente justificável. No primeiro caso, aqueles que suportam uma tributação mais expressiva estão cumprindo o dever de solidariedade com o restante da coletividade; no segundo caso, toda sociedade divide o ônus decorrente da concessão do benefício fiscal respectivo, de uma forma solidária.

Em decorrência do exposto, exige-se um rigoroso critério na utilização da extrafiscalidade, pois esta apenas será constitucionalmente legítima, se os objetivos visados forem justificáveis a partir da contemporânea ideia de solidariedade social, isto é, quando esse mecanismo fiscal for utilizado, por exemplo, para alcançar algum objetivo previsto na constituição ou para concretizar direitos fundamentais.

De qualquer sorte, há de recuperar-se (ou construir) 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, há de ter-se presente 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 país⁶.

Enfim, a questão da solidariedade social mostra-se especialmente relevante para garantir-se que o princípio da dignidade da pessoa humana seja o elemento norteador da tributação. Isso apenas

⁶ Conforme constata Bauman (2006, p. 101): "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".

será possível se 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, pois 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-se 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: 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.

Enfim, 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. Por isso, faz-se necessário examinar a questão da denominada cidadania fiscal, pois, 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.

2 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, neguem-se a contribuir com a sua parcela de esforços para que tais direitos viabilizem-se num plano fático.

Ou seja, não há fórmula viável, nem caminhos factíveis se a ideia de cidadania restringir-se à ideia de “direito a ter direitos”, pois, como já examinado, a efetivação de direitos, especialmente os de cunho social, econômico e cultural, exige uma gama de recursos por parte do Estado e, tais recursos são obtidos, quase que exclusivamente, mediante a tributação.

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 actual 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” (NABAI, 2005, p. 44).

Em vista disso, é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonegado 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 isso já não pode ser visto apenas no âmbito da representação parlamentar, pois é quase ingênuo acreditar que o povo autotributa-se, através de seus representantes (legislativo), ideia que serviu de justificativa para a estrita observância do princípio da legalidade, nos primórdios do constitucionalismo.

Se, por um lado, o Poder Executivo usurpou a competência no que tange à edição de normas no campo tributário, por outro, o Poder Legislativo sofre uma crise de legitimidade sem precedentes, que se confunde com a própria crise da denominada democracia representativa.

A festejada democracia representativa transformou-se num tremendo processo de “faz de conta”, no qual uma parcela diminuta da população - que ocupa o topo da pirâmide social - dita os rumos e decide em nome de toda a sociedade, enquanto esta sequer tem ideia dos caminhos escolhidos. Em dissonante contrapartida, no entanto, a parcela mais fragilizada da sociedade sofre os efeitos da tomada de decisões, sem entender as razões porque suporta tamanho ônus.

Há, dessa forma, uma inegável crise de legitimidade que afeta as democracias representativas. Essa crise é visível, especialmente, nos países de modernidade tardia e decorre de um crescente processo de marginalização e exclusão social⁷.

Na democracia representativa, aos “pseudocidadãos” pós-modernos restou a prerrogativa de comparecer às urnas, de tempos em tempos, para escolher políticos descomprometidos com os efetivos interesses republicanos dos quais, passado determinado tempo, poucos lembram.

Em vista dessa inegável crise da democracia representativa (com a qual Fukuyama, ao final do

⁷ Como aduz Casalta Nabais (1998, p. 975): “Naturalmente que não encontramos hoje eleitores despojados do direito de voto. O que há, isso sim, é alguns eleitores com voto duplo ou plúrimo que, ao não ser atribuído aos outros, exprime um privilégio contra o qual é suposto ter-se feito a revolução democrática que impôs a igualdade política. E, ao falar em voto duplo ou plúrimo, estou a referir-me, por um lado, ao voto informal exercido pelos grupos de pressão (integrem estes formalmente corporações ou não) através das mais sofisticadas e subtis formas de lobbying que assim esvaziam a democracia representativa do seu mais significativo papel e, por outro lado, à atribuição legal de um (verdadeiro) segundo ou terceiro direito de voto apenas aos membros de algumas corporações ou corpos eleitorais privilegiados”.

século XX, imaginava ter se chegado ao fim da história)⁸, faz-se necessário construir uma concepção contemporaneamente adequada de democracia e da própria cidadania, a qual implique um direito-dever de participação de toda a sociedade no debate sobre os rumos da tributação e do próprio Estado neste novo milênio.

Para Norberto Bobbio, no entanto, há um importante entrave a isso, pois, 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”. Há problemas, pois, muito mais complexos a resolver-se nos dias atuais como inflação, crise, desemprego, desigualdade social, motivo pelo qual Bobbio (2002, p. 46) 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.

As objeções levantadas por Bobbio (2002), quanto às possibilidades do próprio futuro da democracia, verdadeiramente impressionam. É inegável que a questão tributária alcançou um grau de complexidade que reduz, sobremaneira, a própria possibilidade de compreensão por parte de uma parcela muito significativa da sociedade. Para contornar-se isso, impõe-se a criação de mecanismos de visibilidade do próprio Estado, especialmente em relação ao “caixa preta” da tributação.

De qualquer forma, mesmo que isso se verificasse 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)”. Em vista disso, “todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso”. (NABAIS, 2005, p. 59)

A outra faceta da cidadania fiscal assegura aos membros da sociedade o direito de exigir que todos contribuam para com a coletividade, conforme sua capacidade econômica. Em vista disso, dis-

⁸ Ovídio Baptista da Silva (2004, p. 12), em crítica contundente ao referido autor explica: “Ao glorificar a democracia liberal, Fukuyama esqueceu-se da crescente suspeita com que os eleitores vêem que sua convocação para votar de quatro em quatro anos não tem a relevância que seria de esperar de uma democracia representativa. A desconfiança é explicável: enquanto os eleitores são convocados a votar de quatro em quatro anos, o mercado, como alguém já observou, vota todos os dias. Além disso, a mídia encarrega-se de promover, habilmente, seus votos, de modo que essas decisões tornam-se determinantes e imperativas para os governos. Na verdade, a teoria política esquece-se de incluir, em suas construções teóricas, a mídia como o Grande Eleitor. Não leva em conta que vivemos num mundo cibernético”.

cute-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.

Relativamente a essa questão, Cristina Chulvi (2001, p. 35) entende que não haveria a possibilidade de que um indivíduo viesse, no caso de descumprimento por outrem, a exigir a realização de um dever constitucional, posto que não se encontraria legitimado para tanto.

No entanto, não é possível concordar com tal raciocínio, pois, se a cidadania fiscal plena implica, de um lado, o dever de contribuir, por outro, assegura o direito de exigir que todos, na proporção da capacidade econômica, contribuam. De que adiantaria reconhecer-se tal direito, se não houvesse a legitimidade para exercê-lo, mediante uma adequada ação judicial? Negar a legitimidade significa amesquinhar a ideia de cidadania, ao mesmo tempo em que, num plano prático, significa suportar um dever de contribuir mais oneroso para compensar a desoneração indevidamente concedida. No caso específico do Brasil, há inclusive instrumentos adequados para tanto, como a Ação Popular (Lei 4.717/65), a Ação Civil Pública (Lei 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 dessa 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.

Em decorrência da visão negativa do papel que o Estado desempenha, a evasão fiscal encontra um terreno fértil para a 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.

3 O COMBATE À EVASÃO FISCAL COMO CONDIÇÃO DE EXIGIBILIDADE DOS DEVERES DE CIDADANIA

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.

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. Tal verifica-se porque, nas palavras de Gregório Robles (2005, p. 42), “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”.

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 disso, o sentimento de injustiça na repartição da carga tributária (tributação sem a observância da capacidade contributiva principalmente) traduz-se num componente importante dessa equação. Isso porque não basta que a justiça esteja sendo feita; é fundamental que haja a percepção de que ela esteja sendo feita, e isso é 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 (2003, p. 359): “a fuga ao imposto, quando praticada impunemente de forma corrente e com uma amplitude significativa, constitui uma fonte inesgotável de conseqüências negativas que atingem a sociedade por inteiro”. Um fenômeno desta natureza “perturba o normal funcionamento da economia, compromete a consecução dos objectivos prosseguidos pelas políticas económicas e sociais estabelecidas pelas autoridades, subverte o princípio republicano da igualdade dos cidadãos perante a Lei”. Isso tudo, pois, “acaba por contribuir seriamente para a degradação do sentido cívico e da moralidade pública”.

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

Além disso, 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, com isso, necessariamente, embute no preço o respectivo custo.

Cabe ressaltar também que, no plano da justiça fiscal, o bom contribuinte acaba sendo excessivamente onerado, pois, em última análise, acaba pagando seu tributo e também aquele que deveria ser pago por quem o sonegou. É muito difícil, pois, sustentar a legitimidade da tributação quando uma parcela da sociedade consegue de uma maneira eficaz encontrar mecanismos de burla e fuga fiscal⁹.

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 será debelada por completo. Em vista disso, há de buscar-se, 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.

Segundo Sevilla Segura (2004, p. 162), há três formas de atuação capazes de eliminar a evasão fiscal, dependendo da variável em que se queira fundamentalmente atuar. 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. 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, pois, insistir na busca de mecanismos eficazes para combater a evasão fiscal, como, 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. Relativamente a essa última, Prahalad (2005, p. 83) sustenta que “a maioria dos países em desenvolvimento não entende na totalidade os verdadeiros custos da corrupção e seu impacto no desenvolvimento do setor privado e na diminuição da pobreza”.

⁹ Como afirma Albano Santos (2003, p. 362), “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”.

Conquanto a complexidade das relações econômicas seja inevitável, é fundamental simplificar a legislação fiscal. Como se pode constatar, diariamente, multiplica-se uma quantidade inexplicável de normas, especialmente aquelas voltadas a dar condições de executoriedade às leis, isto é, normas regulamentares provenientes do Poder Executivo. Essas normas exageram na criação de conceitos indeterminados, ficções e presunções e, além disso, como constata Sérgio Silva (2006, p. 151), “o corporativismo e a utilização da legislação tributária como instrumento da defesa de interesses de grupos econômicos fazem do ordenamento tributário um emaranhado de normas muitas vezes conflitantes e sem sentido, que só podem ser compreendidas (quando o são) por especialistas”.

Conforme adverte Prahalad (2005, p. 85), “os regulamentos resultam da interpretação burocrática das leis, e sua proliferação pode tornar o sistema obscuro para qualquer um, exceto para os muito experientes”. Em decorrência disso, sustenta o autor que a corrupção em todos os níveis da burocracia tende a ser endêmica; ademais, a proliferação dos regulamentos pode ter a mesma consequência da “pura inexistência de leis”: a emergência da informalidade. Com isso, os empreendimentos permanecem pequenos e locais, pois a corrupção passa a ser um custo inassimilável para empreendimentos maiores.

Não bastasse isso, aumentam-se os deveres instrumentais que devem ser adimplidos pelos contribuintes. Isto é, os contribuintes assumem obrigações acessórias, cada vez mais complexas e onerosas, com vistas a fornecer informações ao fisco, sendo que eventuais erros ou omissões são severamente punidos. Em vista disso tudo, Casalta Nabais (2004b, p. 219) sustenta que “torna-se imperiosa a necessidade de simplificação do sistema fiscal”. É fundamental que o “legislador desonere as empresa da rede labiríntica de obrigações acessórias as que crescentemente as tem vindo a manietar”.

Convém ressaltar, entretanto, que a necessária simplificação não pode trilhar um caminho que aponte para a construção de um modelo tributário que desconsidere o princípio da capacidade contributiva. Por isso, não são aceitáveis as ideias que sustentam uma redução das hipóteses de manifestações de riquezas passíveis de serem alcançadas pela tributação, especialmente a simplista ideia de instituição de um imposto único, seja qual for sua materialidade ou hipótese de incidência. Isso implicaria, pois, optar por um destino diametralmente oposto ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Paralelamente a isso, 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, há de ter-se 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, paralelamente a isso, 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.

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.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao concluir este trabalho, optou-se por traçar algumas considerações que, se não estão no âmago da questão abordada, têm uma relação de indiscutível pertinência. Busca-se, pois, examinar a relação da ideia de liberdade em tempos de culto a uma ideia, no mínimo distorcida, do que seja a tão almejada felicidade.

As sociedades de massa existentes, no que se convencionou denominar de pós-modernidade, têm uma característica comum: o apreço pelo indivíduo. Como se cada qual pudesse ter uma vida autônoma e desconectada do restante, esquece-se o alerta que já fizera Tocqueville – conforme lembra o sociólogo polonês Zygmunt Bauman: “o indivíduo é o pior inimigo do cidadão”. Nestes tempos de culto ao individualismo, há uma busca irrefreável por sentir-se único – social, econômica e esteticamente desejável – como uma espécie de mercadoria posta na prateleira do “Sr. Mercado”, para ser cobiçada e admirada pelo restante dos indivíduos, que também almejam ocupar o mesmo espaço. Na linha de Bauman, os seres humanos transformam-se em mercadorias e vivem para satisfazer suas necessidades de consumo.

Segundo tal lógica, isso permitiria alcançar aquilo que mais se pode buscar: a felicidade. Quando se passa a discutir o que significa isso, as respostas são as mais variadas possíveis. Porém, percebe-se que felicidade, no mais das vezes, associa-se à possibilidade de ter acesso a tudo que supostamente permitiria sentir-se único, notadamente o acesso a determinados padrões de consumo. Acredita-se que “ter” algo possa propiciar um sentimento de satisfação e alegria, sem finitude.

Isso torna-se particularmente perverso nas relações que se desenvolvem no âmbito das denominadas redes sociais. Neste universo, é essencialmente necessário parecer feliz, pois o contrário é revelador de certa incompetência em gerir o destino. Constroem-se vidas perfeitas e, portanto, fictícias, as quais geram um sentimento de frustração e insegurança, por parte daqueles que acreditam nesse verdadeiro “conto de fadas” automidiático, quando constatarem que suas próprias vidas são

comuns e pequenas diante de tantos “felizes” que povoam tais redes. Incrivelmente, esse sentimento é recíproco, pois aqueles que vendem tal imagem também se sentem dessa forma, uma vez que, intimamente, sabem que seu - eficazmente vendido - marketing pessoal, nada mais é do que uma pura obra de ficção.

Tudo é tão avassalador que, mesmo dando-se conta disso, é difícil não se submeter aos seus efeitos negativos. De qualquer forma, este texto não tem a pretensão de convencer alguém acerca das armadilhas deste mito, nem pretende vender uma nova fórmula para alcançar este intento, como o fazem tantos livros de autoajuda, cujos autores são os principais “ajudados”. O que se pretende, aqui, singelamente, é sugerir uma reflexão: é possível ser feliz, sem ser livre?

É certo que a convivência coletiva impõe limites, no plano individual, que frustram a liberdade no seu estado original. Isso acontece porque só é possível ser verdadeiramente livre no seio de uma sociedade. O ser humano não se realiza como tal, a não ser coexistindo. Numa ilha deserta, o ser humano nada mais é do que sua versão primordial de evolução, à medida que está condenado a satisfazer apenas seus instintos básicos. Portanto, os limites impostos pela convivência coletiva são meios de garantia da própria liberdade. Desconsiderando o outro, o ser humano faz da liberdade sua primeira vítima e de si próprio um verdadeiro escravo de seus instintos.

Ocorre que não são esses limites que, na atualidade, comprometem a liberdade. Uma vez que se assume a tarefa de ser aceito pela sociedade de consumo, automaticamente, passa-se a agir de acordo com os padrões estabelecidos por ela. São normas não escritas e leis concretamente inexistentes, as quais, imperceptivelmente, balizam o modo de agir. Desde a necessidade de adquirir determinados bens, até a manifestação de determinadas opiniões, age-se de acordo com modo de viver e pensar, que é sutilmente imposto como condição para alcançar aquilo que se diz ser felicidade. Por mais paradoxal que pareça, quanto mais brilhante for o aluno, mais provavelmente restará frustrado e infeliz, ao perceber a euforia esvaindo-se tão rapidamente. No dia seguinte, novos desejos, artificialmente produzidos, haverão de ser satisfeitos.

Por isso, nestes bons tempos de início de século, vale pensar o quanto se deve buscar a decantada felicidade, que se vende tal qual anúncio publicitário de margarina, quanto isso significa comprometer algo indissociável à própria condição humana: ser livre. Portanto, melhor do que desejar alguém “Seja Feliz”, poder-se-ia dizer: “Seja Livre”. Pelo menos, não seja reféns de normas e leis concretamente inexistentes e faticamente inúteis. Seja feliz, sem deixar de ser livre. Ou, seja livre, pois só assim poderá ser verdadeiramente feliz.

REFERÊNCIAS

- BAUMAN, Zygmunt. **Europa**. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia**. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2002.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed., 2. reimpr. Coimbra: Almedina, 2006.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CHULVI, Cristina Pauner. **El Deber Constitucional de Contribuir al Sosteenimiento de los Gastos Públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001.
- 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.
- 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**. Trad.: Ingo Wolfgang Sarlet, Pedro Scherer de Mello Aleixo e Rita Dostal Zanini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV – Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000.
- NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004a.
- _____. **Algumas Reflexões Críticas sobre os Direitos Fundamentais: ab uno ad omnes**. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998.
- _____. **Avaliação Indireta e Manifestações de Fortuna na Luta Contra a Evasão Fiscal**. Separata. Direito e Cidadania. Praia – Cabo Verde: ano VI, n. 20-21, mai. / dez. 2004b.
- _____. **Estudos de Direito Fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.
- PRAHALAD, C.K. **A Riqueza na Base da Pirâmide: como erradicar a pobreza com o lucro**. Trad.: Bázan Tecnologia e Linguística. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005.
- SANTOS, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.
- 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.

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

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Processo e Ideologia**: o paradigma racionalista. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SILVA, Sérgio André R. G. da. A Tributação na Sociedade de Risco. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 67, jul. 2006.

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

O PROCESSO DE CODIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Osvaldo José Rebouças¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 Antecedentes do processo de codificação do Direito Tributário no Brasil. 1.1 O sistema tributário na Constituição Federal de 1946 1.2 A Emenda Constitucional nº 18/65. 2 O Código Tributário Nacional (CTN). 2.1 Precedentes da codificação. 2.2 O Código de Napoleão. 2.3 O processo de codificação no Brasil. 2.4 O movimento de codificação do Direito Tributário no Brasil. 2.5 Movimentos que antecederam o CTN 2.6 O anteprojeto de lei. 2.7 A Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). 2.8 O CTN no ordenamento jurídico nacional 2.8.1 A função do CTN. 2.8.2 Algumas críticas ao CTN. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

A codificação do Direito Tributário no Brasil passou por um processo relativamente longo de infindáveis discussões. Vários fatores deram causa a este retardamento no processo de codificação, especialmente a ignorância da doutrina pátria sobre a importância do Direito Tributário, que era comumente aceito como um apêndice do Direito Financeiro, e a inexistência de obras com repercussão ampla, levando a comunidade jurídica a despertar para a necessidade da realização de estudos mais consistentes sobre os institutos e as formas desta relevante área do Direito para a sociedade moderna.

O trabalho que se propõe desenvolver tem por objetivo efetuar um estudo sobre o processo da codificação do Direito Tributário no Brasil sob uma perspectiva histórica, vale dizer, identificar em sua história o conjunto de fatos e procedimentos que o precederam e foram adotados para, enfim, se chegar à elaboração de um projeto e de Código Tributário Nacional no contexto jurídico brasileiro.

É certo que para a consecução dos objetivos almejados é necessário assentar previamente algumas premissas ou hipóteses sobre as quais se vai desenvolver o estudo. Primeiro, é preciso demonstrar se havia necessidade ou não da elaboração de um código tributário para o direito brasileiro; segundo, que vantagens traria para a ordenação do sistema tributário sua edição; terceiro, que efeitos jurídicos irradiariam da codificação das normas tributárias no modelo político nacional, tendo em vista a forma como o Brasil é organizado politicamente (modelo federativo, onde cada esfera de poder tem autonomia política e administrativa para se auto-governar e auto-administrar); e quarto, como a doutrina pátria enfrentou a questão da codificação normativa da tributação, em face do sistema tributário nacional vigente à época.

Não se pode perder de vista que para a elaboração exitosa deste estudo é necessário que se

¹ Auditor Fiscal da Receita Estadual do Ceará. E-mail: osvaldoreb@hotmail.com.

estabeleça a metodologia a ser adotada e os caminhos a serem trilhados. Seguramente, necessário se faz orientar a pesquisa para uma análise do sistema tributário vigente à época da elaboração da proposta, especialmente as competências dos entes central e periféricos e como se desenvolvia esta administração tributária; em seguida serão identificados quais os principais problemas enfrentados pela administração e pelo contribuinte no que concerne ao exercício da tributação; posteriormente serão retratados os procedimentos adotados visando a elaboração de um anteprojeto de lei, passando pela formação da comissão de redação e escolha de seus membros; a seguir será detalhado o processo histórico da elaboração do anteprojeto e a participação efetiva da sociedade na consolidação da minuta a ser apresentada ao Congresso Nacional; e por derradeiro, a transformação do anteprojeto em lei (Lei nº 5.172, de 30 de outubro de 1966).

Todo o trabalho de pesquisa deverá ser desenvolvido analisando-se a legislação nacional, inclusive a constitucional, publicações sobre a história da codificação do direito tributário, projetos de lei, debates e, sobretudo, o processo histórico no qual se inseriu as ações desenvolvidas visando a elaboração da minuta de codificação das normas tributárias.

Superadas todas estas etapas para a realização do trabalho, espera-se, ao final, retratar com relativa fidedignidade o processo histórico de codificação do Direito Tributário brasileiro que culminou com a edição da lei retrocitada, transformada, *a posteriori*, em Código Tributário Nacional, como ele foi inserido em nosso ordenamento jurídico e os efeitos que decorreram à época de sua publicação no modelo político, jurídico e administrativo nacional.

Da compreensão deste processo histórico se pode, com certeza, entender de maneira mais ampla e segura o modelo tributário pátrio atual e porque o Código, que já perdura por mais de quarenta anos, continua sendo o mais importante instrumento de harmonização do sistema tributário nacional, apesar de nosso modelo político de federalismo tão complexo e ao mesmo tempo, engenhoso em sua concepção.

E como afirma o Prof. Waldemar Ferreira: nenhum jurista pode dispensar o contingente do passado, a fim de bem compreender as instituições jurídicas dos dias atuais (FERREIRA, 1952, p.1), sendo, destarte, de fundamental importância o conhecimento da história do direito para a compreensão dos fenômenos jurídicos do presente.

1 ANTECEDENTES DO PROCESSO DE CODIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

1.1 O Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1946

Para exame de qualquer ramo do Direito, inclusive o do Direito Tributário, a lembrança de sua gênese e de seu desenvolvimento no tempo reveste-se de grande interesse e importância, sobretu-

do sob o aspecto pedagógico. A compreensão da história permite contextualizar melhor os temas a serem abordados e, assim, melhor compreendê-los. Ela, portanto, se transforma em elemento de inegável valia e auxiliar de relevante destaque no estudo não somente do direito enquanto realidade sócio-cultural, mas também na análise de elementos que compõem sua estrutura em determinado período de evolução da sociedade, tendo sempre presente que, em razão de ser ele um reflexo das relações humanas, está em contínuo desenvolvimento, pressupondo sempre a existência de um direito anterior, regulador de tais relações intersubjetivas inerentes à condição humana.

E o Brasil (e não poderia ser diferente), desde o início de sua descoberta, teve seu Direito Tributário, expresso pela legislação fiscal (conjunto de leis e de praxes portuguesas) que eram aplicadas em seu território. Assim, o direito tributário brasileiro tem suas origens com o próprio descobrimento do Brasil e vem sofrendo todo o processo de evolução ao qual é submetido à própria sociedade.

De se lembrar que, para elaboração de um panorama histórico do Código Tributário Nacional, é necessário se efetuar um corte epistemológico no tempo e adotar como ponto de partida um determinado sistema jurídico vigente, a justificar sua inserção no ordenamento pátrio.

O Direito Tributário, como afirma Machado (1998), enquanto conjunto de normas constituindo-se um ramo do Direito Público não tinha no Brasil, nessa época, sido objeto de estudo como ramo autônomo do Direito, vale dizer, não havia um estudo sistematizado de seus institutos e normas, nem discussões mais amplas pela comunidade acadêmica, acerca de sua existência com foros de autonomia.

E o reflexo desse “desconhecimento” se materializa em nossos sistemas tributários. Veja-se o sistema tributário estruturado na Constituição Federal de 1946, que, mesmo já contendo uma certa densidade estrutural, ainda assim apresentava uma multiplicação e acumulação de incidências tributárias que dificultavam e oneravam a produção, impondo ao contribuinte uma carga de tributos confusa e elevada. Como afirma Martins (1989, p.19),

Os conflitos se sucediam, as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias, as garantias se diluíam em casuísmos surgidos da melancólica vocação da Federação brasileira em transformar os governantes em criadores de despesas úteis e inúteis a serem – apenas após sua projeção – cobertas pelas receitas fiscais.

Isso gerou permanente tensão entre o contribuinte, que se sentia penalizado com uma tributação injusta e o fisco, cada vez mais exigindo recursos financeiros do particular. E como salienta Nogueira (1989), tal procedimento encontra fundamento para a exigência, no direito de tributar do Estado, decorrente de seu poder de império, pelo qual faz “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição, para atender as necessidades da sociedade.

Atente-se que, conforme Moraes (1993), o sistema tributário definido na Constituição de 1946, preservando o modelo federativo, fundamentava-se em três premissas básicas: a) coexistência de três

sistemas tributários autônomos, um para cada ente político da Federação (União, Estados e Municípios), separando-se, teoricamente, os campos de imposição tributária de cada ente; b) adoção de uma classificação dos impostos tendo como fundamento apenas o nome jurídico e desprezando-se o conteúdo econômico; e c) preservação da autonomia financeira das três entidades políticas da Federação, outorgada através de impostos privativos, embora houvessem participações financeiras no produto da arrecadação de impostos de um poder tributante, por parte de outro, visando reduzir desequilíbrios e fortalecer a Federação.

Esta Constituição disciplinou o sistema tributário, estabelecendo uma repartição de competência dos tributos entre os fiscos e impôs limitações ao poder de tributar (art.17); fixou a imunidade recíproca, para efeito da instituição do Imposto de Renda, bens e serviços da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios; assegurou a imunidade dos templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social e o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (art. 31, V). Reintroduziu também a contribuição de melhoria com previsão constitucional e as taxas de competência concorrente entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dando mais solidez à estrutura tributária dos entes periféricos.

Vedou, ainda, limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos, além de consagrar o princípio da legalidade e o princípio da anualidade, ao estabelecer, no art. 141, § 34 (dos Direitos e das Garantias Individuais), que: a) nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; e b) nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

A Constituição conferiu competência à União para cobrar impostos sobre importação de mercadorias, consumo de mercadorias, produção, comércio, distribuição e consumo e, bem assim, importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, minerais do país e energia elétrica, imposto de renda, transferência de fundos para o exterior e negócios de sua economia.

Aos Estados, foi atribuída competência para decretar impostos sobre a propriedade territorial, transmissão causa mortis e inter vivos e sua incorporação ao capital das sociedades, além do imposto sobre vendas e consignações, exportação de suas mercadorias para o estrangeiro, com alíquota máxima de 5% *ad valorem*, serviços da justiça e negócios de sua economia.

Os Municípios ficaram com as transferências previstas constitucionalmente e com o imposto predial e territorial urbano, de licença de indústrias e profissões, sobre diversões públicas, sobre atos de sua economia ou de assuntos de sua competência.

Em que pese estrutura a tributária definida pela Constituição de 1946, conforme visto, contendo significativos avanços, vários problemas assolavam o país, dentre os quais, um processo inflacionário galopante que corroía o poder de compra da moeda, o início de crise e desordens políticas e adminis-

trativas. Veja-se o elenco de críticas sintetizadas, ainda com Moraes (1993), nos seguintes aspectos:

a) tributação ampla e variada, permitindo incidências tributárias em duplicidade, sendo que o âmbito de incidência dos tributos baseava-se em distinções meramente jurídicas ignorando os fatos econômicos;

b) a discriminação de rendas tributárias apresentava-se empírica, não se originando de análise econômica, pondo em risco o regime federativo, em razão do desequilíbrio causado;

c) o imposto sobre vendas e consignações se apresentava com incidência cumulativa, em cascata prejudicando a comercialização e industrialização de produtos;

d) o excesso de leis, provocando a proliferação de obrigações acessórias e a complexidade de procedimentos a serem adotados pelo contribuinte, dificultando suas atividades.

Apesar da teórica separação das competências entre os entes tributantes e da classificação (jurídica) dos tributos, outro problema detectado com frequência, era a constante invasão, pelas taxas, de áreas de competências dos impostos bem como a criação de contribuições que se confundiam com taxas ou impostos, todos exigidos do particular.

De outro lado, o progresso econômico e o crescimento do país impunham mudanças que removessem esses empecilhos ao desenvolvimento nacional, dotando-se o país de uma estrutura tributária moderna e adequada à realidade política e econômica que ora se apresentava. Não era mais possível se compatibilizar o estágio de desenvolvimento que a nação brasileira experimentava com um sistema jurídico-tributário arcaico como comentado, que inexoravelmente a levava ao engessamento e impedia seu desenvolvimento em níveis desejados e exigidos pela sociedade em contínua evolução.

Além de todos os problemas anteriormente apontados, um fator de desequilíbrio financeiro se fazia presente na economia nacional, qual seja a existência de um quadro inflacionário, instável e recessivo, que impunha a urgente necessidade de mudanças, lançando a semente para a realização de uma reforma tributária adequada às necessidades do país e que viesse dotá-lo do instrumental necessário à plena evolução econômica nos patamares exigidos pela novel realidade econômica.

1.2 A Emenda Constitucional nº 18/65

Como visto era imperioso que se processasse radical transformação no sistema tributário nacional. O Presidente Castelo Branco, visando essa reestruturação, segundo as diretrizes sugeridas pelos professores Otávio Gouveia de Bulhões e Roberto Campos, Ministros, respectivamente, da Fazenda e do Planejamento, determinou, em caráter de urgência, a elaboração normativa necessária a consecução de tal fim. Foram então convidados dois ilustres professores de direito tributário brasileiros: Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhoa Canto, para prestarem assessoria ao governo federal na idealização e preparação de uma proposta de mudança do sistema tributário.

Em verdade, esta mudança começou com a Portaria Conjunta GB 30, de 27 de janeiro de 1965, do Ministério de Estado dos Negócios da Fazenda e do Planejamento, que instituiu uma comissão especial para elaborar um projeto de reforma constitucional. Esta comissão era formada por juristas e renomados técnicos da administração pública nas áreas financeira e econômica. Seus componentes eram: Luis Simões Lopes, como presidente; o prof. Rubens Gomes de Sousa, designado relator; como membros foram indicados Gerson Augusto da Silva, Sebastião Sant'Ana e Silva, Gilberto de Ulhoa Canto e Mário Henrique Simonsen. A comissão preparou dois anteprojetos de emenda constitucional. Depois da divulgação das propostas para receber sugestões da sociedade e, em especial, dos juristas, ela foi, após sua fusão e consolidação, enviada em outubro de 1965, ao Ministério da Fazenda que a encaminhou ao Presidente da República. *A posteriori*, foi por este remetida ao Congresso Nacional que aprovou o projeto em 1º de dezembro de 1965, com o número de Emenda Constitucional 18, instituindo uma nova discriminação de rendas e uma estrutura moderna e totalmente diversa do que se tinha, até então, feito no Brasil, em matéria fiscal.

É o que se colhe do bem lançado comentário de Moraes (2000, p. 153), ao afirmar que

Desde 1891 a discriminação de rendas tributárias vinha sendo repetida nas Constituições que se seguiram (1934, 1937 e 1946), sem a menor imaginação, alterando-se apenas a parte relativa à competência tributária das entidades políticas, ou melhor, modificando-se as pessoas de direito público titulares de cada imposto. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, não mais copiou, comodamente, a técnica anterior, mas realizando uma reforma de essência, pois, além de alterar a discriminação de competência tributária, a Emenda adotou uma classificação de imposto baseada em nomenclatura econômica, procurando solucionar, ainda, outros problemas, inclusive os dos efeitos econômicos dos impostos.

Feita a primeira grande reforma tributária em sede de Constituição Federal, os entes tributantes que compõem a Federação brasileira passaram conviver com uma nova realidade, onde estavam definidas as competências e atribuições de cada ente de maneira clara e exclusiva, evitando, destarte, as superposições tributárias que até então haviam norteado a tributação no Brasil. Contudo, para implementar o novo modelo tributário concebido pela Emenda Constitucional 18/65, havia a necessidade da edição de várias leis complementares, em razão até da competência de cada unidade política de legislar sobre seus próprios sistemas tributários, decorrentes do modelo federativo adotado no país.

2 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

2.1 Precedentes da codificação

A ideia da codificação não é nova e não foi originada na época da Revolução Francesa. O termo *codex* é de origem romana; *caudex* é um conjunto de várias tábuas unidas; daí, tabuinha de escrever,

livro. Portanto, *codex* designa a união material de vários elementos antes dispersos formando uma unidade. Os códigos de Teodósio (438) e de Justiniano (529 e 534) são exemplos mais antigos.

2.2 Os Códigos de Napoleão

A codificação como instrumento de realização do Direito é uma aspiração da sociedade que sempre e continuamente tem acompanhado sua evolução. Como bem demonstra Justo (2000, p. 216), “Movimento codificador é um dos frutos do Iluminismo que afirmou a excelência da razão (subjetiva e crítica) e um racionalismo essencialmente humanista e antropocêntrico” à sociedade, na busca de seu pleno desenvolvimento.

E Napoleão compreendeu à perfeição essa relação entre codificação e desenvolvimento da sociedade, tanto que conseguiu dar à França um conjunto de códigos, que constituem um dos mais notáveis esforços de sistematização de regras jurídicas de toda a história. Assim é que de 1804 a 1810 foram sucessivamente promulgados um Código Civil, um Código de Processo Civil, um Código Comercial, um Código Penal e um Código de Instrução Criminal.

A maior parte deles manteve-se em vigor até aos nossos dias, tanto na França como na Bélgica. Além disso, influenciaram a codificação em numerosos países da Europa e da América Latina durante o séc. XIX, inclusive no Brasil, onde tais ordenações foram aplicadas, especialmente no que se refere ao Direito Civil.

Sem nenhuma dúvida, o processo histórico de codificação desenvolvido na França por Napoleão irradiou-se por todo o mundo, não somente servindo de base para a criação de normas jurídicas em várias nações, mas, sobretudo na disseminação do conhecimento que provocou, sendo uma referência para a moderna história do Direito.

É certo que não se pode perder de vista a importância do processo de codificação para o desenvolvimento das sociedades. Contudo, a publicação em si de códigos, com segurança, não é a solução para todos os problemas jurídicos decorrentes das relações sociais. Faz-se necessário, sobretudo, uma mudança de mentalidade para assimilar a nova cultura jurídica implantada para reger estas relações. E esta afirmativa colhe-se do lapidar pensamento a seguir transcrito, que, mesmo apesar de se referir a uma determinada região, em uma determinada época, reflete a realidade à qual foram submetidas todas as nações que enfrentaram o processo de codificação do Direito:

Entendo oportuno dedicar um espaço ao outra reflexão. Ainda que à primeira vista possa parecer simplesmente absurdo, parece-me vital ter presente que a simples sanção do código não foi condição suficiente para assegurar a exaltação da sua nova cultura jurídica. Isto, obviamente, não significa que não se admita a existência de uma vinculação entre a cultura da codificação e a vigência de novos corpos legais. O que quero dizer é que seu êxito obedeceu, antes de tudo, a uma questão de mentalidades. Ou seja, para que a prática dos códigos se transformasse em autêntica cultura, era

necessário que os juristas tivessem um compromisso para o qual nem todos os operadores jurídicos rioplatenses anteriores a 1880, estavam preparados. Em definitivo, para alcançar sua consagração o código teve de esperar ser utilizado por uma nova classe de juristas que fez dele o efetivo eixo de seu discurso jurídico. (ABÁSULO, 2008, p.243).

2.3 O processo de codificação no Brasil

No Brasil, a ideia da codificação remonta aos dias que sucederam à independência. Ainda em 1823, uma lei previa a elaboração de um novo código (lei de 20 de Outubro), enquanto que o mesmo era previsto na Constituição de 1824 (art. 179, § 18). Em 1858, Teixeira de Freitas, um dos mais brilhantes juristas da época, foi encarregado de elaborar um projeto que, no entanto, acabou por não ser aceito. Novos projetos (Nabuco de Araújo, Felício dos Santos, Antônio Coelho Rodrigues) também foram elaborados, mas não lograram êxito. E é só em 1916 que um Código Civil, com base num projeto de Clóvis Beviláqua, professor da Faculdade de Direito em Recife, acaba por ser aprovado, após 17 anos de discussões em comissão e no parlamento.

2.4 O movimento de codificação do Direito Tributário no Brasil

A codificação do Direito Tributário no Brasil, em que pese todas as dificuldades que se apresentavam, era um processo irreversível, até porque em vários outros países já havia sido, com êxito, concluído os processos de codificação. Note-se que a mudança ocorrida no século XX, em relação à codificação, estendeu-se a outros ramos do direito, sobretudo ao direito fiscal. Como bem demonstra Balleiro (1973), já haviam implantado codificações; os franceses, com o Código Geral dos Impostos (1950), reunindo os sete códigos franceses; os italianos, com o código fiscal total (1938); a Ordenação Tributária do Reich Alemão (R.A.O), publicada em 1919; e a Bélgica, a Espanha, a Argentina e os Estados Unidos também iniciaram um processo de codificação, ainda que limitados a determinados setores tributários. Seguiram-se expressivas ações convergindo todas nesse mesmo sentido, tais como a Lei de Justiça Fiscal do México, a publicação do anteprojeto Giuliani Fonrouge pelo Centro de Investigación de Derecho Financiero, da Faculdade de Direito de Buenos Aires e o Código Fiscal da Província de Buenos Aires (lei 5.246, de dezembro de 1947).

No Brasil, um primeiro passo foi dado com as consolidações dos Impostos de Selo, Consumo e Regulamento do Imposto de Renda. Contudo, representou tal atitude, apenas uma pequena tentativa de por um mínimo de ordem no caos em que se encontrava tributação nacional.

Precisamente porque um dos grandes problemas encontrados no sistema tributário da época era o número excessivo de leis tributárias, situação essa que se agravava em função da estrutura federativa do Estado brasileiro, em que, no mesmo território, havia uma sobreposição de ordens jurídicas: federal, estadual e municipal. Faltava um instrumento de caráter nacional capaz de gerar certa conver-

gência entre as regulamentações estaduais e municipais.

Como afirma De Santi (2008, p.327), “No mesmo território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados”.

Era necessária, para harmonização do sistema tributário nacional, a edição de normas de caráter geral, qual seja, aquelas sobrenormas que, dirigidas à União, Estados Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, oferecendo estabilidade nas relações jurídicas decorrentes das ações humanas.

Essas normas gerais exercem uma função estruturante do sistema jurídico e garantem um mínimo de uniformidade legislativa, o que, no âmbito do Direito configura importante garantia para aqueles a quem é dada a incumbência de manter financeiramente o Estado. São de extrema importância para o equilíbrio e a eficiência do ordenamento jurídico, pois

[...] o fato de existirem tantas fontes produtoras de normas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) leva à possibilidade de inúmeros conflitos, divergências e superposição de normas.

Com a finalidade de assegurar um mínimo de uniformidade nacional à disciplina legal a constituição brasileira prevê a possibilidade de a União editar leis que veiculem normas gerais sobre determinadas matérias cujo regime é o seguinte:

- as normas gerais aplicam-se a todas as entidades políticas (União, Estados-federados e Municípios). Entende-se que as normas gerais são normas “nacionais” (de todo o país) e não “federais” (apenas da União). A produção da norma geral é feita pelos órgãos da União (federal), mas a norma tem natureza nacional;
- enquanto a União não editar uma “norma geral”, cada entidade política pode exercer plenamente a competência legislativa que lhe foi atribuída, para atender a suas peculiaridades (Art. 24, cf);
- sobrevindo a norma geral, ela suspende a eficácia da lei federal, estadual ou municipal, no que as contrariar. Não há revogação da lei, mas apenas suspensão da eficácia; ou seja, deixa de ser aplicável, mas não é retirada do ordenamento jurídico positivo; isso significa que, se a norma geral for revogada, a lei federal estadual ou municipal recupera sua eficácia sem necessidade de haver nova produção normativa. (Art. 24, § 4º) e;
- uma lei ordinária federal, estadual ou municipal nova conflitar com uma norma geral existente, entende-se que é hipótese de inconstitucionalidade da lei nova por invasão de competência (art. 102, III, “d”). (GRECCO, 2008, p.325)

A Emenda Constitucional 18, de 1965, a par do grande avanço que proporcionou ao país em matéria tributária, necessitava, para que se concretizassem seus objetivos, do exercício da competência legislativa, qual seja, a edição de normas infraconstitucionais, de caráter nacional, responsáveis pela arquitetura do sistema.

2.5 Movimentos que antecederam a elaboração do CTN

A multiplicidade dos problemas de natureza especificamente tributária levantados na Segunda Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários reunida em 1940 forçou o reconhecimento da necessidade da elaboração, para o direito tributário, de um conjunto de normas gerais. Daí resultou a convocação, em 1941, da Primeira Conferência Nacional da Legislação Tributária, na qual o tema da codificação recebeu tratamento orgânico, aplicável por igual aos três níveis de governo, que continuariam a legislar sobre os seus próprios tributos, porém, com estrita observância daqueles princípios comuns por ela traçados, que imprimiriam ao sistema a desejada uniformidade.

Simultaneamente a isto, uma centralização administrativa mais acentuada veio contribuir para a busca da solução dos problemas. Um primeiro exemplo, resultante da Conferência dos Secretários de Fazenda realizada em 1938, é o decreto-lei 915, daquele ano, que solucionou normativamente os conflitos de competência na tributação das vendas interestaduais de mercadorias. No decreto-lei 1.202 de 1939 encontravam-se dispositivos visando a uniformização da atividade tributária dos Estados e Municípios. Por sua vez os decretos-leis 1.804 de 1939 e 2.416 de 1940, consagrando em lei as recomendações da Primeira e da Segunda Conferência de Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, vieram codificar todo o setor da atividade financeira pública, ultrapassando o campo da técnica e elaborando regras substantivas no que se refere à conceituação de certos institutos tributários. Finalmente, o decreto-lei 960 de 1938, embora decorra da competência legislativa da União em matéria de processo, pode ser enquadrado na mesma ordem de idéias, pois se reflete sobre o direito financeiro em todo o importante setor da cobrança executiva da dívida ativa da Fazenda Pública. Contudo, os problemas inerentes ao sistema tributário conforme apontados continuavam a causar seu efeito nocivo e deletério ao desenvolvimento nacional impondo a necessidade urgente de uma sistematização racional da ordem jurídica tributária.

2.6 O anteprojeto de lei

Diante dessa realidade o governo federal tomou para si a responsabilidade de iniciar o processo de elaboração de um Código Tributário Nacional. O Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, nomeou uma comissão especial para elaborar minuta de anteprojeto de lei tratando das normas gerais de direito tributário. Referida comissão era formada pelo próprio Ministro, que assumiu a presidência e pelos seguintes componentes: Prof. Rubens Gomes de Sousa (relator) e os funcionários do Ministério: Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson. Tal comissão especial, como dito, tinha por objetivo elaborar um anteprojeto de lei que tratasse “sobre o sistema tributário nacional e instituísse normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios”, visando harmonizar as normas jurídicas e eliminar os graves problemas decorrentes do modelo

tributário nacional, especialmente a multiplicidade de normas e incidências tributárias.

Uma peculiaridade do código tributário brasileiro que o destinguirá de todos os demais da mesma natureza, é justamente o caráter nacional decorrente de sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação. Essa característica é fundamental, portanto, sua influência não se restringe aos aspectos imediatamente decorrentes da implantação constitucional no que se refere à competência legislativa, mas se estende a toda a sistemática do direito tributário substantivo regulada no código. E a orientação da comissão foi compatível com a realidade do país baseado no tríptico plano econômico, jurídico e político.

Segundo se constata na exposição de motivos nº 1.250, de 21.7.1954, do Ministro da Fazenda encaminhando o anteprojeto de lei ao Presidente da República, a Comissão preocupou-se em desenvolver seus trabalhos no terreno exclusivamente jurídico. Teve o cuidado de se conservar em plano rigorosamente neutro, evitando soluções jurídicas que interferissem na atividade do legislador ordinário, no tocante à orientação política ou econômica que se deseje imprimir por intermédio da legislação tributária específica, ou que viessem condicionar a formulação dessa orientação àqueles a quem competia essa responsabilidade.

O Projeto compreendia seis livros, precedidos de uma Disposição Preliminar e seguido de algumas Disposições Finais e Transitórias. A Disposição Preliminar definindo o conteúdo do Código em função da competência legislativa constitucional que invoca, foi corretamente colocada em Capítulo próprio, antecedendo os demais. Nas Disposições Finais e Transitórias constam algumas regras complementares de aplicação do próprio Código visando, principalmente, atenuar seus efeitos iniciais sobre a legislação existente à data de sua entrada em vigor.

Os seis livros tratavam, respectivamente, da competência tributária, dos tributos, da legislação, da obrigação, do crédito e da administração, segundo a ordem decrescente da generalidade dos assuntos, congregando, organicamente, os poderes do estado em matéria tributária, os instrumentos da sua atuação e o próprio funcionamento desta última.

Concluído o anteprojeto de lei, este foi exposto no Diário Oficial da União e em avulsos amplamente divulgados em todo o país para receber críticas e sugestões. Primeiro, no período de março a setembro de 1953, prazo fixado para a apresentação de sugestões, a comissão examinou o anteprojeto em todos os seus artigos, confrontando-os com a legislação vigente e analisando-os à luz da jurisprudência predominante, da doutrina e do direito comparado, especialmente os códigos recém publicados.

Paralelamente, procurou por meio de palestras e reuniões de debates realizadas nas diversas regiões do país, ouvir as autoridades fazendárias, as entidades representativas dos contribuintes, as associações culturais e estudiosos da matéria, buscando captar as aspirações e receber sugestões daqueles que mais diretamente lidam com a espécie, na condição de seus operadores.

Em um segundo momento (segunda fase dos trabalhos), no período de janeiro a abril de 1954, foi realizado um novo exame integral do anteprojeto e das 1.152 sugestões recebidas. Após a conclusão da nova análise, a comissão especial, tendo como relator-geral o Prof. Rubens Gomes de Sousa, discutiu e votou no mês de maio de 1954, o texto definitivo do projeto e a justificação individual de seus artigos.

Concluída a proposta, foi ela entregue ao Ministro da Fazenda para ser submetido à rotina do processo legislativo de elaboração das leis. Ainda chegou a ser discutido na Comissão de Constituição e Justiça, onde recebeu parecer favorável. Quando foi posto em pauta para deliberação, os sucessores do Ministro Aranha, no Ministério da Fazenda, por divergências políticas, solicitaram ao líder do governo o adiamento da votação para fazer modificações. E estas alterações nunca foram apresentadas, ficando referido projeto paralisado no Congresso Nacional, sem ser analisado e sem sofrer tramitação.

Somente em 1965 foi formada uma nova comissão, composta pelo já citado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhoa Canto, Gerson Augusto da Silva e Luiz Gonzaga do Nascimento e Silva, que resgatou o antigo projeto paralisado no Congresso Nacional desde 1954, fez uma ampla revisão para adequá-lo à Emenda Constitucional 18, de 1965 – cognominada de reforma tributária – resultando, este processo, em amplas modificações e reduções significativas da proposta original. Concluída a revisão, o anteprojeto de lei em sua nova conformação foi encaminhado ao Congresso, sob o número 13, de 1966, para discussão e votação, sendo enfim aprovado como a Lei nº 5.172, de 30 de outubro de 1966, que “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”.

2.7 A Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional)

A lei em comento foi, enfim, aprovada com uma estrutura mais geral e objetiva que as propostas anteriores. Constitui-se de uma disposição preliminar (como proposto no projeto original) e de apenas dois livros: o Livro Primeiro, formado pelos artigos 2º ao 95, dispõe sobre as seguintes matérias: regula o sistema tributário nacional, contendo normas sobre disposições gerais, limitações de competência tributária, impostos do sistema, taxas e contribuições de melhoria, inclusive normas sobre distribuições de receitas tributárias; e o Livro segundo, formado pelos artigos 96 ao 218, dispondo sobre os seguintes conteúdos: normas gerais de direito tributário, contendo regras sobre legislação tributária, (objeto, vigência, aplicação, interpretação e integração), obrigação tributária (fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo e responsabilidade), crédito tributário (constituição, suspensão extinção, exclusão, garantias e privilégios), administração tributária (fiscalização, dívida ativa e certidão negativa) e as disposições finais e transitórias.

Após este longo período de maturação no Parlamento, teve-se, por fim, aprovada a lei de normas gerais em matéria tributária, com vigência em todo território nacional. Por força do Ato Comple-

mentar nº 36, de 13 de março de 1967, (art. 7º), esta lei foi denominada de Código Tributário Nacional (CTN). Enfim, vencida uma longa e penosa etapa no direito brasileiro, surgiu o instrumento harmonizador desse caótico sistema, causando mudanças significativas na cultura jurídica nacional, pois

Nenhuma dúvida existe de que o CTN representou sensível marco na evolução do Direito Tributário no País, devendo-se em grande parte à esplêndida produção doutrinária e jurisprudencial dos últimos vinte anos sua implantação como sistema veiculador de imposição fiscal. (MARTINS, 1989, p. 34)

2.8 O CTN no ordenamento jurídico nacional

2.8.1 A função do CTN

Em razão de ser o CTN lei nacional, de natureza distinta de lei federal, suas disposições constituem regras informativas endereçadas ao legislador que cuida de matéria tributária, afetando o contribuinte, quase sempre, apenas de maneira indireta, através de sua aplicação na elaboração normativa. Na conformação jurídica por ele assumida, sua função é estruturante no sistema, qual seja, estabelecer normas gerais voltadas para a administração tributária.

Com efeito, o Código procurou sistematizar, a partir de conceitos jurídicos, o exercício do poder tributário e veio como desdobramento de uma ampla reforma constitucional tributária (implementada pela já citada Emenda Constitucional 18, de 1965), que revogou um sistema de caráter histórico para implantar um sistema de caráter racional e moderno, tendo como eixo condutor precisamente a racionalidade e a objetividade tributárias, pedras fundamentais da reforma, ao lado da busca de uma “pureza” jurídica, levada tão longe a ponto de ignorar determinados princípios, em homenagem a positividade das condutas que levam à estabilidade das relações, jurídicas e sociais.

Pode-se, em apertada síntese, distinguir algumas funções básicas do Código como:

- a) constituir diretriz básica a ser observada na ação do legislador ordinário dos três níveis de governo (União, Estados e Municípios);
- b) não revogar a legislação ordinária existente, pois não guarda com esta afinidade de conteúdos materiais;
- c) não criar tributo, pois a lei ordinária é que pode definir os elementos essenciais da exação fiscal, servindo apenas de norte para sua criação;
- d) disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar dos entes políticos, estabelecendo os critérios e condições para o exercício da competência tributária.

Estas novas diretrizes, implantadas no ordenamento pátrio, certamente revolucionaram o pensamento jurídico nacional e possibilitaram, a partir dos comandos nele fixados, uma mudança de comportamento não somente nas administrações tributárias, que passaram a ter diretrizes norteadoras de

sua produção legislativa, mas para os contribuintes, que encontraram no conjunto de normas gerais, as garantias e a segurança jurídica necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, em razão da estabilidade normativa assentada no Código.

2.8.2 Algumas críticas ao CTN

Como visto, indubitavelmente, o CTN apresenta grandes qualidades que ainda hoje podem ser observadas, como servir de referencial objetivo e com elevado grau de segurança para identificação de exigências caracterizadas como tributárias, a harmonização (ainda que em grau mínimo) do sistema e a segurança jurídica oferecida nas relações, esta racionalidade e objetividade, ainda assim merece críticas.

Com efeito, conforme sintetiza Santi (2008), a forma como o Código foi concebida apresenta grande preocupação com a estrutura do tributo sem levar em consideração um elemento essencial que é sua função. Não estão contempladas na concepção e definição do CTN, preocupações com os fundamentos do tributo (p. ex. princípios norteadores da tributação como o da capacidade contributiva), nem com suas finalidades (p. ex. necessidades objetivas da sociedade quantificadas nos orçamentos); uma confusão conceitual entre obrigação e crédito tributário e umas classificações inadequadas (p. ex. decadência como forma de extinção do crédito tributário), contendo, ainda, algumas definições acépticas e sem conteúdo lógico, que não retratam a vida e a dinamicidade da tributação em consonância com a realidade de cada momento na evolução da sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se constata ao longo do desenvolvimento deste estudo, quase sempre se concebe o século XIX como o século da codificação. E este movimento a par de se constituir um estilo peculiar de fixação do Direito, implica todo um conjunto de mudanças na sociedade e, em especial, nos operadores do Direito que para adequarem-se à nova realidade, tiveram que sofrer um processo de mudança de mentalidade, mormente em relação compreensão da realidade jurídica.

É certo que o processo de codificação iniciado na França influenciou todo o mundo contemporâneo, contaminando os legisladores e incitando-os a direcionar a produção normativa para a produção de códigos, instrumentos de coesão e harmonização das relações sociais.

Impende salientar que este movimento de codificação impõe um processo de evolução da maneira de se interpretar o Direito, figurando como um importante marco na moderna história dos sistemas jurídicos.

Este processo de codificação no Brasil data do século passado, iniciando-se com o Direito Civil

para, ao final, chegar ao Direito Tributário. Somente em 1965, o Presidente Castelo Branco, buscando adequar a legislação tributária aos seus ideais de governo, determinou a formação de uma nova comissão liderada, outra vez, pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, objetivando modernizar o sistema tributário nacional, arcaico e de alto grau de lesividade para a economia e o progresso do país.

Com a edição da Emenda Constitucional 18/65, o Brasil é dotado de um sistema tributário moderno, mas que necessitava de legislação infraconstitucional para sua completa efetivação.

O citado Prof. Rubens Gomes, então, juntamente como os demais membros da comissão resgata o antigo projeto de código apresentado e paralisado no Congresso Nacional desde 1953, e, após uma revisão geral e sua completa adequação à Emenda Constitucional 18/65, enfim a proposta é aprovada como a lei 5.172, de 30 de outubro de 1966.

Importante frisar que mesmo sendo tal lei ordinária, tem no ordenamento jurídico pátrio *status* de lei complementar em razão da matéria de que cuida, qual seja, normas gerais e complementares de direito tributário, entendimento este hoje por todos aceito, inclusive na jurisprudência assentada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em que pese algumas críticas feitas ao Código quanto à sua limitação estrutural ao desprezar em sua elaboração, fundamentos do tributo, como princípios estruturais e um desvirtuamento em sua finalidade, ao tratar de repartição de receitas, é certo que tal regramento constituiu-se, ao longo dos anos, no mais importante conjunto de normas para a harmonização das relações entre o Fisco e o contribuinte, em todos os níveis de governo, pois é de observância obrigatória por todos os entes tributantes, servindo de substrato jurídico para a construção de toda uma jurisprudência e ordenação normativa duradouras, base do desenvolvimento e do aperfeiçoamento contínuo do Direito, e, por conseguinte, da evolução do próprio homem enquanto elemento nuclear da sociedade.

REFERÊNCIAS

ABÁSULO, Ezequiel. O Adeus à antiga jurisprudência: as teses de doutorado da Universidade de Buenos Aires como reflexo do trânsito entre a hegemonia da cultura jurídica indiana e a da codificação. In: FONSECA, Ricardo Marcelo; SEELAENDER, Airton Cerqueira Leite (coord.). **História do Direito em perspectiva**: do antigo regime à modernidade. Curitiba: Juruá, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 30 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de outubro de 1966. Seção I – Parte I.

_____. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954.

FERREIRA, Waldemar Martins. **História do Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1952.

GILISSEN, John. **Introdução Histórica ao Direito**. 3. ed. Tradução de Hespanha, A. Manoel e Malheiros, L. M. Macaísta. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. rev., atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Malheiros Editores, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed. rev., aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

O ORDENAMENTO JURÍDICO E AS ANTINOMIAS TRIBUTÁRIAS: O LITÍGIO IDEOLÓGICO-INTERPRETATIVO ENTRE O FISCO, OS TRIBUNAIS SUPERIORES E A DOUTRINA

Tonny Ítalo Lima Pinheiro¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 As características do ordenamento jurídico: conceitos, linguagem e conhecimento. 2 O reconhecimento das malfadadas antinomias e os critérios para sua superação: os litígios entre os agentes interpretativos. 2.1 Critério cronológico. 2.1.1 Revogação da isenção da Cofins às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais legalmente regulamentadas. 2.2 Critério hierárquico. 2.2.1 Diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais realizadas por não contribuintes. 2.3 Critério da especialidade. 2.3.1 Isenção tributária do Imposto de Renda. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

É necessário, para estudarmos o Direito e suas diversas implicações normativas, termos o pleno conhecimento dos conceitos que marcam, profundamente, sua vetusta e dinâmica teoria.

Por meio dos conceitos, que se amoldam à dinamicidade da vida, entendemos que o Direito deve ser estudado à luz do ordenamento jurídico e de suas principais características: sistematicidade, completude e unicidade.

O ordenamento jurídico é considerado um sistema porque tem na coerência seu pressuposto epistemológico. Não devem existir, assim, contradições nas normas jurídicas (regras), cabendo ao intérprete, por meio dos diversos critérios de solução das denominadas antinomias (critérios cronológico, hierárquico e especial), superá-las.

A unicidade, ainda, diz respeito à capacidade de a Constituição conceder ao ordenamento jurídico, apesar da existência de diversas normas jurídicas (regras) que formam o universo do Direito, plena validade.

Por sua vez, o ordenamento jurídico é completo (completude garantida pelo jurista) dado à inexistência, concreta, de lacunas. Há, pois, tendo em vista os elementos de integração do Direito, sempre

¹ Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (2010), especialista em Direito Tributário pela Faculdade 7 de Setembro (2013) e Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (Turma 2014). Servidor Público do Estado do Ceará, lotado na SSPDS (Investigador de Polícia Civil de 1ª Classe), professor de graduação e pós-graduação, além de articulista, principalmente nas searas do Direito Tributário, Direito Constitucional e Hermenêutica Jurídica. E-mail: tonnyitalo@hotmail.com.

uma norma jurídica para disciplinar todas as condutas humanas.

Em razão dessas características do ordenamento jurídico, temos como foco principal deste artigo o diálogo hermenêutico travado entre o Fisco, os tribunais e a doutrina acerca das diversas soluções de antinomias normativo-tributárias. Dando, ademais, ênfase à ânsia de arrecadação da Fazenda Pública, mesmo que haja distorção, por parte dela, dos demasiados conceitos, definições, noções ou ideais do Direito.

Em especial, portanto, destacamos, como exemplos dos metacritérios de solução de antinomias, os casos, respectivamente, da revogação da isenção da Cofins às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais legalmente regulamentadas (critério cronológico), do diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais realizadas por não contribuintes (critério hierárquico) e, enfim, os casos de isenção tributária do Imposto de Renda (critério da especialidade).

Este artigo, por óbvio, não encerra o estudo sobre o tema. Todavia, refletimos em cima de tais casos jurídicos, pois, como tematizou Larry E. Wood (1986), damos ao ato de pensar não mais a raridade acerca de sua reflexão. Em outras palavras, abordamos os critérios de solução de antinomias com exemplos do Direito Tributário, uma vez que temos a tímida intenção de dar aos juristas (*lato sensu*) o poder de reflexão para, quem sabe, mudarmos determinados paradigmas e, enfim, ir ao encontro da dinamicidade do Direito.

1 AS CARACTERÍSTICAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO: CONCEITOS, LINGUAGEM E CONHECIMENTO

O estudo do Direito, inicialmente, tem de partir pela análise dos conceitos que formam sua vetusta e dinâmica teoria. Esta, conforme leciona Hugo de Brito Machado (2012, p. 21), “nada mais é do que o conjunto sistematizado de conceitos”, uma vez que “nos permite conhecer um dado domínio da realidade” (ROCHA, 2002, p. 17).

Eduardo Luft (2005), com inteira razão, assevera que compreendemos o mundo por meio dos conceitos, apesar de alguns doutrinadores, no âmbito do conhecimento do Direito, preferirem, ao invés de conceitos ou definições, falar em noções ou ideais (MACHADO, 2012).

Escreve o professor Hugo de Brito Machado (2012, p. 7), ainda, que, mesmo com certa imprecisão ou vaguidade, sem conhecer os conceitos, que compõem a Teoria Geral do Direito, “não é possível o conhecimento desse importante setor do saber humano”, haja vista ser o Direito uma normatividade entre os homens (RADBRUCH, 2011).

O Direito, dada à importância da linguagem, exige muita atenção e dedicação daqueles que o estudam (MACHADO, 2012). Rafael Bielsa (1987, p. 9), não por acaso, afirma que “*si hay una disciplina en la cual convieva emplear la palabra adecuada o propia, ella es la del Derecho*”.

Allan Kardec (1996, p. 9) há muito nos ensinou que “para as coisas novas necessitam-se de palavras novas, assim o quer a clareza da linguagem para evitar a confusão inseparável do sentido múltiplo dos mesmos vocábulos”. Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 129), acertadamente, na mesma toada, assevera que o Direito é veiculado por intermédio da linguagem, sendo, pois, “impossível compreendê-lo sem, antes, interpretá-lo”.

Conhecimento, numa perspectiva filosófica platônica, é opinião verdadeira acompanhada de razão, ou seja, “o conhecimento exige, além de opinião verdadeira, o domínio sobre o assunto, o que significa capacidade de dar razões sobre a opinião emitida” (LUFT, 2005, p. 23).

As verdades, assim, por mais contraditório que possa parecer, têm como destino habitual, conforme explanou T. H. Huxley (Apud SEN, 2010, p. 150), “começarem como heresias e terminarem como superstição”. Por isso, não é errônea a lição de Paulo Dourado de Gusmão, rememorado pelo professor Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 14), ao afirmar que as teorias científicas (nelas se enquadrando o Direito) não são “nem verdadeiras nem falsas, mas unicamente úteis”.

Uma das mais maravilhosas facetas do Direito, todavia, é sua relatividade (ZAGREBELSKY, 1999), pois os conceitos são marcados, sempre a depender da posição filosófica do jurista, pela ambiguidade e vaguidão. É esse relativismo, que marca, profundamente, o Direito, que o torna essencial ao homem e inalienável à sociedade. O Direito, assim como os conceitos ou definições, é e sempre será insuficiente (relativismo consequencial), uma vez que “decorre da própria incapacidade do homem para produzir coisas acabadas e perfeitas” (VASCONCELOS, 2006, p. 166).

Não é despidiêdo salientarmos, contudo, que a existência de múltiplas opiniões não deve nos levar ao ceticismo. Muito pelo contrário. Por ser natural a diversidade de pensamentos, “a unanimidade de pontos de vista é inalcançável” (MACHADO, 2010, p. 10), principalmente porque “nunca estamos contentes onde estamos” (SAINT-EXUPÉRY, 2009, p. 73).

Eduardo Luft (2005) nos ensina que a mais radical de todas as teses é a do relativismo, sendo, pois, inadmissível “a afirmação de que o mero consenso da comunidade de argumentação determine a verdade originária” (MAGALHÃES FILHO, 2006, p. 68).

O ser humano é dinâmico e, por consequência, sempre mutável cognoscitivamente. Eduardo Luft (2005, p. 26-27), nesse sentido, escreve que “cada homem interpreta o ‘mundo’ à sua maneira, com seus próprios condicionamentos biológicos e culturais, dentro de seu próprio aparato mental e de sua situação histórica”. Assim, conclui o filósofo, “atribuir a homens diversos estados cognitivos comuns é um engano” (LUFT, 2005, p. 27).

Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 21-22), entretantes, leciona que “é essencial a que se possa falar em ‘conhecimento científico’ a provisoriedade de suas verdades, e a possibilidade de serem ‘testadas’ ou terem sua veracidade (ou falsidade) posta à prova continuamente”. Conclui, assim, o professor da Universidade Federal do Ceará, que “como não se pode afirmar o estacionamento da

evolução das espécies, também não há estacionamento de ideias” (MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 22). Toda obra intelectual, nos lapidares ensinamentos de Arnaldo Vasconcelos (2001), é incompleto por definição. Tudo é transitório, pois “o mundo é totalidade em contínuo processo de auto-organização” (LUFT, 2005, p. 77). Ainda, Segundo este filósofo, “a existência é essa marcha contínua: um presente eternamente marcado por um passado e um futuro potencialmente infinitos” (LUFT, 2005, p. 72).

Conhecer, nas precisas lições de Maria Helena Diniz (2001, p. 13), também “é trazer para o sujeito algo que se põe como objeto” ou, conforme nos informa Goffredo Telles Jr. (1962, p. 7), “é a operação imanente pela qual um sujeito pensante se representa um objeto”. O conhecimento, portanto, é a apreensão intelectual do objeto; é, pois, “uma transferência das propriedades do objeto para o sujeito pensante” (DINIZ, 2001, p. 13). Não por acaso, pois, “a tarefa da inteligência humana é tirar o valor das coisas da obscuridade para a luz” (DANTAS, 1948, p. 16).

Destarte, há um verdadeiro intercambiamento entre o “conhecer” e o “conceituar”, principalmente quando falamos de Direito. Seja como for, “qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora” (CARVALHO, 1981, p. 19). Não podemos, por tudo, negar a importância dos conceitos nos estudos do Direito (MACHADO, 2012).

Glauco Barreira Magalhães Filho (2006, p. 200) nos mostra que “o problema do conceito de Direito é o problema de sua essência”. Se a ciência foi criada para atingir a verdade e a arte para atingir o belo, o Direito, por sua vez, tem como fim o valor justiça, razão pela qual “todo ordenamento jurídico deve ser um ensaio de Direito justo” (MAGALHÃES FILHO, 2006, p. 204).

O Direito, escreve Norberto Bobbio (2011, p. 37), não se resume a norma, mas num conjunto ordenado de normas, “sendo evidente que uma norma jurídica não se encontra jamais só, mas está ligada a outras normas com as quais forma um sistema normativo”. Portanto, seguindo a trilha do doutrinador italiano, só é possível, de modo satisfatório, definirmos o Direito se nos colocarmos do ponto de vista do ordenamento jurídico.

O ordenamento jurídico é, classicamente, formado por uma logicidade normativa de regras e princípios em gradual evolução, caracterizando-se por sua sistematicidade, completude e unicidade, tendo, ainda, como fundamento de validade, sua lei maior, a Constituição. Todavia, a beleza pela qual transpassa o ordenamento jurídico não é tão simples de ser analisada.

Na realidade, o ordenamento jurídico é formado por matéria jurídica caótica, com lacunas e contradições típicas da atividade legislativa. Apoiando-nos nas doutrinas de Giuseppe Zaccaria e Francesco Viola (2007), podemos afirmar que a ideia de ornamento jurídico é equivocada, tratando-se de um caos realístico, pois, a rigor, não há um sistema, mas sim um esforço consciente de sistematização realizado pelo intérprete.

Mesmo etimologicamente considerado, o termo sistema, advindo do grego *systema*, significan-

do “pôr” (*histemi*) “junto” (*syn*), “dar unidade” (LUFT, 2005), apresenta variadas concepções nas mais diversas áreas do conhecimento em que é usado, não sendo, pois, diferente do que ocorre no Direito.

O ordenamento jurídico não pode ser considerado, *prima facie*, um sistema perfeito, pois não se apresenta, sempre, de forma concatenada, haja vista a possibilidade de existirem antinomias e lacunas.

Dessa forma, é de suma importância a atividade do intérprete com o objetivo de ordenar o conjunto de regras postas, transformando o caos normativo num sistema harmônico que preserve, entre outros, sua unidade e coerência. Portanto, dentro de uma postura kantiana, a partir do qual o método constrói o objeto, “é o olhar científico do jurista que constitui o ordenamento jurídico dando-lhe unidade, coerência e completude” (MAGALHÃES FILHO, 2013, p. 93).

Temos, resumidamente, que o ordenamento jurídico constitui um sistema porque nele não devem coexistir normas incompatíveis (BOBBIO, 2011), isto é, tem a coerência como pressuposto epistemológico.

A coerência do ordenamento jurídico, expressão derivada do latim *cohaerentia*, significando “união”, “ligação” (LUFT, 2005), “consiste na compatibilidade de suas partes entre si e das partes com o todo. Disso decorre o fato de não se poder tolerar a permanência de antinomias (conflito de normas), as quais precisam ser solucionadas” (MAGALHÃES FILHO, 2013, p. 95).

Além da coerência sistêmica do ordenamento jurídico, ele também se caracteriza pela unidade. Apesar de, conforme suscitou Norberto Bobbio (2011, p. 51), os ordenamentos jurídicos serem complexos e “compostos por uma miríade de normas que, tal como as estrelas do céu, ninguém jamais foi capaz de contar”, têm, na Constituição, norma superior (mais geral e abstrata, respectivamente), sua unidade garantida.

Concebe-se, assim, a Constituição, nos dizeres de Lênio Luiz Sreck (2004, p. 225), como o “topo hermenêutico que conformará a interpretação jurídica do restante do sistema jurídico”.

É a lição de Hans Kelsen (2006, p. 247):

A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior. A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra.

A completude, por fim, terceira característica do ordenamento jurídico, se entende a propriedade pela qual um sistema jurídico tem uma norma para regular qualquer caso. Doutrina Norberto Bobbio (2011, p. 115) que a ausência de uma norma se chama, com frequência, de lacuna, ao passo que completude significa ausência de lacuna, ou seja, “um ordenamento é completo quando o juiz

pode encontrar nele uma norma para regular qualquer caso que se lhe apresente, ou melhor, não há caso que não possa ser regulado com uma norma extraída do sistema”.

O ordenamento jurídico, portanto, é completo, “pois o preenchimento das lacunas é garantido pela presença e atuação dos juízes” (MAGALHÃES FILHO, 2013, p. 96). A completude do ordenamento jurídico pode ser assegurada não como ponto de partida, mas como ponto de chegada (BETTI, 2007), através dos métodos de integração elencados, precipuamente, no artigo 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (analogia, costumes e os princípios gerais do direito).

Dessa forma, em suma, temos que o ordenamento jurídico é formado por um sistema de normas legitimadas, formal e materialmente, pela Constituição, cujas características de coerência, harmonia e unidade não se perde, apesar de elevada gama de regras e pluralidade de causos fático-jurídicos que delas podem advir.

Todavia, apesar desse apanágio intrínseco e extrínseco, o ordenamento jurídico, dado ser idealizado pela atividade falível humana, pode conter, aparentemente, normas-regras que se contradizem. A isso, pois, a doutrina denomina de antinomia ou norma antinorma (KELSEN, 2006), cuja análise de sua incidência e consequente solução a seguir exporemos, principalmente tendo em vista o litígio ideológico travado pelo fisco, pelos tribunais superiores e, em especial, pela doutrina.

2 O RECONHECIMENTO DAS Malfadadas ANTINOMIAS E OS CRITÉRIOS PARA SUA SUPERAÇÃO: OS LITÍGIOS ENTRE OS AGENTES INTERPRETATIVOS

A antinomia, conforme explanamos acima, se caracteriza por ser aquela situação de incompatibilidade que se verifica entre duas ou mais normas (regras) pertencentes ao mesmo ordenamento e com o mesmo âmbito de validade.

Típica consequência do princípio da não contradição, há muito suscitado por Aristóteles, a antinomia vai ao encontro da máxima de que “é impossível que o mesmo (predicado) convenha e não convenha ao mesmo (sujeito) sob o mesmo aspecto e ao mesmo tempo” (LUFT, 2005, p. 49). A contradição (antinomia), portanto, é “a face extrema da incoerência no discurso” (LUFT, 2005, p. 49).

Quando Norberto Bobbio (2011, p. 87), categoricamente, prescreve que “o direito não tolera antinomias”, está apenas a corroborar que o sistema normativo deve ser pautado pelo máximo de certeza e segurança jurídica (postulados típicos e essenciais de convivência humana. Valores, igualmente, defensáveis à ideia de Direito), conseguindo garantir, assim, seu ideário de justiça.

Eduardo Luft (2005, p. 68-69) assim leciona:

O princípio da coerência não torna impossíveis incoerências no discurso ou no ser. Incoerências são possíveis, embora sempre inseridas no processo de sua superação, em um novo movimento para a coerência. [...] o princípio da coerência é o modo de organização de todo e qualquer sistema.

É tarefa do intérprete, portanto, utilizar determinados critérios para solução das antinomias de primeiro grau (ou pelo menos para harmonizá-las, dado que a interpretação da lei não deve conduzir ao absurdo de afrontar a finalidade da norma ou do direito que encerra), quais sejam, o cronológico ou *lex posterior* ("a norma posterior revoga a anterior"), o hierárquico ou *lex superior* ("a norma superior prevalece sobre a inferior") e o da especialidade ou *lex specialis* ("a norma especial prevalece sobre a geral naquilo que dispõe").

Entrementes, as antinomias de segundo grau (conflitos entre normas e os critérios de solução) são solvidas, conforme doutrina de Glauco Barreira Magalhães Filho (2013), do seguinte modo: no conflito entre o critério hierárquico e o cronológico, prevalece o primeiro. No conflito entre o critério da especialidade e o cronológico, prevalece a *lex specialis*. Por fim, no conflito entre o critério hierárquico e o da especialidade, via de regra², prevalece aquele.

Quando, todavia, não existirem critérios suficientes para soluções de antinomias (conflito entre duas normas da mesma época, ambas gerais e da mesma hierarquia), "o julgador, então, conforme seu juízo de valor e seu livre convencimento, apelará para uma das três opções: a interpretação modificativo-corretiva, a interpretação ab-rogante ou a interpretação mutuamente ab-rogante" (MAGALHÃES FILHO, 2013, p. 96).

A fim de compreendermos a incidência desses critérios de solução de antinomias jurídicas, seja do ponto de vista legal, seja do ponto de vista prático, elencamos alguns casos debatidos pela jurisprudência e doutrina, especialmente em virtude de envolverem determinados postulados típicos do Direito Tributário, demonstrando, ainda, a "força interpretativa fiscal".

Vejamos.

2.1 Critério cronológico

2.1.1 Revogação da isenção da Cofins às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais legalmente regulamentadas

Tema bastante interessante que pode servir de ilustração do postulado *lex posterior derogat priori*, não só pelo seu aspecto econômico-financeiro, mas principalmente em razão da controvérsia

² Há casos em que, modernamente, o critério da especialidade prevalecerá sobre o hierárquico, pois "quando uma norma (regra) infraconstitucional ferir uma norma (regra) constitucional, mas realizar, de modo efetivo, os valores básicos da Constituição, prevalecerá a norma infraconstitucional" (MAGALHÃES FILHO, 2013, p. 96). Isso ocorre em virtude do princípio de interpretação conforme à Constituição, segundo o qual "uma lei não deve ser declarada nula quando possa ser interpretada em consonância com a Constituição" (HESSE, 2009, p. 118). Assim, para Konrad Hesse (2009, p. 119), "as normas constitucionais não são apenas 'normas-parâmetros' (Prüfungsnormen), mas também normas de conteúdo (Sachnormen) na determinação do conteúdo das leis ordinárias". Ainda, segundo o jurista de Freiburg, o princípio da interpretação conforme à Constituição deita suas raízes no princípio da unidade do ordenamento jurídico, estreitando, por consequência, a inter-relação existente entre Constituição e lei.

doutrinária e jurisprudencial acerca da existência ou não de hierarquia normativa entre Lei Complementar e Lei Ordinária, é o caso da Lei nº 9.430/1996, diploma normativo posterior à Lei Complementar nº 70/1991, cuja vigência e aplicação seguiu os termos do artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro³.

O artigo 6º, inciso II, da LC nº 70/1991, estabeleceu a isenção da Cofins às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais legalmente regulamentadas pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/1987, retirando, assim, uma parte do suporte fático da norma que definia o fato gerador do aludido tributo.

Essa isenção, nítida exceção à norma de tributação (MACHADO, 2012), nunca agradou o Fisco, que, desde então, procurou restringir, hermeneuticamente, seu campo normativo, especialmente sustentando, à época, que tão somente as sociedades civis tributadas pelo imposto de renda no regime previsto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/1987 seriam beneficiárias da regra de isenção tributária (argumentação, todavia, rechaça pelo STJ⁴).

Finalmente, o Fisco, utilizando de estratégias políticas, conseguiu a aprovação da Lei nº 9.430/1996 que, por meio do seu artigo 56, revogou a isenção concedida pela LC nº 70/1991.

Hugo de Brito Machado (2012), contrário à manobra antijurídica da Fazenda Pública, destacou que o dispositivo da Lei Ordinária que estabeleceu a tributação das sociedades civis foi uma forma sutil e inaceitável perpetrada pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária, pois, além de violar regra explícita contida no artigo 150, § 6º, da CF/88, uma Lei Ordinária não poderia revogar dispositivo de Lei Complementar, dado os princípios da hierarquia das normas e do paralelismo das formas ou da homologia.

Assim, o supramencionado artigo 56 da Lei nº 9.430/1996, apesar de cronologicamente mais recente, seria totalmente inconstitucional. Esse entendimento, inclusive, era até então consolidado não só na doutrina, mas, outrossim, junto aos Tribunais.

O STF, todavia, num maniqueísmo jurisprudencial, influenciado politicamente pelos interesses do Fisco, se posicionou de modo diverso da doutrina majoritária e do próprio STJ, afirmando, em síntese, que, em virtude da natureza constitucional do instituto, inexistia relação hierárquica entre Lei Ordinária e Lei Complementar, principalmente porque a LC nº 70/1991 seria apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. Portanto, a Lei nº 9.430/1996, posterior, revogou aquela e têm aplicação às relações por ela disciplinadas⁵.

³ Artigo 2º, § 1º, da LINDB: "A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior".

⁴ Súmula nº 276 do STJ: "As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado".

⁵ STF: "O Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos REs 377.457 e 381.864, ambos da relatoria do ministro Gilmar Mendes, concluiu pela legitimidade do art. 56 da Lei 9.430/1996, que revogou a isenção da Cofins concedida às sociedades civis

Tendo em vista a posição adotada pelo STF, o STJ⁶, acatando a supremacia de sua decisão, cancelou a supracitada Súmula nº 276, sob o argumento de que a referida LC nº 70/1991 tratou de matéria não submetida à reserva constitucional de lei complementar, permitindo, pois, que mudanças no texto daquele diploma legal pudessem ser introduzidas por meio de simples Lei Ordinária.

Entrementes, apesar de toda cizânia respectiva, o STF não se sensibilizou em modular os efeitos de sua decisão⁷ (operou-se, como de regra, efeitos *ex tunc*), causando enorme insegurança jurídica, pois vigorou, por mais de cinco anos, a aludida Súmula nº 276 do STJ, consolidando-se na mente do contribuinte a legalidade de sua conduta (LENZA, 2011). Os valores justiça e segurança, pois, consagrados constitucionalmente, foram solapados sem nenhuma compaixão pelo Fisco.

O Fisco, mais uma vez, influenciou o Poder Judiciário com manobras político-arrecadatórias, principalmente porque, agora, conforme precedentes do STJ⁸, vem desconstituindo, por meio do efeito lógico-positivo do julgamento procedente de Ações Rescisórias (contrariando, inclusive, a Súmula nº 343 do STF), a coisa julgada material de sentenças que declaravam a ilegalidade da revogação da isenção da COFINS às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais e cobrando os contribuintes que, à época, agiam no campo da legalidade.

Consideramos a inconstitucionalidade do artigo 56 da Lei nº 9.430/1996 não só em razão da ausência de especificidade normativa (artigo 150, § 6º, da CF/88), mas, precipuamente, de afronta aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade.

Conforme doutrina Hugo de Brito Machado (2009, p. 59), rememorando Gustav Radbruch, “um sistema normativo que não tente a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito”. Ainda, segundo o tributarista (posição que também perfilhamos), “sempre que da declaração de inconstitucionalidade resultar agravamento da situação do cidadão frente ao Estado, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade não podem retroagir” (MACHADO, 2009, p. 74).

prestadoras de serviços pelo inciso II do art. 6º da Lei Complementar 70/1991” (RE nº 522.719 AgR/DF, Segunda Turma, Min. rel. Ayres Britto, DJ 04/03/2011).

⁶ STJ: AR nº 3.761/PR, Primeira Seção, Min. rel. Eliana Calmon, DJ 01/12/2008 – Informativo nº 376.

⁷ STF: RE nº 377.457/PR, Plenário, Min. rel. Gilmar Mendes, DJ 19/12/2008 – Informativo nº 520.

⁸ STJ: “O óbice da Súmula 343/STF, segundo a qual é incabível ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei quando fundada a decisão rescindenda em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais, é afastado quando a matéria é de índole constitucional. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que é constitucional a revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção da Cofins, concedida pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91, às sociedades civis de prestação de serviços profissionais, hipótese em que não há ofensa ao princípio da hierarquia das leis. Julgou que as leis em confronto são materialmente ordinárias e que, por ostentarem normatização incompatível, prevalece o diploma legal mais moderno. O Superior Tribunal de Justiça tem iterativamente rescindido acórdãos que, ao reconhecer a revogação em tela, se mostram contrários à compreensão firmada pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente por reconhecida ofensa literal aos arts. 97, 102, III, e 105, III, da Constituição Federal” (AR nº 3.782/RS, Primeira Seção, Min. rel. Arnaldo Esteves Lima, DJ 30/10/2012).

2.2 Critério hierárquico

2.2.1 Diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais realizadas por não contribuintes

Podemos visualizar, na prática, a utilização do metacritério hierárquico de solução de antinomia quando comparamos o disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea *b*, da CF/88, com o artigo 11 da Lei nº 14.237/2008, referente ao malfadado diferencial de alíquota de ICMS cobrado pelo Estado do Ceará sobre as operações interestaduais efetuadas por consumidores para a aquisição de produtos sem objetivo de comercialização (consumidores finais).

Em síntese, o artigo 11 da Lei nº 14.237/2008 prescreve que seria devido ICMS nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas à pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda do Estado do Ceará, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial.

Na verdade, o que o Estado do Ceará pretendia com a regra em comento era evitar a evasão fiscal por parte de empresas que se utilizavam de pessoas físicas ou jurídicas para a aquisição de determinados produtos em outros Estados para posterior comercialização no Estado cearense.

Essa medida, conforme entendimento da entidade tributante, faz parte de política administrativa, a fim de neutralizar eventuais benefícios fiscais ilegais concedidos por outros estados que estariam prejudicando a indústria local. Todavia, quando da regulamentação do citado artigo, ocorreu uma distorção em seu objetivo inicial e se passou a exigir o ICMS sobre todas as compras feitas fora do Estado do Ceará.

Por exemplo, nos termos do artigo 11 da Lei nº 14.237/2008, a pessoa física não contribuinte habitual do ICMS que adquirisse de fornecedores localizados no Estado de São Paulo móveis e utensílios destinados à decoração de seu apartamento, desfigurando, assim, o intuito comercial, dado sua qualidade de consumidora final (artigo 2º, *caput*, do CDC), teria de pagar, ao Estado do Ceará, o diferencial de alíquota sobre as operações interestaduais efetuadas⁹.

A questão fático-jurídica descrita gira em torno da incidência e aplicação das várias alíquotas de ICMS sobre operações interestaduais de circulação de mercadorias e produtos adquiridos, para uso próprio, por pessoa física não contribuinte, criando verdadeira limitação ao trânsito de mercadorias.

Sem adentrarmos no extenso e deformado estudo do ICMS, tendo ainda como paradigma o caso concreto acima, a força normativa e hierárquica do comando constitucional nos permite con-

⁹ Se a alíquota cobrada for a legalmente estabelecida pelo RICMS/SP (artigo 52, inciso II, do Decreto nº 45.490/2000), ou seja, 7%, o Estado do Ceará, por meio de seu RICMS/CE (artigo 55, inciso I, alínea *b*, do Decreto nº 24.569/1997), cobra do consumidor final não contribuinte do tributo o diferencial de 10%, que seria, por simples subtração matemática, o resultado obtido de 17% (RICMS/CE) menos 7% (RICMS/SP).

cluír que a compra de móveis e utensílios destinados à decoração de apartamento não tem intuito comercial, não ocorrendo, assim, o fato gerador do tributo estadual, razão pela qual o diferencial de alíquota é ilegítimo.

Clássicas e precisas, pois, são as palavras de Carlos Maximiliano, citado por Arnaldo Sampaio Godoy (2010, p. 222):

O poder de tributar externa-se por meio de regras fixas e precisas, aplicadas imparcialmente; jamais será exercido de modo arbitrário, e, sim, de acordo com princípios estabelecidos de relativa justiça, que amparam o contribuinte contra exações odiosas e excepcionais.

O artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea *b*, da CF/88, talvez por questão pragmática, optou por onerar a operação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS com alíquota interna, isto é, tal operação, conquanto interestadual, é tratada como se fosse interna, e todo imposto sobre ela incidente é devido ao Estado de origem (MACHADO SEGUNDO, 2009).

Como no caso em tela, se o consumidor final (artigo 2º, *caput*, do CDC), residente no Estado do Ceará, adquire produtos de fornecedores estabelecidos no Estado de São Paulo, a operação será tributada integralmente por esta unidade da Federação, sendo, destarte, inválida (inconstitucional) a exigência, pelo Fisco Cearense, do diferencial de alíquota.

Ademais, o ICMS deve ser recolhido pela alíquota interna, no Estado onde saiu a mercadoria para o consumidor final, após a sua fatura, ainda que tenha sido negociada a venda em outro local, por meio da empresa filial¹⁰.

O que se veda, pois, é a cobrança de diferencial no caso de aquisição por consumidor final que não é contribuinte do tributo estadual¹¹. O TJ/CE, não é despidiendo salientarmos, possui pacífico posicionamento no sentido de que quando o destinatário das mercadorias não for contribuinte de ICMS, incide tão-somente a alíquota interna¹².

Assim, do ponto de vista do Direito abstrato, estaria em conflito aparente a norma legal cearense, contida no artigo 11 da Lei nº 14.237/2008, e a regra inserta no artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea *b*, da CF/88. Todavia, sem adentrarmos nos dogmas do controle de constitucionalidade e das técnicas de interpretação conforme à Constituição, com ou sem redução de texto, não restam dúvidas que a norma constitucional de superioridade hierárquica prevalece sobre a legislação infraconstitucional do Estado do Ceará, aplicando-se, em tela, o brocardo *lex superior derogat legi inferior*.

¹⁰ STJ: AgRg no REsp nº 703.232/SC, Segunda Turma, Min. rel. Castro Meira, DJ 25/11/2009.

¹¹ STJ: RMS nº 31.456/MA, Segunda Turma, Min. rel. Herman Benjamin, DJ 01/07/2010.

¹² TJ/CE: MS nº 2867-75.2010, Plenário, Des. rel. Haroldo Correia De Oliveira Maximo, DJ 23/02/2011.

2.3 Critério da especialidade

2.3.1 Isenção tributária do Imposto de Renda

Típico exemplo de antinomia normativo-tributária solúvel pelo critério da especialidade nos é transmitido, *mutatis mutandis*, por meio dos estudos do professor Hugo de Brito Machado (2012).

Segundo consta, destoando da lição de Roque Antônio Carraza (2009), a norma que concede isenção, dada sua peculiaridade constitucional (artigo 150, § 6º, da CF/88), é sempre mais específica que a norma de tributação, pois apenas retira uma parte do suporte fático da norma que define o fato gerador do tributo, não o revogando.

A norma de isenção tributária, em outras palavras, concedida mediante lei específica (artigo 150, § 6º, da CF/88 c/c artigos 97, inciso VI, e 176 do CTN), seja contemporânea ou posterior à norma de tributação, “é aquela cuja hipótese de incidência consubstancia uma exceção à hipótese de incidência do tributo respectivo” (MACHADO, 2012, p. 291), motivo pelo qual, haja vista sua especialidade, prevalece sobre a regra geral de tributação.

Nas precisas lições de Luciano Amaro (2011, p. 307), “a isenção atua geralmente num sistema de par de normas, em que uma é regra, a outra é exceção; uma é gênero (regra), a outra é espécie (excepcionada)”.

Assim, dado sua especificidade, o próprio Código Tributário Nacional assevera que as normas de isenção seriam interpretadas de forma literal (artigo 111, incisos I e II), bem como, apesar das críticas de Luciano Amaro (2011), em razão do disposto no artigo 175, inciso I, do CTN, causam a exclusão do crédito tributário.

É o típico caso do artigo 6º, da Lei nº 7.713/1988, que concede isenção do imposto de renda nas hipóteses, ali, taxativamente enumeradas. Os incisos elencados no supracitado artigo são exceções à norma de tributação do imposto sobre a renda e proventos, pois apenas retira parte do suporte fático que define o fato gerador do tributo de competência da União (artigo 153, inciso III, da CF/88).

A Lei nº 7.713/1988, apesar da exceção do artigo 6º, não foi por ele revogada, seguindo, no plano da abstração jurídica, plenamente vigente.

De fato, à luz do artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro¹³, a lei especial, circunscrevendo-se a determinada particularidade, não altera o disciplinamento geral da matéria, isto é, temperando o brocardo *lex specialis derogat generalis*, aduz Carrazza (2009, p. 344):

A lei especial não revoga a lei geral, mas, apenas, a ela prefere, nos pontos que expressamente regula. Aí não se verifica uma revogação, mas, pelo menos em circunstâncias normais, a aplicação simultânea das duas leis (a geral e a especial).

¹³ Artigo 2º, § 2º, da LINDB: “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Portanto, toda norma de isenção não revoga a norma de tributação, “posto que aparente antinomia entre ambas é superada pelo critério da especialidade” (MACHADO, 2012, p. 292).

O Fisco, todavia, tenta maximizar a interpretação literal dada às normas de isenção, esquecendo-se, propositalmente ou não, que o artigo 111, inciso I e II, do CTN, especialmente, não afasta as demais técnicas hermenêuticas. A interpretação gramatical ou literal, embora necessária, não é, nem nunca será, suficiente para os demasiados casos da vida, principalmente das inúmeras hipóteses de incidências tributárias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vislumbramos que o Direito é marcado por diversos conceitos que peculiariza sua teoria, principalmente quando o estudamos, mais especificamente, à luz do ordenamento jurídico.

O ordenamento jurídico é, em real, marcado por um verdadeiro caos normativo, ou seja, as diversas normas que compõe o sistema, em razão, muita das vezes, da falibilidade humana, não se agrupam de forma coerente, *sponte sua*. É necessário, assim, que o jurista, por meio dos diversos mecanismos lógico-hermenêuticos, organize o ordenamento jurídico, a fim de equilibrar e fortificar as normas.

Diante dessa organização forçada do ordenamento jurídico, em tese, ele marcou-se por ser uma logicidade normativa de regras e princípios em gradual evolução, ainda, tendo como principais características, sua natureza sistêmica, completa e una.

É sistêmico o ordenamento jurídico porque não podem existir normas-regra que se contradizem teleologicamente. Repousa, pois, essa noção, nos princípios da não contradição e da coerência epistemológica. As antinomias, portanto, devem ser repelidas pelos critérios da hierarquia, cronologia e especialidade.

Ainda, é completo tendo em vista a possibilidade de o jurista, por intermédio dos meios de integração do Direito (analogia, princípios gerais do Direito e costumes, entre outros), encontrar, sempre, uma norma para disciplinar determinado caso concreto. Não se admitem, destarte, lacunas no ordenamento jurídico.

Por fim, o ordenamento jurídico é uno, uma vez que tem, na Constituição, sua validade normativa garantida. Todas as regras que nascem e amoldam ao sistema precisam, assim, encontrar sua validade confirmada pela Lei Fundamental. A unicidade, assim como a noção sistêmica do ordenamento jurídico, conforme alhures esclarecemos, tem no princípio da coerência sua raiz filosófica, dado que “coerência é a unidade de uma multiplicidade, ou a multiplicidade em unidade” (LUFT, 2005, p. 78).

O foco deste trabalho, como ficou demonstrado nas laudas anteriores, é desenvolvido na noção de como os agentes hermeneutas – Fisco, Tribunais Superiores e Doutrina – vislumbram e

solucionam as antinomias tributárias.

Destacamos, ademais, como exemplos dos metacritérios de solução de antinomias, os casos, respectivamente, da revogação da isenção da Cofins às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais legalmente regulamentadas (critério cronológico), do diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais realizadas por não contribuintes (critério hierárquico) e, ainda, os casos de isenção tributária do Imposto de Renda (critério da especialidade).

Apesar de, em tese, os critérios de solução de antinomias não poderem desmerecer às normas constitucionais, evidenciamos, principalmente nos dois primeiros exemplos, que o Fisco exerce grande influência hermenêutico-política junto às demais fontes de interpretação, especialmente o Poder Judiciário.

O diálogo que, precipuamente, travariam os agentes de interpretação (Fisco, Tribunais Superiores e Doutrina) para o bom desenvolvimento do Direito, consequência, assim, de sua dinamicidade, quando da análise dos exemplos de solução das antinomias jurídico-tributárias, é solapado pelo desejo de arrecadação. O Direito, muitas vezes para o Fisco, é secundário quando é necessário suprir, financeiramente, a máquina estatal.

O estudo, todavia, não foi em vão. A existência, pelo menos em tese, de um verdadeiro debate entre os agentes hermeneutas demonstra que o Direito, mesmo ao revés dos interesses puramente político-arrecadatários, é uma ciência dinâmica, aberta a novas ideias e, principalmente, antidogmática.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BETTI, Emilio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos**. Tradução de Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BIELSA, Rafael. **Los conceptos jurídicos y su terminología**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1987.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- DANTAS, San Tiago. **D. Quixote**: um apólogo da alma ocidental. Rio de Janeiro: Agir, 1948.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Memória jurisprudencial**: Ministro Carlos Maximiliano. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2010.
- HESSE, Konrad. **Temas Fundamentais do Direito Constitucional**. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocência Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009.
- KARDEC, Allan. **O livro dos espíritos**. Tradução de Salvador Gentile. 101. ed. Araras: IDE, 1996.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- LUFT, Eduardo. **Sobre a coerência do mundo**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. **Introdução ao estudo do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. **Por que dogmática jurídica?** Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **Código Tributário Nacional:** anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Teoria dos valores jurídicos, uma luta argumentativa pela restauração dos valores clássicos.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2006.

_____. **Hermenêutica e unidade axiológica da Constituição.** 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

_____. **Curso de hermenêutica jurídica.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

RADBRUCH, Gustav. **Introdução à ciência do direito.** Tradução de Vera Barkow. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

RIBEIRO NETO, José. **Direito tributário e legislação tributária do Estado do Ceará.** 4. ed. Fortaleza: Fortes, 2011.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria geral do processo.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SAINT-EXUPÉRY, Antoine de. **O pequeno príncipe.** Tradução de Dom Marcos Barbosa. 48. ed. Rio de Janeiro: Agir, 2009.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade.** Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise.** 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

TELLES JR., Goffredo. **Tratado da consequência.** 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1962.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito e força:** uma visão pluridimensional da coação jurídica. São Paulo: Dialética: 2001.

_____. **Teoria da norma jurídica.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

VIOLA, Francesco; ZACCARIA, Giuseppe. **Derecho e Interpretación:** elementos de Teoría Hermenéutica del Derecho. Madrid: Dykinson, 2007

WOOD, Larry E. **Estratégias do pensamento.** Tradução de Cláudia G. Duarte. São Paulo: Círculo do Livro, 1986.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El Derecho Dúctil:** ley, derechos, justicia. Tradução de Marina Gascón. 3. ed. Madrid: Trotta S.A., 1999.

PARA ALÉM DA ARREDACAÇÃO: A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

Victor Hugo Cabral de Moraes Junior¹
Germana Parente Neiva Belchior²

SUMÁRIO: Introdução. 1 A evolução do Estado, o princípio da dignidade da pessoa humana e a tributação. 2 A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito e a consequente redução de desigualdades sociais. 3 Adequação da tributação à capacidade contributiva e à extrafiscalidade na realização de direitos fundamentais: um olhar além da arrecadação. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Não obstante os últimos esforços desenvolvidos pelo Estado brasileiro, por meio de programas assistencialistas e políticas afirmativas, ainda se percebem os graves problemas sociais no entorno dos grandes centros urbanos, com pessoas vivendo em condições deploráveis, sem acesso aos direitos sociais que o Estado brasileiro se comprometeu a prestar, tais como: educação, saúde, moradia, segurança e assistência social.

Vislumbra-se claramente uma contínua desigualdade com o fosso entre ricos e pobres, esquecendo-se da solidariedade que deveria existir em uma sociedade democrática. Dessa forma, na medida em que são priorizados grupos específicos, são agravados os problemas de marginalização, violência, dependência de drogas, desemprego, fome, abandono de crianças e adolescentes, prostituição infantil, entre outros.

Ademais, pouco se discute que a tributação vem sendo utilizada como instrumento de concentração de renda, agravando o ônus dos mais pobres, havendo um aumento considerável da carga tributária sem respeito à capacidade contributiva do cidadão e, ao mesmo tempo, sem que seja efetivada a proteção social constitucionalmente consagrada e tão indispensável para que muitos possam ter uma vida digna.

Constata-se essa situação, por exemplo, quando a população tem que recolher o imposto de

¹ Auditor Fiscal Jurídico da Receita Estadual do Ceará. Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza. E-mail: victor.morais@sefaz.ce.gov.br / victordemoraes@yahoo.com.br.

² Auditora Fiscal Jurídica da Receita Estadual do Ceará. Doutoranda em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Professora universitária. E-mail: germana.belchior@sefaz.ce.gov.br / germana_belchior@yahoo.com.br.

renda pessoa física sobre valores ínfimos, em total prejuízo de seu mínimo vital. Além disso, verifica-se também que os tributos indiretos oneram significativamente os bens e os serviços consumidos pelas pessoas que, muitas vezes sem perceber, arcam com o ônus tributário, o que atinge especialmente a parcela da população que tem capacidade contributiva praticamente nula.

O Estado Democrático de Direito, formalmente instituído pela Constituição Federal de 1988, não se sustenta sem que haja a consagração do princípio da dignidade da pessoa humana, assim como o homem necessita desse modelo estatal para ter garantida a sua dignidade.

Dentro desse contexto, a partir de pesquisa bibliográfica, teórica e descritiva, com abordagem qualitativa, o objetivo deste trabalho é investigar como a tributação pode ser utilizada como instrumento de realização do objetivo fundamental de redução das desigualdades sociais, insculpido no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Discutir o conteúdo e a eficácia social dos objetivos fundamentais da República é essencial para que referida norma não seja meramente símbolo ou uma romântica carta de intenções do constituinte, mas que possa ser um devir possível, cuja efetividade é constante e progressiva.

A temática se justifica, portanto, no enfoque da tributação que se busca oferecer, ao pensar um sistema tributário à luz do princípio da dignidade da pessoa humana que seja capaz de materializar o Estado Democrático de Direito, distanciando-se daquele paradigma em que é tida apenas como instrumento de arrecadação pra fazer frente aos custos do Estado.

O trabalho é dividido em três tópicos. Em um primeiro momento, discute-se a evolução do Estado e da tributação, sob o enfoque do princípio da dignidade da pessoa humana. Em seguida, a tributação é analisada no âmbito do Estado Democrático de Direito como mecanismo de redução das desigualdades sociais. Por fim, pretende-se refletir como é possível a adequação da tributação à capacidade contributiva e à extrafiscalidade, a fim de que sejam efetivados os direitos fundamentais do cidadão.

1 A EVOLUÇÃO DO ESTADO, O PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E A TRIBUTAÇÃO

Diante da necessidade de tornar a tributação um instrumento eficaz de realização dos direitos sociais, econômicos e culturais, possibilitando ao Estado promover a tão esperada redução das desigualdades sociais por meio de políticas fiscais, faz-se imperioso analisar a evolução do modelo de Estado, desde o Estado Liberal até o modelo contemporâneo de Estado Democrático de Direito, que tem por “valor-guia” o princípio da dignidade da pessoa humana.

No Estado liberal, a Constituição tinha como finalidade básica limitar o exercício do poder estatal. O poder estava adstrito às normas que almejavam a liberdade, protegendo, assim, o indivíduo. E,

para se ter liberdade, era preciso segurança na ordem jurídica. A liberdade individual e, consequentemente, a segurança da ordem jurídica eram os primados básicos do Estado liberal.

É nesse contexto que nascem os direitos civis e políticos, denominados de direitos fundamentais de primeira geração (ou dimensão), caracterizados “pela necessidade de não intervenção do Estado no patrimônio jurídico dos membros da comunidade” (LIMA, 2002, p. 34). Esta categoria é fundada no Estado liberal absenteísta, onde se deu a manifestação do *status libertatis* ou *status negativus*, conforme classificação de Jellinek.

Os direitos fundamentais do cidadão se inserem na moldura do que a doutrina classificou como gerações ou dimensões, tendo como premissa central a dignidade da pessoa humana.

Importante destacar o entendimento de Perez Luño (1987, p. 56) no sentido de que “as gerações de direitos humanos não representam um processo meramente cronológico e linear. [...] De outro lado, as gerações de direitos humanos não implicam na substituição global de um catálogo de direitos por outro [...]”. No Brasil, Dimoulis e Martins (2008) seguem a mesma linha ao expor que o termo geração não se mostra cronologicamente exato, haja vista que as primeiras Constituições e declarações dos séculos XVIII e XIX já abordavam certos direitos sociais.

O Estado social entra em cena, tendo como objetivo inicial a igualdade material contraposta à igualdade formal da visão liberal, fruto das lutas de classes ocorridas após a Revolução Industrial, comprometendo-se a garantir os direitos econômicos, sociais e culturais, tidos como direitos fundamentais de segunda dimensão.

Referidos direitos sociais requerem prestações positivas (*status positivus*) por parte do Estado para suprir as carências da sociedade. São os direitos dos cidadãos às prestações necessárias ao pleno desenvolvimento da existência individual, tendo o Estado como sujeito passivo, devendo ser cumpridos mediante políticas públicas, que, para tanto, necessitam de recursos (obtidos por meio de tributos, em sua maior parte) para serem concretizados. Diante da ausência de normatividade desses direitos, frente a sua não consecução, esse modelo estatal entra em crise.

No Estado contemporâneo mantém-se o essencial da concepção liberal, traduzido na afirmação de que o homem, pelo simples fato de o ser, tem direitos e que o Poder Público deve respeitá-los. Assegurar o respeito à dignidade da pessoa humana é o fim da sociedade política. Dignidade esta, no entanto, que não é vista apenas no âmbito do indivíduo isolado, mas sim de uma forma coletiva, em virtude da solidariedade.

Por conta disso, é que surgem direitos de titularidade coletiva, intitulados pela doutrina de direitos fundamentais de terceira dimensão, que consagram o princípio da solidariedade, atingindo não só a presente geração, mas também as futuras (BELCHIOR, 2011).

O constituinte brasileiro, inspirado em constituições sociais democratas do século anterior, notadamente, a Constituição do México de 1917, inscreveu em seu artigo 1º, inciso III, o postulado da

dignidade da pessoa humana entre os fundamentos da organização nacional.

De fato, pode-se afirmar que o Estado Democrático da atualidade é um Estado de abertura constitucional fundado no princípio da dignidade do ser humano, tendo-o como valor-guia, conforme abordagem de Sarlet (2002, p. 62).

Dessa forma, considerando que o modelo estatal escolhido foi o Estado Democrático de Direito, em que há a necessidade de se consagrar a dignidade humana, “é de suma importância que se trate os direitos fundamentais como valores indivisíveis e interdependentes” (MARMELESTEIN, 2008, p. 60), abolindo a falsa ideia de existência de hierarquia entre as diversas gerações de direitos fundamentais, conforme mencionado anteriormente, englobando-os todos na luta por efetivação, para, assim, conferir máxima eficácia ao texto constitucional. Nesse sentido, Bonavides (2011, p. 573) afirma que a “universalidade dos direitos fundamentais os coloca assim, desde o princípio, num grau mais alto de juridicidade, concretude, positividade e eficácia”.

Em relação aos tributos, é sabido que essa é uma ideia que se perde no tempo, possivelmente existente em todas as formas de agrupamentos humanos, havendo, assim, desde as primitivas sociedades, uma prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo “Estado” ou por seu chefe, objetivando realizar seus fins sociais, seus gastos e despesas oriundas da vida em sociedade. Assim, as contribuições, em sentido lato, abrangeram desde os pagamentos, em dinheiro ou bens (produtos ou serviços prestados à comunidade), exigidos pelos vencedores das guerras aos povos vencidos até a cobrança entre os próprios integrantes da comunidade, ora como donativos e ajudas, ora como um dever. (HUGON, 1951).

No mundo atual, há uma defesa da ideia de imposto-troca (pagamento como retribuição de um serviço), a partir das concepções individualistas e das teses de fiscalidade mínima (Estado mínimo), surgidas no decorrer dos anos oitenta e noventa, auge da política neoliberal.

Oportuno o entendimento de Buffon (2009, p. 66), ao considerar que o processo, surgido nessa fase, levou, no Brasil, a “um incremento significativo da carga tributária, sem que a capacidade contributiva do cidadão seja levada em consideração e sem que o Estado, concomitantemente, dê efetividade à proteção social, constitucionalmente exigível e faticamente imprescindível”. Isso acarretou a sofisticação do sistema tributário, convertendo-o em um meio de redistribuição de renda às avessas, haja vista que a parte da população com menor capacidade contributiva arca com parcela significativa da carga tributária, sem que lhe sejam garantidos minimamente os direitos sociais, em demonstração clara de que a democracia representativa brasileira corresponde a um grande “faz de conta”.

Diante desse cenário, faz-se imprescindível um olhar reflexivo, a fim de que se encontrem os fundamentos de um modelo de tributação que esteja, de fato, apto a recuperar os seus compromissos históricos, sobretudo no que se refere à solidariedade, para, assim, dar máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, por meio da concretização dos direitos fundamentais.

2 A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A CONSEQUENTE REDUÇÃO DE DESIGUALDADES SOCIAIS

Conforme se percebe com a crise do Estado Social em não conseguir efetivar os direitos sociais por ausência de recursos, o que fez das normas meros programas sem eficácia social, não há como se exigir a concretização dos direitos fundamentais, sem que haja a contribuição dos cidadãos para que se alcance esse objetivo, uma vez que a realização desses direitos, em especial dos direitos sociais de cunho prestacional, implica a assunção de um significativo ônus financeiro por parte do Estado.

Apesar de haver um consenso acerca da importância da concretização dos direitos fundamentais, para a máxima efetividade do princípio da dignidade da pessoa humana, o que leva indubitavelmente à redução das desigualdades sociais, não se pode esquecer de que essa concretização somente se revela possível com o cumprimento do principal dever de cidadania, que é o dever de pagar tributos, que, por sua vez, é sustentado no princípio da solidariedade social.

Paul Hugon, nas décadas de 1940 e 1950, já defendia que:

[...] ninguém contesta ser o Estado obrigado, na época atual, a estender sua atividade muito além da simples proteção: ora pela teoria do lucro o ônus do imposto recairia, neste caso sobre o cidadão que recebe do poder público as maiores e mais importantes vantagens. Em outros termos, seria o mesmo que tributar mais pesadamente o fraco ou o pobre, pois é este que comumente é o grande beneficiário da ação pública nos domínios da instrução, da Previdência Social, da Proteção do trabalho, da Higiene, etc. Seria ir assim, contra o princípio da solidariedade natural e social que impõe aos fortes o dever de auxiliar os fracos. (HUGON, 1951, p. 17)

Como se vê, o princípio da solidariedade social implica que aquele que detém maior capacidade econômica colabore com parcela mais significativa da carga tributária. Ainda acerca do tema, Nabais explica que a solidariedade se refere à relação ou sentimento de pertencer a um grupo ou formação social, dentre os quais sobressai o Estado. Em suas palavras:

[...] a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidades, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime sentimento, a consciência desse mesma pertença à comunidade. (NABAIS, 2005, p. 112)

Essa concepção de solidariedade social vincula a ideia de deveres fundamentais que, apesar de abandonada pelo individualismo do tempo contemporâneo, deve ser retomada e entendida, pois a sociedade será cada vez mais harmônica, na medida em que a preocupação de cada um com o destino dos outros for cada vez mais intensa.

A ideia de solidariedade social se evidencia exatamente quando se examina o dever fundamen-

tal de pagar tributos. Consoante entende Buffon (2009, p. 86), nos períodos dos Estados Absolutista e Liberal, o cumprimento do dever de pagar tributo se orientava para conservação do Estado, não havendo uma fundamentação ética ou moral para a obrigação tributária. No entanto, com o advento dos Estados Social e Democrático de Direito, o dever de contribuir com os gastos públicos passou a ter conteúdo solidário, sendo instrumento a serviço das políticas sociais e econômicas do Estado redistribuidor.

Dessa forma, é fácil perceber a relevância do dever fundamental de pagar tributo, pois sem ele o próprio papel do Estado resta inviabilizado, uma vez que não é possível imaginar uma sociedade organizada sem que existam recursos financeiros para fazer frente aos seus custos, em especial quando a sociedade se propõe a garantir a todos uma existência digna, o que passa pela realização dos direitos sociais, econômicos e culturais, fato que demanda uma gama expressiva de recursos.

Para Contipelli (2010, p. 194), a concepção de Estado Democrático de Direito exige uma postura ativa perante o contexto social, encarregando o Estado do cumprimento de metas que manifestam o projeto de bem comum, pautado na ideia de solidariedade, necessitando, para o atendimento das demandas sociais, da obtenção de recursos provenientes da arrecadação de tributos, que, resumidamente, consiste em um dever de colaboração atribuído aos membros da comunidade de levar parcela de suas riquezas aos cofres públicos justificado como forma de participação no alcance dos objetivos fundamentais da República.

Ressalte-se que a Constituição Federal de 1988 instituiu um Estado Democrático de Direito, que tem como marca fundamental a busca de uma igualdade substancial, não meramente formal (CARVALHO; MORAIS JUNIOR, 2014), o que resta evidente da análise dos artigos 1º e 3º, incisos I e III, tornando imperiosa a necessidade de se buscar o equilíbrio social, mediante a redução das desigualdades. Essa ideia de igualdade material, peculiar ao Estado Democrático de Direito, liga-se, indubitavelmente, ao princípio da dignidade da pessoa humana, conforme expõe Buffon (2009, p. 113):

Essa nova acepção de igualdade está a exigir do Estado não apenas que, formalmente, trate os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, mas também que aja no sentido de que as desigualdades econômicas e sociais, que produziram essas diferenças, sejam combatidas, minimizadas e eliminadas. Ou seja, o tratamento formalmente desigual deve visar à redução das desigualdades fáticas ou materiais, o que equivale a uma nova concepção de justiça, a qual sempre esteve vinculada a ideia de igualdade.

Dentro dessa concepção, portanto, a igualdade tributária deve ser pensada a partir da ideia de que o Estado brasileiro somente se legitima se visar a substancializar a igualdade fática, devendo, para tanto, a tributação ser adequadamente implementada com o objetivo de servir como instrumento do referido fim maior do Estado, com respeito à dignidade humana e concretização dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, Machado Segundo (2010, p. 212) sustenta que a tributação é um relevante meio não apenas de mudança social, mas de uma mudança social que se pode prestar à implementação de uma sociedade mais justa, entendida essa como aquela que seria escolhida na “posição original” de John Rawls, ou aquela que se aproxima o mais possível daquilo que seus membros desejam, proximidade que será tanto mais quanto maior for a proteção à liberdade e a promoção da igualdade, em um ambiente democrático.

Vale lembrar que a concretização dos direitos fundamentais é um processo inter-relacionado, considerando as marcas de interdependência e indivisibilidade que os caracteriza, no que se revela que os direitos ditos de primeira dimensão dependem dos direitos de segunda e terceira dimensão, e vice-versa. No campo tributário, é facilmente perceptível a presença dos direitos fundamentais de primeira dimensão como limitadores do poder de tributar estatal. No que diz respeito aos direitos fundamentais de segunda e terceira dimensão, por outro lado, visualiza-se que eles dependem de um sistema tributário com eles comprometido, para sua concretização, tendo em vista que o Estado é o seu principal devedor.

Assim, garantir o cumprimento dos direitos fundamentais, em especial os direitos sociais, é condição de concretização da promessa constitucional de tratar todos com igual dignidade, requisito para que sejam reconhecidos a democracia substancial e o Estado Democrático de Direito, instituídos pela Constituição cidadã.

Pode-se sustentar, portanto, que a tributação é instrumento apto à concretização dos direitos fundamentais, sendo possível, por meio dela, dar máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, desde que haja a adequação da carga tributária à efetiva capacidade econômica do cidadão. Para tanto, faz-se imprescindível compreender o denominado princípio da capacidade contributiva, conforme será discutido no tópico seguinte.

3 ADEQUAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E À EXTRAFISCALIDADE NA REALIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS: UM OLHAR ALÉM DA ARRECADAÇÃO

Para que se realize o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de redução das desigualdades sociais, é preciso que o Estado, por meio da tributação, obtenha daqueles cidadãos dotados de capacidade contributiva os recursos necessários às atividades destinadas ao oferecimento de iguais oportunidades para todos (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 211).

Faz-se necessário, assim, enfrentar a tortuosa questão acerca da real compreensão do princípio da capacidade contributiva, que, para muitos, estaria albergado na literalidade do disposto no § 1º, do artigo 145 da Constituição do Brasil, assim transcrito:

Art. 145. [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à adminis-

tração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nos termos defendidos por Buffon (2009, p. 175), deve-se, primeiramente, ter em mente a diferença ontológica entre texto e norma, para somente, assim, perceber que restringir a discussão acerca da interpretação do dispositivo mencionado é hermeneuticamente inadequado. Em suas palavras:

O princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no §1º do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de se falar em Estado Democrático de Direito, se esse não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros.

Desse entendimento não parece discrepar Torres (2005, p. 300-301) ao afirmar que a “legitimação do princípio da capacidade contributiva é pragmática e ocorre com a intermediação dos princípios da igualdade, ponderação, razoabilidade, transparência e responsabilidade”, defendendo ainda que a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível de sobrevivência. Concretiza-se, diante dessa fórmula, o princípio da igualdade, uma vez que, tributando os cidadãos de acordo com a capacidade contributiva em suas três dimensões (mínimo existencial, progressividade e seletividade), podem-se viabilizar a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, fundada na dignidade da pessoa humana (ÁVILA, 2008, p. 370).

Como a tributação somente pode recair sobre as parcelas do rendimento que exceder ao valor das despesas necessárias à própria substância, sob pena de se ferir a dignidade humana, deve-se garantir o denominado “mínimo existencial”. Nesse sentido, Torres (2005, p. 305) afirma que “a tributação também não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana”.

Por outro lado, o mínimo existencial está diretamente vinculado à cláusula de progressividade dos direitos sociais, econômicos e culturais oriunda do Pacto Internacional relativo aos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1966 (PIDESC), ratificado pelo Estado brasileiro, que busca o progresso constante dos direitos ali protegidos. Logo, se o instrumento visa à constante progressão, a partir de uma cláusula de progressividade, deduz-se que a regressão deve ser proibida.

Da mesma forma, o art. 26 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (1969), complementado pelo art. 1º do Protocolo de San Salvador Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (1988), assegura o “desenvolvimento

progressivo” dos direitos econômicos, sociais e culturais.

Dentro desse contexto, a doutrina entende que dessa obrigação de progressividade na implementação dos direitos econômicos, sociais e culturais, emana uma “cláusula de proibição de retrocesso social”, sendo, portanto, vedado ao Estado retroceder na implementação destes direitos, na medida de sua máxima disponibilidade financeira (PIOVESAN, 2007, p. 178). Referida disponibilidade, portanto, reforça a necessidade do dever fundamental de pagar tributos e da solidariedade, na medida em que a implementação desses direitos fundamentais demanda uma prestação onerosa do Estado.

É oportuno ressaltar, entretanto, que a chamada “cláusula da reserva do possível” não pode ser utilizada como óbice para a efetivação do núcleo mínimo dos direitos sociais, denominado de mínimo existencial, conforme lição de Sarlet (2002, p. 148).

Vislumbra-se também o alcance da capacidade contributiva a partir da utilização da progressividade tributária, que é justificável por dispensar tratamento desigual a favor dos economicamente mais fracos, de forma compatível com o princípio da igualdade, haja vista que as alíquotas dos impostos serão maiores, quanto maior for a renda obtida.

Cabe destacar que, em relação ao imposto de renda, o estabelecimento de um maior número de alíquotas e uma ampliação do limite de isenção fariam com que esse tributo atingisse de forma mais significativa pessoas dotadas de efetiva capacidade contributiva, realizando a igualdade material no âmbito do custeio de gastos públicos (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 215).

No que se refere aos tributos indiretos, a adequação ao princípio da capacidade contributiva pode se dar por meio da seletividade (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 107), com a aplicação de alíquotas variáveis conforme a essencialidade dos bens ou produtos, recaindo de forma mais pesada sobre produtos considerados suntuosos e luxuosos, e, por conseguinte, de modo mais brando sobre produtos essenciais.

É ainda de se observar que, na hipótese de o tributo não se prestar à graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, impõe-se a aplicação de extrafiscalidade, possibilidade em que o Estado utiliza a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, estimulando ou desestimulando comportamentos. Isso não significa que o Estado não irá arrecadar, mas o intuito não é meramente arrecadatório, conforme se extrai da lição de Nabais (2009):

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contém medidas de política económica e social.

Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que, quando os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, considerando fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Segundo o autor, “como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis” (ÁVILA, 2009, p. 161-162). Para ele, então, quando houver a instituição de tributo com finalidade extrafiscal, a tributação se submete ao controle de proporcionalidade, exigindo que a medida seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

Desta feita, tanto a conjuntura quanto a estrutura econômica passam a cobrar medidas corretivas por parte do Estado, a fim de que a tributação seja não só um instrumento para obtenção de receita para a respectiva despesa pública, mas também um agente que provoque modificações deliberadas nas estruturas sociais.

A tributação extrafiscal é considerada, de acordo com Falcão (1981, p. 47), como um “fenômeno que caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, na medida em que é ação sobre o mercado e a, antes sagrada, livre iniciativa.”

A compostura da legislação de um tributo pode, assim, vir pontilhada de providências no intuito de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A extrafiscalidade é, portanto, um dos valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando categorias jurídicas postas à sua disposição na perseguição de objetivos alheios aos meramente arrecadatórios (CARVALHO, 2004, p. 230-231).

É importante destacar que, apesar de a extrafiscalidade ser uma fórmula jurídico-tributária para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que dirige referida atividade deve ser o próprio das exações tributárias. Deve o legislador guiar-se pelos parâmetros previstos na Constituição Federal, respeitando os limites da competência impositiva e dos princípios que regem a matéria.

Com o Estado Democrático de Direito, a importância da tributação foi ampliada, em cuja sustentação está a norma jurídica estatal. Na estrutura da norma jurídica, conforme lição de Bobbio (2007, p. 44-45), mesmo sem comprometer a disjunção, existe lugar para a sanção recompensatória, esta que é um dos principais instrumentos de extrafiscalidade.

Dessa forma, a partir da análise do marco teórico desenvolvido, percebe-se que a tributação, desde que adequada à capacidade contributiva, entendida como aquela adequadamente progressiva, seletiva, que não atinja o mínimo existencial e que, além disso, utilize a extrafiscalidade para estimular e desestimular comportamentos orientados pelos parâmetros constitucionais, pode viabilizar a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, fundada na dignidade da pessoa humana.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao vislumbrar o contexto socioeconômico brasileiro desde a promulgação da Constituição de 1988 até os dias atuais, percebe-se que, ao invés de caminhar em direção a uma sociedade mais justa, humana e igualitária, vive-se um momento marcado por desigualdades sociais, inclusive na perspectiva tributária.

Verifica-se o aumento de políticas públicas de segurança pública para amenizar os assaltos, sequestros e assassinatos; escolas em tempo integral; assistencialismo para diminuir a pobreza; redução da carga tributária para aumentar o consumo e fomentar a economia; quotas para efetivar a igualdade material; no entanto, essas medidas são paliativas. Faz-se necessário combater uma das principais causas dos problemas sociais, talvez a mais difícil de ser enfrentada: a desigualdade social.

No entanto, é mister pensar o problema por uma óptica inversa, acreditando-se na esperança da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual se busca constantemente erradicar a pobreza e a marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais, dando real efetividade aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, insculpidos no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

A tributação, nesse contexto, ganha destaque, haja vista poder constituir um excelente instrumento de concretização dos direitos sociais, sem descuidar da observância aos limites inerentes aos tradicionais direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

É preciso, então, uma ação estatal que, de fato, labore a favor da redução das desigualdades econômicas e sociais por meio da concretização dos direitos fundamentais, utilizando-se, para tanto, a exigência de uma carga tributária de acordo com a capacidade contributiva, entendida como aquela adequadamente progressiva, seletiva, que não atinja o mínimo existencial e que, além disso, utilize a extrafiscalidade para estimular e desestimular comportamentos alinhados aos ditames constitucionais.

Novos caminhos devem ser trilhados, num processo de reconstrução das relações pessoais e redefinição do papel do Estado, numa perspectiva que está além da arrecadação. Trata-se de uma mudança de cultura individual, coletiva e institucional dos que fazem parte do Estado, em especial a Administração Tributária, pensando-se isso a partir do paradigma da solidariedade, de modo a construir uma nova realidade em que o ser humano é o elemento central, com ações voltadas a uma existência digna para todos.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BELCHIOR, Germana Parente Neiva. **Hermenêutica Jurídica Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccacia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.
- _____. **O Positivismo Jurídico**: lições de filosofia do Direito. Tradução de Márcio Pugliese. São Paulo: Ícone, 2006.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de; MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de. **A prova em questões tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). A prova em questões tributárias. São Paulo: Malheiros, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CONTEPELLI, Ernani Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.
- DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- HUGON, Paul. **O Imposto**: Teoria moderna e principais sistemas. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1951.
- LIMA, Francisco Gérson Marques de. **Fundamentos constitucionais do processo**: sob a perspectiva de eficácia dos direitos e garantias fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 2009.
- _____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- PEREZ LUÑO, Antonio E. **Los derechos fundamentales**. 8. ed. Madrid: Tecnos, 2005.

_____. Concepto y concepción de los derechos humanos. In: **Revista DOXA: Cuadernos de Filosofía Del Derecho**. Madrid: Biblioteca Miguel de Cervantes, n. 4, 1987.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

RAWS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal** de 1988. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

_____. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2.

PARTE III

CARGA TRIBUTÁRIA, REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL

REFORMA TRIBUTÁRIA COM JUSTIÇA FISCAL E SOCIAL

Antônio Gilson Aragão de Carvalho¹
Lucas Mourão Aragão²

SUMÁRIO: Introdução. 1 A importância da tributação. 2 Tipos de tributos. 2.1 Impostos. 2.2 Taxas. 2.3 Contribuições. 3 Classificação dos impostos. 3.1 Imposto direto. 3.2 Imposto indireto. 3.3 Imposto progressivo. 3.4 Imposto regressivo. 4 Justiça tributária. 4.1 Princípios relacionados à justiça tributária. 4.1.1 Princípio da capacidade contributiva. 4.1.2 Princípio da solidariedade. 5 Carga tributária no Brasil. 5.1 A regressividade da carga tributária no Brasil. 6 Algumas sugestões que visam a tornar a tributação mais justa. 6.1 Desonerar a cesta básica. 6.2 Tributar os bens supérfluos considerados de luxo. 6.3 Potencializar a cobrança do Imposto de Transmissão de *Causa Mortis* e Doações. 6.4 Aumentar os impostos sobre a propriedade da terra. 6.5 Tributação sobre a remessa de lucros. 6.6 Cobrar IPVA sobre embarcações e aeronaves. 6.7 Instituir o imposto sobre grandes fortunas. 6.8 A cobrança da contribuição de melhoria. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

A ideia deste artigo surgiu diante da necessidade de colaborar com o debate da Reforma Tributária que será objeto de discussão com o processo eleitoral, que se avizinha. Neste sentido, o objetivo deste artigo é analisar o sistema tributário nacional, visando, ao final, oferecer sugestões para uma Reforma Tributária que venha acompanhada de uma fórmula que busque maior justiça fiscal e social. Para isso, a metodologia aplicada será bibliográfica, descritiva e exploratória.

Entende-se que a temática se demonstra relevante, posto que, há muito, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, fala-se em reforma tributária no Brasil, partindo, geralmente, de propostas de setores econômicos, bem como de governos em início de gestão, tentando cumprir com as promessas de campanha eleitoral.

Contudo, devemos destacar que, entre os vários pontos do debate, três parecem merecer especial registro, quais sejam, a regressividade da tributação, o tamanho da carga tributária cobrada num país com tão baixo nível de renda por habitante, e, ainda, abordagem sobre a justiça fiscal, o que nos leva a uma necessária reflexão sobre justiça social.

¹ Doutorando em Direito. Professor de pós-graduação em Direito Tributário na FA7. Especialista em Direito Tributário e Gestão Pública e Servidor da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. E-mail: aragogilson@gmail.com.

² Estudante de Direito da Unifor. E-mail: lucasmourao10@yahoo.com.br.

³ Neste ano de 2014, em outubro, serão realizadas eleições no âmbito Federal para Presidente da República, para o Senado e Câmara dos Deputados.

Entendemos que essas três questões não podem fugir de qualquer discussão a respeito da reforma tributária adequada para o nosso País. Pergunta que não quer se calar, no âmbito tributário, o sistema tributário nacional é justo?

Percebe-se que durante este período, as alterações no sistema tributário foram parciais, haja vista que nenhuma reforma de substancial importância foi realizada, apesar de os últimos governos, Fernando Henrique Cardoso e Luiz Inácio Lula da Silva, bem como o atual, terem, em algum momento, defendido a reforma tributária como prioridade.

Por outro lado, verifica-se que as resistências para mudar o regime tributário no Brasil são, há muito tempo, conhecidas, tendo em vista que presenciamos a existência de conflitos entre o trabalho e o capital, as instâncias federativas (União, Estados e Municípios), com o comércio internacional e as finanças globalizadas, entre outros.

De conseguinte, cabe esclarecer que enfrentam uma batalha difícil os que lutam pela adequada regulamentação dos impostos, com maior incidência para os segmentos mais poderosos nas áreas da economia e da política. As dificuldades são tantas que têm paralisado qualquer tentativa de levar adiante uma reforma tributária e fiscal abrangente, com intenção de promover mais justiça social e reduzir as desigualdades de renda e riqueza no Brasil.

1 A IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO

Asseverou certa vez o ídolo norte americano Oliver Wendell Holmes Junior (1841-1935), juiz da Suprema Corte norte-americana: "Gosto de pagar imposto", "porque com eles compro civilização". Infelizmente, no Brasil, não podemos falar a mesma coisa, posto que em vez de pagarmos por civilização, pagamos pelos juros da dívida pública interna, para salvar banqueiros e empresas falidas, etc.

Pois bem! Não existe nenhum cidadão que nunca tenha questionado, ainda que a si mesmo, a necessidade do pagamento de tributo, sua destinação e sua efetiva aplicação e, sobre ele, não tenha apresentado críticas severas e até mesmo extremada de requintes preconceituosos. É evidente que questionamentos e críticas são práticas naturais do ser humano, que traduzem sua forma mais tradicional de adquirir conhecimento e aprimorar aquilo que traz pré-concebido do conhecimento ordinário.

Diante de tantos questionamentos e críticas, sente-se a importância em aprofundar os estudos referentes à relação existente entre o Estado de Direito, a Administração Pública e a efetivação dos direitos constitucionais do cidadão presentes na Constituição, em razão das espécies tributárias pagas pela sociedade.

É de sabença geral que o tributo e o Estado são parte de uma mesma moeda. Eles andam juntos há séculos. Neste sentido, para financiar suas atividades, o Estado por meio do Fisco intervêm no do-

mínio econômico tributando as manifestações de riquezas produzidas pelas pessoas físicas e jurídicas.

É bem verdade que cada país tem a sua própria história política, econômica e social. O tamanho do Estado e a forma de financiá-lo é uma construção histórica de cada nação, ou seja, quem deve pagar mais impostos, quem deve pagar menos, quem não deve pagar e qual a extensão da atuação estatal em cada país.

Os regimes tributários e fiscais de cada país respondem às escolhas da sociedade sobre o que o Estado deve prover para os cidadãos em termos de bens e serviços públicos. Mais bens e serviços públicos universais e de boa qualidade só são viáveis com um Estado e um sistema tributário e fiscal fortes.

É nesse sentido que a **justiça fiscal** se insere nesse contexto em virtude da realização pela Administração Pública da distribuição de renda e, ainda, da promoção de políticas públicas que cumpram os interesses sociais. Sua participação está presente tanto nas despesas, ou seja, no atendimento das necessidades básicas dos cidadãos, quanto na receita, a partir da realização de uma tributação justa.

Em busca da justiça fiscal, especialistas sugerem, como veremos mais adiante, a redução da carga tributária com o aumento de sua progressividade e da participação nos tributos diretos, bem como redução dos indiretos, o que promove o fortalecimento da economia com produtos mais competitivos no mercado e aumento da capacidade de consumo, gerando riqueza e crescimento social e econômico.

2 TIPOS DE TRIBUTOS

No Brasil o tributo é classificado em: impostos, taxas e contribuições⁴, conforme o Código Tributário Nacional e o Sistema Tributário definido na Constituição Federal.

O conceito de tributo encontra-se no Código Tributário Nacional: "Toda prestação pecuniária compulsória (obrigatória), em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, constituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada"⁵.

Convém destacar que o Professor Paulo de Barros de Carvalho (1999, p. 15) salienta que o vocábulo tributo experimenta, pelo menos, seis significados diversos, a saber: a) "tributo" como quantia em dinheiro; b) "tributo" como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) "tributo" como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) "tributo" como sinônimo de relação jurídica tributária; e) "tributo" como norma jurídica tributária; f) "tributo" como norma, fato e relação jurídica.

Imperioso destacar aqui que a compulsoriedade prevista no conceito de tributo se deve pelo

⁴ Existe uma outra espécie tributária - o empréstimo compulsório - que é extremamente controversa, que não interessa a nossa pesquisa, razão pela qual não a incluímos em nosso objeto de estudo.

⁵ Cf. Art. 3º do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/1966.

fato de o ser humano ainda não ser capaz de superar sozinho o individualismo interno. A formação social do mundo moderno tende ao individualismo e à acumulação de riquezas, em face das opressões sofridas e do desenvolvimento do pensamento capitalista. É necessária que uma “mão forte” mantenha a opção inicial feita nos primórdios do agrupamento humano, para que esse sentimento de proteção não se perca ante os devaneios egoístas.

Importante salientar, para o estudo em debate, que nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, os sistemas tributários se lastreiam nas seguintes bases de arrecadação: renda, patrimônio, consumo ou circulação de bens e serviços, bem como a folha de pagamentos, arrecadação que financia os sistemas de previdência social em muitos países.

Consoante o Professor Hugo de Brito Machado (1998, p. 51), os impostos são classificados em quatro grupos: a) sobre o comércio exterior; b) sobre o patrimônio e a renda; c) sobre a produção e a circulação; e d) impostos especiais.

2.1 Impostos

Impostos são valores pagos por pessoas físicas e jurídicas (empresas). O valor é arrecadado pelo Estado (governos municipal, estadual e federal) e servem para custear os gastos públicos em saúde, segurança, educação, transporte, cultura, pagamentos de salários de servidores públicos, etc. O dinheiro arrecadado com impostos também é usado para investimentos em obras públicas (hospitais, rodovias, hidrelétricas, portos, universidades, etc). A utilização do dinheiro proveniente da arrecadação de impostos não é vinculada a gastos específicos. O governo, com a aprovação do legislativo, é quem define o destino dos valores, por meio do orçamento.

2.2 Taxas

Taxa é a exigência financeira à pessoa privada ou jurídica para usar certos serviços fundamentais, ou pelo exercício do poder de polícia, imposta pelo governo ou alguma organização política ou governamental.

2.3 Contribuições

Na Constituição Federal de 1988, encontramos os seguintes tipos de contribuições: **contribuições sociais; de intervenção no domínio econômico** e as **de interesse de categorias profissionais ou econômicas**. A União tem competência exclusiva de instituí-las. Além dessas, há também as **contribuições de melhoria** de competência comum. As contribuições sociais ganham destaque porque

financiam a Seguridade Social.

A contribuição de melhoria é uma espécie do gênero tributo vinculada a uma atuação estatal, melhor dizendo, a construção de uma determinada obra pública que venha ocasionar valorização dos imóveis pertencentes aos particulares. Desta forma, podemos deduzir que é um tributo decorrente de obra pública que gera valorização em bens imóveis de um determinado sujeito passivo (particular). Nesse sentido, se o poder público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) promove a construção de um viaduto, ponte, estrada, saneamento básico, etc, acarretando a esta obra a valorização dos imóveis circunscritos, à entidade pública que promoveu a construção é permitida a cobrança desta espécie tributária.

Cumpramos acentuar que encontramos na doutrina discussões acerca da natureza jurídica deste tributo, ou seja, se a contribuição de melhoria é imposto, taxa ou tributo inconfundível, como bem assevera Alfredo Augusto Becker:

A doutrina tradicional entende que a contribuição de melhoria é tributo inconfundível, mesmo no plano jurídico, com imposto e taxa. Entretanto, aqueles estudiosos do Direito Tributário que preocupam-se em não deixar sua atitude mental jurídica contaminar-se com princípios e conceitos da Ciência das Finanças Públicas, ao procederem recentes investigações sobre as diferentes naturezas jurídicas dos tributos, concluíram que a contribuinte é um imposto ou uma taxa (BECKER, 1998, p. 386).

Contudo, para o nosso estudo ressaltamos que consideramos como um tributo inconfundível com qualquer outra espécie tributária.

3 CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Para a nossa pesquisa é importante estudarmos a classificação dos impostos. Na doutrina, encontramos diversas classificações para os impostos, dentre elas destacamos as principais, vale dizer, impostos diretos, indiretos, progressivos e regressivos.

3.1 Imposto direto

É aquele que incide periodicamente sobre a renda e o patrimônio de uma única pessoa ou do capital. O imposto de renda e o IPTU são exemplos de impostos diretos.

3.2 Imposto indireto

É aquele que está embutido no preço final do produto e não aparece explicitado na Nota Fis-

cal. Um contribuinte recolhe o imposto, e outro efetivamente o paga. É o caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do ICMS (Imposto sobre a circulação de mercadorias). O consumidor final de uma geladeira, por exemplo, é quem pagará o imposto, embora ele seja recolhido pelo fabricante. Como regra geral, considera-se que os tributos sobre renda e patrimônio (IRPF, IRPJ, CSLL, IPTU, IPVA, ITR, ITCD, ITBI) são diretos, enquanto os tributos sobre produção e consumo de bens e serviços (ICMS, Cofins, IPI, ISS, Cide) são indiretos.

3.3 Imposto progressivo

Progressivo é um imposto que incide de modo que a taxa efetiva de um imposto aumenta conforme o montante em que a taxa aplicada aumenta. Para que um imposto seja progressivo, é preciso que ele tenha mais de uma alíquota e que elas incidam de forma crescente, conforme aumenta a base de cálculo. O imposto de renda é um bom exemplo. Quanto maiores são as faixas de renda (base de cálculo), maiores são as alíquotas.

Leandro Paulsen foi enfático sobre tal ponto:

Progressividade como instrumento para observância da capacidade contributiva. Através das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em maior grau que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, pois, um instrumento para efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza. (PAULSEN, 2010, p. 49)

3.4 Imposto regressivo

Regressivo é o exato oposto de um imposto progressivo, onde a taxa efetiva de imposto diminui à medida que aumenta a quantia a que a taxa é aplicada. Este efeito é geralmente produzido em testes de meios e é usado para retirar subsídios ou benefícios fiscais estaduais, criando taxas marginais de imposto. As maiores taxas de imposto marginal serão suportadas por aqueles com renda mais baixa.

4 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Preliminarmente, faz-se necessário ressaltar que definir justiça é uma tarefa extremamente complicada, principalmente quando se trata de justiça tributária, conforme alerta Hugo de Brito Machado (2009, p. 84): "Definir é uma tarefa difícil e definir justiça é praticamente impossível. Seguramente, porém, todos temos um sentimento de justiça, que até certo ponto se confunde com a

ideia de igualdade.”

Contudo, é válido frisar a importância da questão da justiça tributária⁶ não só nos dias atuais, mas em grande parte da história. Outrora, o Rei, todo poderoso, era considerado uma liderança não só militar, mas também espiritual ao seu povo, haja vista, que ao ocupar o posto máximo em determinada sociedade, ele tinha que satisfazer as necessidades dos seus seguidores de acordo com as suas possibilidades. No entanto, essas possibilidades surgiam ao passo que aquele líder possuía ou não condições financeiras para arcar com suas vontades. Assim sendo, a tributação surgiu com o objetivo de apoiar financeiramente o líder de certo povo, revertendo o produto daquela em vantagens e serviços individuais ou gerais, de acordo com as necessidades do povo.

Na linha doutrinária de Michel Sandel (2012, p, 28), para identificar se uma sociedade é justa, há que se perguntar se ela distribui as coisas que ela valoriza:

Para saber se uma sociedade é justa, basta perguntar como ela distribui as coisas que valoriza – renda e riqueza, deveres e direitos, poderes e oportunidades, cargos e honrarias. Uma sociedade justa distribui esses bens da maneira correta; ela dá a cada indivíduo o que lhe é devido.

Justiça tributária, pois, é a possibilidade processual do justo na área tributária, focando principalmente a cobrança dos impostos, contribuições, taxas e empréstimos compulsórios. Pode-se sintetizar esse tema como sendo um limite ético entre o Direito Tributário e o Excesso Tributário.

Dito isto, no caso brasileiro, o cidadão paga uma alta carga tributária, porém ele não recebe a contraprestação das garantias constitucionais, ou seja, saúde, educação, segurança, o que ocasiona um sufocamento na sociedade em face da demasiada arrecadação.

Ives Gandra da Silva Martins (1989, p. 8-10), na obra “Exercício da Cidadania e Sistema Tributário na Constituição de 1988”, critica duramente a corrupção, a má aplicação do dinheiro público e a situação confiscatória em que se visualiza a atividade tributária atualmente, causando uma revolta silente em toda sociedade. Pela **óptica fiscal**, os recursos deveriam ter origem e destino identificados para diminuir as ocorrências de crime contra a ordem tributária.

Na teoria da carga desmedida, formulada pelo mesmo autor, fica claro que há a tendência de o homem exigir da sociedade sempre mais do que seria desejável, somando aos interesses sociais o favorecimento dos possuidores do poder. Os valores arrecadados com a tributação não se restringem a atender aos interesses da coletividade, mas sim a interesses privados, o que culmina com a rejeição social.

⁶ Diz-se justiça tributária substancial aquela que se afasta da mera estrutura formal do texto jurídico tributário para se aproximar daquela que incorpora conceitos mais amplos e que repele a posituação de meras formas legais e sua interpretação isolada.

Em última menção, Ives Gandra (MARTINS, 1989, p. 10) arremata da seguinte forma:

Alguns aspectos que determinam a carga desmedida: “objetivos e necessidades mal colocados; gastos supérfluos; contribuintes apenados, porque privilégios e incentivos são mal distribuídos; sonegação e tratamento prático diferencial; fiscalização com baixa moralidade exatora e sonegação e aumento de receita, que se traduz pelo princípio de que a tributação seria mais elevada para compensar a receita não arrecadada dos sonegadores”.

Nesta esteira, Alberto Nogueira, em sua obra “A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação”, evidencia três caminhos para a tal reconstrução. O primeiro deles é a “efetiva, direta e ativa participação de todos os segmentos da sociedade na elaboração, fiscalização e controle das regras tributárias” (NOGUEIRA, 1997, p 411), o que tende a eliminar os excessos e as injustiças da carga tributária. O segundo se dá pelas vias judiciais e, por último, a primazia da Constituição.

4.1 Princípios relacionados à justiça tributária

4.1.1 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva seria a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, devendo cada um respeitar e contribuir de acordo com sua aptidão econômica, originando, assim, o ideal de justiça distributiva. Esse princípio pode ser considerado o pilar da justiça tributária, sendo ainda base para o princípio constitucional da igualdade, já que, além de minimizar as injustiças e diminuir as desigualdades, busca a igualdade impondo tributos maiores sobre os que tiverem maior riqueza em sua posse. Deve aqui o legislador observar a peculiaridade dos cidadãos, considerando a capacidade de cada um individualmente, harmonizando a capacidade econômica com certas medidas, inclusive, tratando de forma diversa os desiguais. Resumindo de forma simples e clara: quem dispõe de maior riqueza deve, proporcionalmente, pagar mais tributos do que aquele que tem menor poderio econômico, para ser realizada a conservação do patrimônio público.

Sobreleva notar o conceito de Klaus Tipke (2012, p. 21) acerca do princípio da capacidade contributiva: “Cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis”.

4.1.2 Princípio da solidariedade

O princípio da solidariedade tem fundamentação na Constituição Federal, no seu artigo 3º, inciso I. Tem como objetivo central, por meio de ações públicas e privadas, construir um estado ideal, bus-

cando a formação de uma sociedade livre, justa e solidária. É na busca do bem comum, interesse comum da sociedade, que se aplica o princípio da solidariedade, pois visa à ação da coletividade em prol de um propósito maior, que traduz o bem comum em igualdade e dignidade a todos os membros sociais.

No âmbito jurídico, mais precisamente em face do Direito Tributário, o embasamento da aplicação do princípio da solidariedade encontra-se na Filosofia, demonstrando que o ser humano sente um dever inato em colaborar com o meio em que vive, aprimorando-o, haja vista a característica e o instinto gregário que o direciona, de modo que, mesmo em seu egoísmo, o homem colabora com o todo para receber algum benefício.

Na questão tributária, deve ser observado o Código Tributário Nacional, no seu artigo 145, § 1º, onde trata da capacidade contributiva. Neste ponto é de fácil conclusão que a República Federativa do Brasil, com o objetivo de uma melhor distribuição da riqueza, tributa mais intensamente os que auferem mais renda, para compensar a falta de receita dos menos favorecidos, ou seja, dos que possuem menos condições. Esse objetivo na busca uma melhor distribuição de renda e implementação da capacidade contributiva une o princípio da solidariedade à ideia de justiça.

5 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) (2012) revelam que a carga tributária do Brasil é uma das mais altas do mundo quando comparada à de países de renda *per capita* semelhante. Pode-se medir a carga de tributos que a sociedade suporta pelo conceito de carga tributária bruta, que é o total de tributos arrecadados (diretos e indiretos) em relação ao PIB (Produto Interno Bruto). Segundo este instituto, a arrecadação tributária no Brasil cresce ano a ano, batendo novos recordes em arrecadação. O estudo compara a voracidade tributária de 30 países com o nível de bem estar dos cidadãos, medido pelo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), elaborado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). E conclui: “Entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade.”

Neste mesmo estudo, o Ipea⁷ afirma que, em 2008, **a carga tributária líquida foi de 20,5% do PIB**. As transferências de previdência e assistência e os subsídios somaram 15,3% do PIB naquele ano. Essa distinção é importante, pois o volume de recursos mobilizado por estas transferências são resultado da atuação direta do Estado na redistribuição de renda. É um dinheiro que, arrecadado pelo

⁷ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) é uma fundação pública federal vinculada à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. Suas atividades de pesquisa fornecem suporte técnico e institucional às ações governamentais para a formulação e reformulação de políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiros. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em 3 jan. 2014

governo, não fica com ele para manutenção da máquina pública, mas é redirecionado ao bolso das famílias, que gastarão esses recursos no mercado, como quiserem.

Outro ponto muito importante no debate sobre o tamanho da carga tributária é o uso dos recursos. Boa parte da arrecadação de impostos e de outros tributos é destinada ao pagamento de juros da dívida pública e não ao financiamento de serviços públicos como educação, saúde, saneamento e segurança pública. Em 2008, o pagamento de juros sobre a dívida pública alcançou 5,6% do PIB.

Contudo, o tamanho da carga tributária pode ser relativizado pelo conjunto de transferências e subsídios previstos no sistema tributário e na política fiscal que orienta os gastos públicos. Aqui é necessário introduzir o conceito de carga tributária líquida, que corresponde à carga bruta deduzida de transferências e subsídios.

Quando o retorno de recursos para a sociedade por meio de transferências (como pensões e aposentadorias e outros benefícios previdenciários e assistenciais para idosos e/ou muito pobres e/ou portadores de deficiências) é socialmente mais justo, o efeito de uma carga tributária alta é relativizada, e o uso da carga tributária líquida deve ser considerado na discussão.

Ao considerar as transferências e o pagamento de juros da dívida pública, pode-se concluir que a carga tributária líquida, exclusive juros, era bem menor do que aparentava.

Assim, é preciso também pensar na qualidade dos bens e serviços que o Estado devolve em troca dos recursos que arrecada e na forma como faz isso. Se o Estado arrecada muito, mas oferece bens e serviços de qualidade, dificilmente a população questionará o tamanho da carga tributária. Contudo, quando a carga tributária é alta e os serviços oferecidos pelo Estado não são de boa qualidade, o questionamento é inevitável.

No Brasil, há uma percepção negativa do retorno social e econômico da arrecadação de impostos, ou seja, de que pagamos muito imposto e recebemos em troca serviços de baixa qualidade.

Corroborando com o que foi exposto, reportagem do jornal Folha de São Paulo, publicada em 17/05/2013, afirma que o Brasil é o campeão da "desigualdade horizontal", isto é, apresenta a maior diferença entre o que é cobrado a trabalhadores com a mesma renda, apenas pelo regime fiscal escolhido. A contribuição de um trabalhador brasileiro que paga o imposto Simples como pessoa jurídica é de 3,8% do rendimento. O percentual é quase dez vezes inferior ao pago por funcionário com carteira assinada (34,7%). Em outros países da região, a diferença chega a ser nula, como no Chile, ou de menos de três vezes, como no México.

Esta percepção não passou despercebida por Dávio Antonio Prado Zarzana (2010, p 11):

[...] Não há dúvida que a carga tributária é muito alta em nosso país. Grita-se contra ela, e com razão, mas poucos perguntam por que razão ela é tão grande. A resposta é simples: essa carga é alta porque a despesa é alta, notando-se que a despesa corrente tem crescido continuamente. Dessa maneira, deve-se voltar as baterias contra a despesa, que é o alvo certo. Enquanto a despesa for alta, a carga tributária não

pode ser reduzida. Pior ainda: à despesa alta alia-se a ineficiência da máquina administrativa pública, na qual só há as exceções de praxe. E esta alta e improdutiva despesa inibe o investimento público e também o privado, este por tabela, em resultado da alta carga tributária.

5.1 A regressividade da carga tributária no Brasil

Mais da metade da arrecadação tributária no Brasil provém de impostos indiretos e são pagos por toda a população. O imposto indireto incide sobre o valor dos bens e mercadorias comercializados. Este tipo de imposto acaba sendo cobrado nos preços desses bens e serviços. Assim, um cidadão de baixa renda, que compra uma mercadoria, paga o mesmo imposto que outro de renda mais alta.

O imposto indireto é regressivo proporcionalmente à renda das famílias. Se as famílias de menor renda pagam o mesmo imposto que as de renda mais alta ao consumir um produto, então, em termos do total da renda dessas famílias, esse tipo de imposto indireto incide desigualmente sobre a população – e por isso é chamado de regressivo.

6 ALGUMAS SUGESTÕES QUE VISAM A TORNAR A TRIBUTAÇÃO MAIS JUSTA

Por tudo o que foi exposto, cumpre aqui sugerir alguns pontos que podem resultar na prática de uma justiça fiscal.

6.1 Desonerar a cesta básica

Como vimos, a regressividade da tributação está relacionada ao elevado peso dos tributos indiretos no total da carga tributária. Famílias com rendas diferentes acabam pagando igual valor em tributos embutidos no preço de um mesmo produto. Desta forma, percebe-se que uma forma de atenuar este efeito regressivo seria fixar alíquotas mais baixas para itens essenciais, reduzindo, assim, o peso dos tributos para as famílias de menor renda, afinal, elas gastam a maior parte do orçamento com estes itens, entre os quais estão os componentes da cesta básica.

Portanto, entende-se que a redução da carga tributária sobre os preços dos alimentos é uma forma de amenizar a situação de pobreza em que vivem muitos brasileiros e tornar mais justo o Sistema Tributário Nacional.

6.2 Tributar os bens supérfluos considerados de luxo

Outra forma de atuar para reduzir a regressividade da tributação seria aumentar as alíquotas dos tributos que incidem sobre itens supérfluos, de luxo ou suntuosos. Assim, os efeitos de uma deso-

neração da cesta básica sobre a arrecadação tributária seriam compensados, ao menos parcialmente, pela maior incidência tributária sobre bens supérfluos, não essenciais.

6.3 Potencializar a cobrança do Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doações

O Imposto de Transmissão de *Causa Mortis* e Doações (ITCD ou ITCMD), previsto na Constituição Federal, é de competência dos Estados e do Distrito Federal e, por esta razão, é regulamentado pelas diferentes legislações estaduais. Ele é devido por todas as pessoas, físicas ou jurídicas, que receberem bens ou direitos como herança, doação e diferença de partilha, e pelo donatário, na transmissão.

A alíquota do ITCD varia conforme o tipo (doação ou *causa mortis*) e o valor transmitido ou doado, atingindo o máximo de 8%, de acordo com a Resolução nº 9, de 1992, do Senado Federal, que também autoriza a progressividade das alíquotas conforme o valor da herança.

Tornar o ITCD mais progressivo implicaria introduzir mais um elemento de justiça em nosso sistema tributário. Herdeiros com maior capacidade contributiva, que recebem heranças significativas, seriam tributados a uma alíquota maior do que aqueles que herdaram pequenos patrimônios. Além disso, possibilitaria também elevar a arrecadação deste imposto e, por conseguinte, a aplicação deste tributo em investimentos públicos estaduais que poderiam ser igualmente usados em benefício de toda a sociedade.

6.4 Aumentar os impostos sobre a propriedade da terra

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), previsto na Constituição Federal, é cobrado do proprietário de imóvel rural ou do titular de domínio útil ou possuidor a qualquer título. O fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana. Como no caso anterior, o Imposto Territorial Rural gera uma arrecadação ínfima para os cofres públicos: apenas 0,07% da receita administrada pela Receita Federal do Brasil, em 2012, e 0,04% da Carga Tributária Brasileira em 2011.

Insta salientar que o ITR é essencialmente um imposto direto, incidente sobre o patrimônio. Uma revisão da tributação da propriedade rural, propondo parâmetros atualizados para a incidência do imposto, as alíquotas e faixas de tributação, o valor da terra, os diversos conceitos de área rural (aproveitável, utilizável, tributável, etc.), contribuiria para elevar a progressividade prevista para este tributo no parágrafo 4º do artigo 153 da Constituição Federal, de forma a promover maior justiça tributária com redução de desigualdade social.

6.5 Tributação sobre a remessa de lucros

A remessa de lucros ao exterior das empresas estrangeiras não é tributada, o que resulta em um benefício questionável. No momento em que o Brasil é muito atraente para os capitais internacionais, esta medida estimula a remessa de lucros e não o reinvestimento no próprio país.

Entre as mudanças já realizadas e que favorecem a renda do capital está a isenção de imposto de renda sobre a remessa de lucros e dividendos ao exterior, com impacto econômico no balanço de pagamentos. É uma medida de atração de capital estrangeiro ao país, pois transmite maior segurança aos investidores quanto à remessa dos lucros e dividendos do capital aqui investido. Entretanto, é necessária uma reflexão acerca do impacto sobre o saldo de transações correntes do Brasil.

Portanto, o fim da isenção de IR à distribuição dos lucros e dividendos ao exterior é uma alteração necessária na legislação tributária e relevante para fins de justiça tributária no Brasil.

6.6 Cobrar IPVA sobre embarcações e aeronaves

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é de competência dos Estados e do Distrito Federal, e o fato gerador, como o próprio nome diz, é a propriedade de veículo automotor. As alíquotas podem ser diferenciadas de acordo com o tipo de veículo e a utilização. Cabe ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas sobre o valor venal do veículo.

Apesar de tributar a propriedade de veículos automotores, o IPVA não é cobrado de quem possui embarcações e aeronaves (barcos, lanchas, helicópteros, aviões etc.). Cabe lembrar que o Brasil é o país com a segunda maior frota de aviões executivos e o maior conjunto de helicópteros urbanos do mundo. Os proprietários geralmente possuem renda ou patrimônio elevado e, por isso, capacidade maior de contribuir para o financiamento do Estado. No entanto, isso não acontece por falta de clareza na legislação, o que levou o Supremo Tribunal Federal a não reconhecer tal cobrança.

Para que haja justiça tributária e harmonização das legislações estaduais, é necessário que se edite e aprove uma lei complementar regulamentando e normatizando nacionalmente o IPVA. Esta lei deve incluir aeronaves e embarcações no conceito de veículo automotor, a fim de eliminar um dos pontos mais controversos sobre este tributo e, ao mesmo tempo, contribuir para a promoção de maior justiça fiscal.

A edição de uma resolução do Senado Federal, cumprindo o mandado constitucional de definir alíquotas mínimas, certamente contribuiria para efeitos da referida harmonização.

6.7 Instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas

Uma discussão muito atual e com grande apelo na sociedade é a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no país, de forma que se tenha alguma desconcentração da riqueza, e não apenas da renda.

A tributação sobre grandes fortunas está prevista na Constituição Federal (artigo 153, VII), e a União, por intermédio do Congresso Nacional, pode instituir este imposto, definindo o que é grande fortuna, o fato gerador, as alíquotas e a base de cálculo, entre outros aspectos.

A tributação incidente sobre o patrimônio, como o IGF, opera como um instrumento de correção de distorções distributivas. Ao incidir sobre a renda estocada sob forma de bens e direitos, este imposto de fato recai mais sobre as maiores rendas que foram relativamente menos tributadas quando destinadas ao consumo.

6.8 A cobrança da contribuição de melhoria

Como vimos neste estudo, a contribuição de melhoria é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte. Assim, determinado órgão público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que constrói determinada obra que acarrete valorização imobiliária ao patrimônio do particular, deverá cobrar a contribuição de melhoria aos proprietários dos imóveis (sujeito passivo), que se beneficiaram com a valorização dos seus imóveis. Daí a justificação do tributo pelo princípio do enriquecimento sem causa, peculiar ao Direito Privado.

Portanto, se o Poder Público, embora agindo no interesse da coletividade, emprega recursos públicos em obras de grande envergadura, que acarreta valorização dos imóveis aí situados, impõe-se que este, em observância aos princípios de justiça e de moralidade, restitua parte do benefício originado do dinheiro alheio.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como vimos, o Sistema Tributário Nacional é extremamente regressivo, visto que tributa exorbitantemente aqueles possuidores de menor renda, e isso se justifica, em grande parte, pela opção do legislador em tributar primordialmente o consumo. Assim agindo, o Estado brasileiro não concretiza o princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no art. 145, parágrafo 1º, da Carta Magna, o qual determina que o cidadão deve ser tributado na medida de suas riquezas, devendo, portanto, os mais abastados contribuírem em uma proporção maior.

Desta forma, o brasileiro espera uma reforma tributária que desempenhe quatro funções básicas: o financiamento das atividades estatais, a redistribuição justa da renda, a equalização das desigualdades regionais e a justa repartição das receitas entre os entes da federação. Afinal, a verdadeira reforma tributária seria aquela que implicasse redução da carga tributária acompanhada de uma boa dose de **justiça fiscal**.

Neste contexto, a busca de um sistema tributário e fiscal mais justo deve arrecadar recursos progressivamente, segundo a capacidade contributiva de pessoas e empresas, e gastá-los de modo socialmente mais justo, destinando maior parte para a parcela da população que mais depende do gasto social.

Por outro lado, que venha com um sistema tributário mais progressivo, que tribute diferentemente e de forma crescente as diferentes faixas de renda, viabilizando maior distribuição da renda e da riqueza. Além de representar maior justiça social, estimularia fortemente o desenvolvimento econômico. Falar em progressividade da tributação é também considerar os aspectos de equidade do sistema tributário.

Por fim, como epítome de tudo o que foi discutido aqui, bem como visando a perspectiva de se concretizar uma melhor distribuição de renda e objetivando alcançar uma justiça fiscal, entende-se que a reforma tributária enseja as seguintes ações: a) a adoção de medidas que simplifiquem o sistema tributário; b) a redução da carga tributária sobre os produtos essenciais (cesta básica); c) regulamentação do IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas), previsto no artigo 153, inciso VII, da CF; d) Tributar os bens supérfluos e de luxo; e) potencializar a cobrança do Imposto de Transmissão de *Causa Mortis* e Doações; f) Aumentar os impostos sobre a propriedade da terra; g) Tributação sobre a remessa de lucros; h) Cobrar IPVA sobre embarcações e aeronaves e i) efetivar a cobrança da contribuição de melhoria.

REFERÊNCIAS

- BECKER, Alfredo Augusto Becker. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL oferece o pior retorno em benefícios em comparação à alta carga tributária. **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)**. Disponível em: http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14205&pagina=70>. Acesso em 20 fev. 2012.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.
- _____. **Exercício da Cidadania**. São Paulo: Lex, 2007.
- NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.
- TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2012.
- ZARZANA, Dávio Antonio Prado. **O país dos impostos**. São Paulo: Saraiva, 2010.

TRANSPARÊNCIA, EFICIÊNCIA E SIMPLICIDADE A SERVIÇO DA JUSTIÇA FISCAL: PROPOSTAS SUTIS DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS¹

Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba²

SUMÁRIO: Introdução. 1 Sistema tributário: em busca da transparência, eficiência e simplicidade. 2 Medidas pragmáticas de alcance da transparência, da eficiência e da simplicidade no Sistema Tributário Brasileiro: a busca pela justiça fiscal a partir de reformas tributárias pontuais. 2.1 Eficiência, transparência e simplificação na tributação sobre bens imóveis no Brasil: a justiça fiscal a partir da atuação coordenada dos entes políticos. 2.2 Eficiência, transparência e simplificação na tributação incidente sobre a atividade empresarial brasileira como medida de justiça fiscal. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Ao se intentar analisar o Sistema Tributário brasileiro, algumas medidas se revelam assaz importantes, tendo em vista a própria necessidade de delimitar cada um dos termos da pesquisa. A primeira providência, então, é identificar, no contexto doutrinário, o próprio conceito de sistema, a fim de definir a exata noção aplicável à tributação.

Dessa forma, a composição e os delineamentos do sistema tributário posto partem de um olhar que se estrutura a partir da Constituição Federal de 1988, enquanto foco irradiante dos mais relevantes vetores que devem conduzir a atividade administrativa tributária, com vistas a legitimar sua atuação de arrecadação dos valores imprescindíveis à manutenção da máquina estatal, respeitando-se os direitos fundamentais dos contribuintes.

Na esteira desse imenso desafio, é que se faz imperativa a busca de harmonização de toda a legislação tributária aos conceitos de transparência, eficiência e simplicidade, os quais atingem plenamente a efetivação de uma política tributária e não, meramente, uma política arrecadatória.

Contudo, por se tratar de medidas que visam a dinamizar o sistema posto, deve-se buscar, o mais urgentemente possível, a conciliação da teoria à prática, a fim de se visualizar medidas praticáveis em que efetivem as tão almejadas eficiência, transparência e simplicidade.

O objetivo desse trabalho é, portanto, investigar os aspectos conceitualmente erigidos acerca do Sistema Tributário brasileiro, nessa busca incessante por justiça fiscal, efetivação de verdadeira política tributária e respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, passando pela transparência, eficiência e simplificação.

¹ Artigo adaptado a partir do conteúdo da monografia intitulada "Sistema Tributário: em busca da transparência, eficiência e simplificação", vencedora do Prêmio Hugo de Brito Machado, no ano de 2013.

² Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará (Uece). Professora universitária. Auditora Fiscal Jurídica da Receita Estadual do Ceará. E-mail: fernanda.mara@sefaz.ce.gov.br / pacmara9@yahoo.com.br.

Em um primeiro momento, serão discutidos os contornos dos institutos mais importantes relativos à temática para, em um momento posterior, apresentar medidas com alto índice de praticabilidade e que promovam os valores mais elevados descritos na CF/88 a partir da reestruturação dos procedimentos a serem impostos pelos entes tributantes e que visem a racionalizar o processo de arrecadação dos tributos e cumprimento de obrigações acessórias.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO: EM BUSCA DE TRANSPARÊNCIA, EFICIÊNCIA E SIMPLICIDADE

Em uma tentativa de se flagrar o Sistema Tributário Nacional, especialmente na busca que se reveste de veras importante da transparência, da eficiência e da simplicidade, o termo sistema com que se inicia o estudo há de ser delimitado, evitando-se, assim, a ambiguidade ou a vagueza das palavras (ROSS, 2007), que tanto podem prejudicar a elaboração de um trabalho científico.

Dessa forma, sistema deve ser compreendido

como o objeto de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema. [...] as normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. (CARVALHO, 2012, p. 68-69 e 76)

Com isso, falar-se em sistema tributário brasileiro remonta ao elemento mais importante sob o qual se estrutura tal conjunto, qual seja, na atualidade, a Constituição Federal de 1988, fazendo-se a ressalva de que só se pode afirmar a existência de “sistema”, em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (MACHADO, 2011, p. 273). Contudo, como o próprio conceito acima deixa transparecer, o sistema, enquanto entidade complexa, possui diversos outros elementos que se relacionam, sendo fundamental que todos eles sejam orientados por um “vetor comum”.

Na doutrina brasileira, desde 1951, com Aliomar Baleeiro, passando por Sampaio Dória, Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza, Souto Maior Borges e Américo Lacombe, dentre outros, tem-se um histórico de desenvolvimento da noção relativa ao sistema tributário, culminando na apropriação de conceitos abrangentes, como o de dignidade humana e de segurança jurídica, dentre outros, os quais comprovam a constante evolução da matéria (ÁVILA, 2010, p. 18-21).

Assim, ao se falar em busca da transparência, da eficiência e da simplicidade no sistema tributário brasileiro, não se pode tentar localizar tais caracteres exclusivamente no Texto Fundamental, devendo tais signos serem a tônica de toda a legislação tributária vigente no país, seja na esfera federal, estadual, municipal ou distrital, bem como de toda a atuação estatal, desde os Chefes dos Poderes até o servidor mais recentemente admitido ao serviço público.

Partindo-se do fato de que o sistema será tratado em seu conceito abrangente, e já que se destacou alguns signos relevantes na estruturação deste trabalho, faz-se fundamental, também, que se admita à presente análise o significado daquilo que se busca encontrar: afinal, de que se trata ao se falar em transparência, eficiência e simplicidade? Corresponderia a um conjunto de **instrumentos**

utilizados para se atingir a tributação adequada ou de **metas** a serem alcançadas pela tributação?

Começando-se pelo conceito mais facilmente operável, mas não menos denso, em virtude de estar explícito na CF/88, a partir da redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, tem-se a eficiência como um dos princípios a serem obedecidos pela administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios³. Trata-se de conceito amplamente explorado pelos doutrinadores administrativistas e que ainda pouco reverbera entre os tributaristas⁴.

Deve-se destacar, ainda, que se encontram superadas discussões acerca da autonomia didática e científica do Direito Tributário, tendo em conta este haver brotado do Direito Administrativo, problemática que poderia ser reenfatizada a partir da redação do art. 37 da CF/88. Nesse ponto, ao se falar em administração pública, a qual deve curvar-se à eficiência, nos termos do art. 37, não restam dúvidas de que a administração tributária encontra-se plenamente submetida a esse princípio⁵.

Assim dito, a eficiência consistiria “no desempenho concreto das atividades necessárias à prestação das utilidades materiais, de molde a satisfazer necessidades dos usuários, com imposição do menor encargo possível, inclusive do ponto de vista econômico” (JUSTEN FILHO, 1997, p. 124). Dessa forma, vincula-se tal ideia ao atingimento dos objetivos com o menor custo, ou do modo menos oneroso possível. Como manifestações desse princípio, agregar-se-iam, ainda, os princípios da segurança e da atualidade (PORTO NETO, 1998, p. 89).

Pelo princípio da segurança, adotar-se-iam as técnicas conhecidas e todas as cautelas e providências possíveis para, em face das circunstâncias, reduzir o risco de danos. Já pela atualidade, os serviços públicos obrigam-se a uma constante atualização tecnológica, inclusive para autorizar o exercício de poderes de modificação, extinção unilateral da concessão ou aplicação das sanções contratuais previstas (GROTTI, 2006, p. 60).

Entretanto, Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 122) ressalva que a eficiência, na Administração Pública, não pode se apartar jamais do princípio da legalidade em virtude de que este se configura no dever administrativo por excelência⁶. Ao concluir o raciocínio, o jurista finca as bases históricas de tal princípio:

³ Constituição Federal de 1988, art. 37, *caput*.

⁴ Aqui se deve fazer referência ao XXXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado no ano de 2006, e cujos trabalhos foram coordenados pelo jurista Ives Gandra da Silva Martins. Por ocasião do evento, foi publicada obra intitulada “Princípio da eficiência em matéria tributária” que, de forma inédita, tratou especificamente de tal questão aplicável aos tributos. Além de tal obra, as conclusões do evento se encontram disponíveis na Revista de Doutrina do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao016/Ives_Martins.htm>. Acesso em 5 out. 2013.

⁵ Aqui se pode fazer referência a Alfredo Augusto Becker, o qual ressalta a autonomia didática do Direito tributário, contrapondo-se a A.D. Gianinini e G. Zanobini, por ele citados, os quais ressaltariam “a ‘autonomia’ apenas didática do Direito Tributário, para considerá-la um ramo do Direito Administrativo do qual deve ser destacado, para fins didáticos e de trabalho científico, esquecem-se que também o Direito Administrativo goza de uma ‘autonomia’ apenas didática” (BECKER, 2010, p. 31).

⁶ Identicamente a tal raciocínio, Hugo de Brito Machado (2011, p. 44) adverte que “não se deve admitir que os princípios da legalidade e da anterioridade da lei tributária, que são garantias do contribuinte, sejam simplesmente minimizados ou descartados”.

O fato é que o princípio da eficiência não parece ser mais do que uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da 'boa administração'. Este último significa, como resulta das lições de Guido Falzone, em desenvolver a atividade administrativa 'do modo mais congruente, mais oportuno e mais adequado aos fins a serem alcançados, graças à escolha dos meios e da ocasião de utilizá-los, concebíveis como os mais idôneos para tanto'. Tal dever, como assinala Falzone, 'não se põe simplesmente como um dever ético ou como mera aspiração deontológica, senão como um dever atual e estritamente jurídico'. (MELLO, 2010, p. 122)

Aproximando-se da eficiência em matéria tributária, a qual carrega os caracteres até agora expostos, pode-se dizer que esta compreende a "adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal" (MARTINS, 2007). Trata-se de conceituação ampliada e que vem a agregar outros valores também insertos no texto constitucional, focando em medidas que visem ao estabelecimento de uma política tributária⁷ e não meramente uma política arrecadatória⁸.

Sob tal ótica é que se erige o conceito de eficiência do Sistema Tributário brasileiro presente-mente discutido, na qual existe um equilíbrio entre as necessidades do Estado e os direitos dos contribuintes⁹. Trata-se de corte conceitual que se fará deveras importante quando da análise, a seguir, de algumas medidas pragmáticas para efetividade de tal princípio em sede de tributação.

A seguir, instados a discorrer acerca da transparência, deve-se destacar que tal vocábulo remonta a outra ideia, bastante difundida no Direito Consumerista, portanto, na esfera privada, e que pertine ao direito à informação¹⁰. Assim, estando de posse de todas as informações acerca de determinado produto ou da prestação de um serviço, em tese, instaurar-se-ia uma relação **transparente** entre usuário/consumidor e empresa.

Aprofundando-se a temática e buscando suas raízes no Estado Democrático de Direito, pode-se identificar duas ordens de valores a que este se submete: à vontade democraticamente definida e à vontade juridicamente positivada. Esta, como já se viu ao se tratar da eficiência, representa submissão ao princípio da legalidade. Já no tocante à vontade democraticamente expressa, positivada ou não,

⁷ "Política Tributária é o estabelecimento de parâmetros para o exercício do poder impositivo, que levem em conta, de um lado, as necessidades do Estado na prestação de atividades públicas e, de outro, os limites ao poder de tributar e os direitos dos contribuintes. Segundo a Constituição, tem por finalidades a justiça fiscal e o desenvolvimento do país" (MARTINS, 2007).

⁸ "Já política de arrecadação, também sob o prisma da eficiência, diz respeito ao manejo dos instrumentos arrecadatórios de forma a não desvirtuar os vetores e as finalidades da política tributária, e não mero aumento da carga tributária, muitas vezes em detrimento dos valores fundamentais ao Estado de Direito" (MARTINS, 2007).

⁹ Aqui vale a transcrição de trecho de obra especialmente dedicada ao estudo dos direitos dos contribuintes, na qual Hugo de Brito Machado (2009, p. 27) acresce o importante fator de aceitação do papel de contribuinte, o qual só pode ser imputado quando se tem o que ele denomina de "consciência fiscal": "Para que todos os cidadãos se sintam contribuintes, o que falta é a denominada consciência fiscal, a consciência de que a carga tributária não pesa apenas nos ombros de quem tem o dever legal de efetuar o pagamento dos tributos, mas também sobre os ombros de quem, como comprador ou tomador de serviços, paga um preço no qual estão embutidos os tributos".

¹⁰ Conforme Cabana (2006, p. 255), "na Carta de Proteção do Consumidor do Conselho da Europa de 17.5.1973 reconheceu-se a informação como um dos direitos básicos do consumidor. Na Organização das Nações Unidas, a Resolução da Assembleia-Geral 30/248, de 16.4.1985, a qual cuida de Diretrizes para a Proteção do Consumidor, determina que é necessário promover o acesso dos consumidores à informação (art. 3º)".

encontra-se esta situada no campo mais vasto da legitimidade, princípio substantivo específico do Direito Público que informa, particularmente, o Direito Constitucional (MOREIRA NETO, 2006, p. 82).

Dessa forma, como pré-requisito de uma relação legitimamente estruturada, a transparência insere-se como o caminho necessário a ser trilhado pelos debates políticos,

impregando toda a estrutura do Estado democrático, passa a ser necessariamente informativa, em maior ou menor grau, de toda sua ação, conforme o grau de discricionariedade de decisão aberto pela Constituição e pelas leis do País, aos legisladores, administradores ou mesmo aos juízes. É essa vontade geral popular, em última análise, a definitiva dos interesses públicos, que deve ser atendida pela ação do Estado, especialmente, em sua atividade administrativa. A fidelidade da ação dos Poderes Públicos à vontade do povo democraticamente manifestada, que Maurice Duverger tem como uma conformidade da ação do Estado com a teoria do poder que se tem como verdadeira, qualifica essas ações, agentes, governos e os próprios regimes segundo atendam ou não aos interesses da sociedade (MOREIRA NETO, 2006, p. 82)¹¹.

Isto posto, agora na seara tributária, a transparência há de ser meta a ser alcançada, bem como vetor a ser empregado diuturnamente pelas administrações tributárias, ampliando-se as possibilidades de debates políticos acerca dos rumos da tributação e oportunizando o conhecimento, por toda a sociedade, das medidas fiscais adotadas, mormente diante das imensas possibilidades a partir da utilização dos meios tecnológicos.

Em virtude do atual estágio evolutivo da sociedade brasileira, democraticamente estruturada a partir de 1988, não há como se construir uma relação legítima sem que haja transparência na atuação dos agentes públicos, bem como de todos os dados acerca da arrecadação e da execução orçamentária, os quais demonstrem apego às finalidades eleitas pelo texto constitucional e buscadas por toda a comunidade.

Há de se compreender, ainda, que a transparência há de pautar toda a atividade legiferante, especialmente ao se tratar das “quase sempre” (para não dizer apenas “sempre”) complexas, confusas e abundantes legislações tributárias¹², que muitas vezes encobrem engodos difíceis de serem desvendados pelos contribuintes. Da mesma forma, se se busca uma política tributária transparente, não se pode admitir a concessão de benefícios e incentivos fiscais às escuras, os quais rompem com a ética que há de haver entre as unidades federadas, fissurando o princípio federativo¹³.

¹¹ Aqui se deve fazer um aparte para explicitar o amplo movimento da sociedade brasileira que eclodiu a partir de junho de 2013, em praticamente todas as capitais do país, e que demonstram um alto grau de insatisfação dos cidadãos com as políticas econômicas, fiscais e sociais adotadas pelo Governo. A partir de um discurso apartidário, as pessoas clamam por maior transparência dos gastos públicos, redução no nível de corrupção, cominação de penas mais severas aos maus administradores, dentre outros pontos. Nesse tocante, deve-se buscar essa ampliação do debate político de que trata o autor, como forma de legitimar as decisões tomadas pelos governantes e atender aos interesses da sociedade.

¹² Tal situação já foi exposta por Alfredo Augusto Becker (2010, p. 3-7), sob a expressão “manicômio jurídico-tributário”, emprestada de Lello Gangemi, Professor Catedrático da Universidade de Nápoles, que expressa a profusão de leis tributárias, bem como uma doutrina desconexa e complicada.

¹³ Conforme já defendi em alguns artigos científicos publicados, tal ideia aplica-se, mais apropriadamente, à chamada “Guerra Fiscal” do ICMS, na qual os Estados e o Distrito Federal, em uma atitude de afronta à ética que deveria reger as suas relações (o que normalmente acontece às espreitas, também, ridicularizando a transparência que há de ser buscada nas relações tributárias) editam decretos que contrariam acordos inicialmente firmados ou mesmo concedem benefícios e incentivos fiscais à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o que afronta a própria redação constitucional (art. 155, § 2º, inc. XII, alínea g). Dentre todos, cite-se: PACOBAHYBA, 2011.

Conforme apontado por Grupenmacher (2012, p. 45), “a adoção de uma postura ética por parte do contribuinte verifica-se, sobretudo, com o adimplemento das obrigações tributárias. O Estado, por seu turno, atua eticamente quando, ao exercer o poder de imposição tributária, observa fielmente os direitos e garantias do contribuinte”.

Com isso, como forma de se agregar em um conceito a transparência que se defenderá no sistema tributário brasileiro, pode-se dizer que esta representa o conjunto de instrumentos a serem utilizados pelos fiscos com vistas a oportunizar à sociedade o conhecimento integral e irrestrito de toda a atuação concernente ao atingimento das metas de política tributária. Ademais, a transparência será, também, a meta a ser alcançada por tais administrações, ao se afirmarem como expressão do princípio democrático.

Por fim, mas não menos importante, resta agora tratar acerca da simplicidade, aqui tomada sob o viés da simplificação. Longe de parecer reducionista, a simplificação parece atrelar-se visceralmente à chamada “burocracia”, revelando-se como um antídoto contra os procedimentos lentos e repetitivos ainda adotados pela Administração Pública¹⁴.

Conforme apontou Philippe Beaugonin (1977, p. 13-14),

A simplificação e o aperfeiçoamento dos trabalhos administrativos só são possíveis se os estudos forem conduzidos de acordo com um método. Este método deve permitir a supressão ou, pelo menos, a diminuição do desperdício de material, de matéria, de tempo, de espaço e de energia, provocado pelo consumo destes elementos na execução de um determinado trabalho. O resultado final deve ser o da utilização de um método de trabalho mais simples, mais rápido e mais seguro do que o utilizado anteriormente.

Dessa forma, a simplificação do sistema tributário nacional pertine à necessária racionalização dos processos, à revisão dos métodos e procedimentos impostos à adoção pelos contribuintes para cumprir suas obrigações tributárias. Nesse ponto, em consonância com a bipartição de tais obrigações empreendida pelo art. 113 do Código Tributário Nacional, há de se fazer algumas ressalvas.

A primeira delas consiste em algo que parece inverter toda a lógica esperada de uma política tributária, afinando-se mais ao conceito de política arrecadatória: o cumprimento das obrigações tributárias acessórias¹⁵, no Brasil, parece ter se tornado mais relevante do que o próprio cumprimento das obrigações principais¹⁶.

¹⁴ Aqui se pode citar importante programa que visa a simplificar o procedimento de desembaraço aduaneiro de importação e de exportação adotado pelo Governo brasileiro, a ser implementado gradualmente a partir de dezembro de 2013. Denominado de projeto “Porto sem papel”, a medida adotada pela União visa a reduzir o tempo de espera nos portos brasileiros, aproximando-se de um padrão internacional condizente com uma grande economia do mundo, tendo em vista o desperdício de dinheiro ao se levar a uma repetição de procedimentos desnecessários por parte dos importadores/exportadores, bem como pelos próprios fiscais. Apenas a título de exemplo, uma mercadoria a ser internalizada no mercado brasileiro pode ser inspecionada pela Receita Federal do Brasil, pela Vigilância Sanitária, pela Polícia Federal, dentre outros. Para cada uma dessas fiscalizações, exige-se o preenchimento de formulários despadronizados e que compreendem, no mais das vezes, as mesmas informações, configurando-se uma repetição absurda e odiosa, que gera custos desnecessários. A partir do inovador projeto, **simplificam-se** os procedimentos e padronizam-se as obrigações acessórias, o que vem a partir do estudo dos métodos adotados no processo do Comércio Exterior. Dentre outras, pode-se citar interessante matéria disponível no site http://www.cnt.org.br/Paginas/Agencia_Noticia.aspx?n=6402. Acesso em: 23 out. 2013.

Esse fato torna-se extremamente relevante de ser discutido, tendo em vista que, conforme estudos empreendidos pela própria Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, chega-se a resultados absurdos de posicionamento do Brasil em relação a outros países do mundo, ao se considerar o custo para se atender às obrigações acessórias:

No quesito “Número de Horas Gastas”, o Brasil ocupa a pior posição do ranking, a 183ª colocação. Segundo a PwC, a empresa brasileira dispende anualmente 2.600 horas para cumprir com suas obrigações fiscais, mais que o dobro da penúltima colocada – a Bolívia –, onde gastam-se 1.080 horas. (...) De fato, isso pode estar prejudicando o quesito “Peso da Tributação em relação aos Lucros”, no qual a posição do Brasil também é bem ruim: 168ª colocação, estimando-se que os tributos nacionais representem 67,1% do lucro da empresa. (SOARES, 2012, p. 5-6)

A segunda ressalva que atine à simplificação indica que o cumprimento das obrigações tributárias torna-se irracional pela falta de compartilhamento de informações entre as próprias entidades tributantes¹⁷, o que revela um federalismo construído à base da desconfiança entre os entes, o que culmina em repetição indevida de dados a serem disponibilizados pelos contribuintes, bem como alcança uma ineficiência cabal no desenvolvimento da política tributária¹⁸.

Como se verá a seguir, ao se tratar das medidas práticas, especialmente em se tratando dos tributos que incidem sobre bens imóveis, há um completo descaso e, muitas vezes, um subjetivismo por parte da Administração, que poderia ser contornado a partir do compartilhamento de informações entre os próprios entes, recolhendo os valores que se fazem necessários ao Estado e respeitando-se os direitos dos contribuintes.

Com tudo isso, finalizando as referências que serão fundamentais para a construção das medidas pragmáticas, pode-se resumir que a simplificação do sistema tributário brasileiro passa pela adoção de métodos racionais para o cumprimento das obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias, evitando-se a indesejada burocratização de procedimentos e a agregação de custos ou ônus financeiros desnecessários.

¹⁵ CTN, art.113, § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

¹⁶ CTN, art.113, § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹⁷ Aqui vale transcrever excerto da Constituição Federal, o qual representa um avanço ainda não efetivado plenamente pelas Administrações Tributárias: “Art. 37, inciso XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio” (destacado).

¹⁸ Deve-se fazer referência, aqui, ao Programa de Simplificação do Sistema Tributário, coordenado pela Associação Comercial de São Paulo e subscrito pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), e entregue à Presidenta Dilma Rousseff, com três medidas conectadas e que “servem para simplificar e agilizar processos, dar maior segurança jurídica, alterar alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e adequar a legislação às demandas atuais do Brasil”. Matéria disponível em: www.etco.org.br/noticias/etco-informa/etco-subscribe-programa-de-simplificacao-do-sistema-tributario-entregue-a-dilma-rousseff. Acesso em: 24 out. 13.

2 MEDIDAS PRAGMÁTICAS DE ALCANCE DA TRANSPARÊNCIA, DA EFICIÊNCIA E DA SIMPLICIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: A BUSCA PELA JUSTIÇA FISCAL A PARTIR DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS PONTUAIS

Ultrapassadas as questões estritamente doutrinárias e de recorte dos significados fundamentais a serem desenvolvidos no presente trabalho, partir-se-á para os delineamentos gerais de duas medidas práticas que, caso adotadas, podem efetivar a transparência, a eficiência e a simplicidade no Sistema Tributário brasileiro.

A importância dessa apresentação se dá em virtude de que, conforme se viu acima, o atingimento de tais objetivos só se opera eficazmente a partir da adoção de padrões diferenciados pela administração pública, evidenciando esforços no sentido de alcançar uma real política tributária, e não meramente uma política arrecadatória.

Para tanto, as medidas práticas indicarão dois pontos fundamentais do sistema e que representem verdadeiras incongruências decorrentes da estruturação da tributação no Brasil, especificamente a partir do desenho constitucional, as quais se aprofundam pelo que aqui já foi denominado de “federalismo da desconfiança”¹⁹: a primeira dessas medidas envolve a tributação de bens imóveis e a segunda delas envolve uma parcela da tributação incidente sobre as empresas.

2.1 Eficiência, transparência e simplificação na tributação sobre bens imóveis no Brasil: a justiça fiscal a partir da atuação coordenada dos entes políticos

Uma das primeiras incongruências que podem ser apontadas no sistema tributário brasileiro, refere-se à tributação que envolve bens imóveis. De acordo com a estruturação de competências prevista nos arts. 153, 155 e 156, os seguintes impostos possuem conexão com bens imóveis, considerando-se a construção do critério material das respectivas regras-matrizes de incidência²⁰: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI).

¹⁹ Como exemplo de situação que expressa essa desconfiança entre os entes, pode-se citar o penoso processo de implementação do Simples Nacional no Brasil, em especial pela forma de arrecadação a partir de documento único, o qual revolucionou os sistemas até então desenvolvidos pela Receita Federal do Brasil. Conforme relata Silas Santiago, “não havia paralelo desse modelo no sistema de arrecadação federal, e isso com certeza influenciou positivamente a RFB na busca de melhores soluções para sua arrecadação própria. É preciso salientar que Estados e Municípios nutriam grande desconfiança com relação à Receita Federal do Brasil, e esse sentimento durou um tempo que parecia nunca terminar. Houve muitos e desagradáveis conflitos, principalmente no primeiro ano. Eles imaginavam que a RFB iria dominar as ações e as decisões no Simples Nacional, e teriam necessariamente de mostrar força, principalmente no início do processo” (SANTIAGO, 2011, p. 18).

²⁰ A regra-matriz de incidência tributária é conceito inovador concebido por Paulo de Barros Carvalho e que pode ser assim identificado: “A construção da regra-matriz de incidência, como instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico” (CARVALHO, 2009, p. 146).

Quanto ao primeiro deles, o ITR, de competência federal, a CF/88 possibilitou que os Municípios que assim desejarem, celebrem convênio com a União, com vistas a fiscalizar e cobrar o imposto, desde que não implique redução do valor a pagar ou qualquer outra forma de renúncia.

Trata-se de medida que visa a estimular a cobrança de um tributo que possui dificuldades operacionais para sua implementação, em virtude da extensão territorial brasileira: imagine-se a imensidão de imóveis rurais no país, muitos deles distantes de qualquer formalização junto aos órgãos competentes e que, anualmente precisam ser reavaliados para fins de cobrança do ITR. Ademais, outro aspecto visado é fornecer àqueles municípios que se interessam pela medida, fonte de arrecadação originariamente não prevista²¹:

A repartição da receita tributária do ITR entre a União e os Municípios (50% para a União e 50% para o Município em que situado o imóvel) fica alterada na hipótese de opção do Município pela fiscalização e cobrança de que trata este inciso (referindo-se ao inc.III, §4º, art. 153, CF/88), cabendo, então, ao Município, a totalidade da receita relativa ao ITR por ele lançado (100%), [...] (MELO; PAULSEN, 2010, p. 185).

O segundo dos impostos citados, ITCD, de competência estadual, diferentemente da regularidade anual de cobrança do ITR, apenas é cabível quando de transmissão por morte ou mesmo por ato de liberalidade (doação). O que o aproxima do ITR, todavia, é a mesma dificuldade em avaliar bens imóveis, sejam rurais ou urbanos, que sejam transmitidos no país. Ademais, por normalmente representar parcela pouco significativa da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal²², que se satisfazem com os valores arrecadados a título de ICMS, acaba-se investindo pouco no tributo, pelo seu alto custo de implementação e pouco retorno arrecadatário.

O terceiro e o quarto impostos, IPTU e ITBI, ambos de competência municipal, possuem arrecadações que são um reflexo da desestrutura administrativa normalmente encontrada nos municípios brasileiros. Ademais, a existência de diversos métodos para a avaliação dos imóveis, associada à chamada “Planta Genérica de Valores”, acabam por dificultar sobremaneira a mensuração da base de cálculo. Para o IPTU, a base de cálculo corresponde ao valor venal do imóvel, sendo identicamente considerada a do ITBI (MELO; PAULSEN, 2010, p. 294-303)²³.

Quanto a esses impostos municipais, a falência do Estado brasileiro no tocante ao compartilhamento de informações, chega à situação mais drástica: é bastante comum, em um mesmo município,

²¹ Vale destacar que a União tem empreendido parcerias importantes com os municípios que optam pela fiscalização e cobrança do ITR. Assim, disponibilizou link específico em seu site com todas as informações necessárias à celebração do convênio, a legislação aplicável ao imposto, bem como a capacitação dos servidores envolvidos, por meio de cursos à distância. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/ITRConvenios/2008/default.htm>. Acesso em: 24 out. 13.

²² Apenas a título de exemplo, pode-se citar a arrecadação do ITCD, no Estado do Ceará, em 2012, a qual foi da ordem de R\$ 43.867.000,00 (quarenta e três milhões, oitocentos e sessenta e sete mil reais), quando, no mesmo período, o ICMS representou R\$ 7.646.410.000,00 (sete bilhões, seiscentos e quarenta e seis milhões, quatrocentos e dez mil reais), o que representa pouco mais de 0,5% deste imposto. Dados disponíveis no site do Confaz, relativamente a todas as unidades federativas: <ww1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>. Acesso em: 24 out. 13.

²³ Há de se considerar doutrina divergente, a qual compreende que seriam divergentes as bases de cálculo do ITCD/ITBI daquelas indicadas para o ITR/IPTU. Para tal corrente, haveria bitributação se tais bases de cálculo coincidissem, ou seja, haveria desrespeito ao princípio da reserva de competência impositiva. Dentre todos, cite-se: FURLAN, 2001.

proceder-se à cobrança do ITBI sobre o valor venal atualizado do imóvel e, ainda assim, o IPTU continuar sendo recolhido com uma base de cálculo excessivamente defasada. Tal situação, inclusive, já foi julgada plenamente aceitável pelo Superior Tribunal de Justiça²⁴, em uma demonstração da ineficiência, falta de transparência e complicação para delimitação dos tributos brasileiros.

Com tudo isso, vê-se que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios carecem de instrumentos que, tomados em seu conjunto, reduziriam sobremaneira a ineficiência e as arbitrariedades nas cobranças dos impostos citados. Propõe-se, então, a utilização de um sistema informatizado único, mensurador da base de cálculo dos imóveis brasileiros, a ser alimentado por todos os entes segundo critérios científicos previamente determinados, como os comumente utilizados pelo georreferenciamento, e que simplificariam sensivelmente a atuação estatal, além de promover maior transparência e eficiência na cobrança dos tributos.

No tocante ao georreferenciamento, já existem iniciativas em plena operacionalização pelo Ministério do Desenvolvimento Agrário²⁵ e pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra)²⁶. Além de tudo isso, há de se destacar que tal medida poderia envolver, ainda, a Caixa Econômica Federal e os cartórios de registro de imóveis, os quais possuem informações valiosas sobre valores venais de imóveis, bem como, quanto à primeira, o fato de contar com corpo técnico específico para a realização de avaliações.

Contudo, uma medida dessa magnitude careceria da iniciativa de algum ente, o qual lançasse as ideias primordiais da estrutura a se formar e mobilizasse as demais unidades federadas no sentido de adesão e definição do seu conteúdo essencial. A partir daí, a tributação envolvendo imóveis no Brasil, que foi estruturada de forma que tem trazido sérias dificuldades a todos os entes, passaria a ser racionalizada, visando maior eficiência da política tributária, maior transparência dos métodos e da apuração do tributo, e simplificação para os servidores envolvidos na cobrança, bem como para o próprio contribuinte, o qual saberia de antemão, identificar a base de cálculo das exações.

2.2 Eficiência, transparência e simplificação na tributação incidente sobre a atividade empresarial brasileira como medida de justiça fiscal

Aqui, por fim, uma proposta mais ousada, mas não menos aplicável. Já foram claramente demonstradas na primeira parte do trabalho, as enormes obrigações impostas às empresas no Brasil, em

²⁴ Assim dispõe o voto do Min. Benedito Gonçalves, Relator do AgRg nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 36.076 – SP: “Conforme assentado pela decisão agravada, a jurisprudência desta Corte Superior já pacificou o entendimento de que o valor venal adotado para fins de tributação do ITBI não está vinculado ao utilizado para a cobrança do IPTU, uma vez que a maneira de apuração dessa base de cálculo e a modalidade de lançamento desses impostos são diversas, podendo o fisco arbitrar a valor venal do imóvel transmitido, nos moldes do art. 148 do CTN”. Semelhante decisão, conforme defende a tese aqui esposada, só obstaculiza a eficiência, a transparência e a simplificação do Sistema Tributário. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201101059457&dt_publicacao=04/09/2013>. Acesso em: 24 out. 13.

²⁵ Disponível em: <<http://www.mda.gov.br/terralegal/pages/georreferenciamento>>. Acesso em: 24 out. 13.

²⁶ Disponível em: <<http://www.incra.gov.br/index.php/noticias-sala-de-imprensa/noticias/11283-prorrogado-prazo-de-georreferenciamento-para-imoveis-rurais-com-menos-de-500-hectares>>. Acesso em: 24 out. 13.

virtude de uma carga tributária relativamente elevada, bem como da imposição de complicadas obrigações acessórias, as quais, muitas vezes, parecem ser mais importantes que o próprio pagamento do tributo devido.

Contudo, observando o cenário nacional, verifica-se que algumas iniciativas, ainda na década de 1980, com a edição da Lei nº 7.256, de 27 de dezembro de 1984, passaram a construir um modelo diferenciado para um setor produtivo da economia que normalmente ficava turvado pela grandiosidade das grandes empresas: aqui, situa-se o histórico de evidenciação das pequenas empresas brasileiras, cuja evolução tem se tornado ainda mais patente.

Atualmente, pode-se apontar uma alteração substancial no tratamento tributário conferido a esse grupo de pequenas empresas, a partir da promulgação da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a qual instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, estabelecendo normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Tal lei é resultado de um amplo processo de reivindicação social quanto à regulamentação de disposição constitucional atinente ao tratamento diferenciado e favorecido a ser conferido às microempresas e às empresas de pequeno porte. Capitaneados pela União, os Estados e Municípios da federação, juntamente com a sociedade civil, organizaram-se para criar um complexo sistema que alcançasse a meta constitucional.

No contexto dessa lei, destaca-se o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte -Simples Nacional, o qual envolve todo o conteúdo tributário do tratamento diferenciado e favorecido concedido às ME e às EPP.

Para o que interessa ao intento de proporcionar maior eficiência, transparência e simplificação do sistema tributário, especialmente no tocante ao desenvolvimento das atividades empresariais, optar-se-ia por estruturar para as demais empresas, que não apenas as pequenas, toda a tributação nas mesmas bases já utilizadas pelo Simples Nacional.

Assim, se tal sistema já se encontra em pleno uso pelas pequenas empresas, qual seria o óbice em expandi-lo, visando a uma maior racionalização de processos e evitando-se uma repetição desnecessária de informação de dados? Dessa forma, por exemplo, em um sistema único, mas que abrangesse as peculiaridades de cada tributo, poder-se-ia, ao final, instrumentalizar-se uma única declaração formal, bem como poderia ser expedido uma única guia para pagamento, com a devida separação dos valores correspondentes a cada ente, a ser feita pela própria instituição bancária, a partir da tecnologia disponível do código de barras.

Dessa maneira, a cobrança dos tributos poderia ocorrer de forma mais eficiente, satisfazendo às necessidades do Estado e respeitando os direitos dos contribuintes de não serem ridicularizados pela existência de inúmeros padrões a serem repetidos, para apuração do tributo. A transparência e a simplificação, então, viriam como decorrências absolutamente naturais de um sistema racionalmente estruturado e coordenado pelos fiscos interessados.

Assim, a utilização de uma forma inovadora de cumprimento das obrigações tributárias poderia

ser estendida a diversos outros segmentos empresarias, englobando os tributos que mais impactam na atividade dessas empresas, tais como o Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e o Imposto sobre a Prestação de Serviços (ISS), além de algumas contribuições, também para as grandes empresas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No âmbito do Direito Tributário, um dos temas que mais demanda investigação é a questão em torno da evolução do Sistema Tributário Nacional, legitimando a atuação dos fiscos aos interesses pretendidos pela sociedade. Nessa busca, contrabalança-se o interesse arrecadatório, necessário à manutenção da atividade estatal, com o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes.

O conceito de sistema tributário há de ser o mais alargado possível, possibilitando que toda a legislação tributária brasileira seja irradiada pelos valores superiores dispostos na CF/88 e que representem vetores do desenvolvimento social.

Com isso, a busca pela eficiência, pela transparência e pela simplicidade do Sistema Tributário brasileiro rompe a questão doutrinária e toda a sociedade clama por medidas efetivas que priorizem uma tributação mais justa e que não se transforme em um verdadeiro calvário para os contribuintes.

Neste tocante, foram propostas medidas efetivas, que passam por uma maior troca de informações entre os fiscos, aprimorando a relação jurídico-tributária estabelecida entre o ente tributante e os contribuintes, bem como a partir da utilização de modelos já vencedores, como o Simples Nacional, os quais oportunizam que o crédito tributário seja satisfeito com menos obrigações acessórias a serem impostas às pessoas físicas e jurídicas.

Como se vê, a temática é complexa e totalmente emergencial, de forma que o Estado brasileiro deve, de forma progressiva e inovadora, alinhar políticas fiscais ao respeito aos direitos dos contribuintes, efetivando, na maior medida possível, a eficiência, a transparência e a simplificação em suas atividades de cobrança de tributos.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BEAUGONIN, Philippe. **Simplificação administrativa**. Tradução de Sampaio Marinho. Lisboa: Pórtico, 1977.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.
- CABANA, Roberto M. Lopez. Dever de informação ao usuário na Argentina. In: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Direito Administrativo Econômico**. São Paulo, Malheiros, 2006, p. 255 - 263.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Teoria dos serviços públicos e sua transformação. In: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Direito Administrativo Econômico**. São Paulo, Malheiros, 2006, p. 39-71.
- GRUPENMACHER, Betina Treigher. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: CALVALCANTE, Denise Lucena et al. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Concessão de serviços públicos**. São Paulo: Dialética, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Conclusões do XXXI Simpósio Nacional de Direito Tributário. **Revista de Doutrina TRF-4**, ano 2007. Disponível em: < http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao016/Ives_Martins.htm>. Acesso em: 23 out. 13.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo: Parte introdutória, parte geral e parte especial**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- PORTO NETO, Benedito. **Concessão de serviço público no regime da Lei nº 8.987/95**. São Paulo: Malheiros, 1998.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2007.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Custo do cumprimento das obrigações acessórias no Brasil**. Brasília: Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2012. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/9849/custo_cumprimento_soares.pdf?sequence=1>. Acesso em 23 out. 13.

CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA É ELEVADA: MITO OU VERDADE?

Jurandir Gurgel Gondim Filho¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 A evolução do papel do Estado. 2 Justificativa econômica para a existência do Estado. 2.1 Falhas de mercado. 3 Atividade financeira do Estado. 4 Sistema tributário. 4.1 Princípio do benefício. 4.2 Princípio da capacidade de contribuição. 4.3 Tributos diretos e indiretos. 4.4 Características do Sistema Tributário Nacional. 5 A carga tributária brasileira é elevada: mito ou verdade? 5.1 Carga tributária e investimento em educação. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Qualquer investigação da cena contemporânea revelará uma revolução no sistema econômico mundial, levando as nações ao enfrentamento do grande desafio do início deste século que é a reforma ou reconstrução do Estado.

Na realidade, os princípios e as práticas econômicas têm, ao longo do tempo, moldado o cotidiano dos cidadãos e, por conseguinte, da sociedade. Inegavelmente, a história brasileira não foge à regra e mostra que coube ao Estado o papel de indutor do desenvolvimento econômico, demonstrado pela expansão considerável que o setor público apresentou nos últimos tempos.

Tal expansão, entretanto, trouxe a reboque um crescimento do volume de despesas do governo e, em consequência, uma elevação semelhante no volume total de recursos necessários ao financiamento das atividades que passou a exercer.

Atualmente, o conhecimento sobre assuntos de finanças públicas se faz necessário mais do que nunca, uma vez que a maior parte dos complexos problemas das sociedades modernas, tais como globalização, riqueza, desigualdade social e a questão do meio ambiente, entre outros, está atrelada a problemas de natureza econômica e atuação do setor público nesse contexto.

É por meio do conhecimento das finanças públicas que se forma uma visão mais ampla e crítica de todo funcionamento da sociedade econômica, permitindo que se responda às diversas questões que envolvem política fiscal, orçamentária, sistema tributário e carga tributária e investimentos públicos e desenvolvimento socioeconômico.

Essa expansão durante o processo histórico da participação do Estado na vida dos brasileiros exigiu destes uma contribuição maior para o financiamento dos gastos públicos, fazendo com que

¹ Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC). MBA em Finanças pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC). Especialista em Finanças Públicas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Secretário Municipal de Finanças de Fortaleza. E-mail: jggondim@terra.com.br.

a carga tributária se elevasse sem a contrapartida dos serviços públicos de qualidade, gerando uma insatisfação generalizada de bem estar social nacional. Entretanto, é importante ter em mente alguns aspectos que tornam o assunto carga tributária brasileira nada simplista. Esse artigo tenciona esclarecer alguns desses aspectos de forma a construir um contraponto a uma afirmação dita reiteradas vezes sobre a carga tributária brasileira, colocando sempre uma dúvida que consiste numa indagação: Será que carga tributária brasileira é realmente elevada?

Para responder tal indagação, inicialmente faremos uma abordagem sobre a evolução do papel do Estado e a justificativa econômica para existência do setor público, destacando os principais objetivos da intervenção governamental fazendo uma ponte para a necessidade de financiamento do setor público, evidenciando o surgimento da atividade financeira atrelada a do Estado, notadamente a política fiscal na sua vertente tributária. Na sequência, destacamos algumas características do sistema tributário como preâmbulo da análise da carga tributária nacional, e por fim, é feita uma abordagem dos aspectos relevantes que desmistificam ou melhor clarividência a questão sempre recorrente sobre a elevada carga tributária nacional.

1 A EVOLUÇÃO DO PAPEL DO ESTADO

Desde tempos imemoriais, os seres humanos se juntaram em associações, começando com a família e os grupos de parentesco e se estendendo até o Estado moderno. Para que os Estados existam, os indivíduos e grupos têm que ceder a um órgão público autoridade em certas áreas importantes, como a defesa nacional. Esse órgão deve possuir poder coercivo sobre todas as outras formas organizacionais dentro de determinado território.

Em 1651, com o seu Livro “O Leviatã”, Thomas Hobbes afirmava que o homem em seu estado natural era egoísta e egocêntrico, como os recursos são escassos estava armado ambiente perfeito para as contendas

[...] imitando a criatura racional, a mais excelente obra da natureza, o Homem. Porque, pela arte, é criado aquele grande Leviatã a que se chama Estado, ou Cidade em latim (Civitas), que nada mais é senão um homem artificial, de maior estatura e força do que o homem natural, para cuja proteção e defesa foi projetado. (HOBBS, 1651, p.15)

Thomas Hobbes, sob inspiração absolutista, definiu o Estado como *Salus Populi*, ou seja, a segurança do povo. O Estado deve cuidar do aparato jurídico institucional e das relações contratuais entre os membros da sociedade, para que não sejam gerados conflitos, e a própria sociedade seja prejudicada.

Desta forma, o Estado é uma criação racional do homem, cuja decisão foi substituir uma existência com mais liberdade, mas com pouca segurança, por uma existência com pouca liberdade, mas com mais segurança.

Recapitulando a história do Estado desde os seus primórdios, ele mostra como a noção do papel do Estado evoluiu até produzir, tanto nos países industriais quanto nos em desenvolvimento, uma tremenda expansão do Estado, saindo do enfoque da quantidade para a qualidade das ações estatais.

A partir do século XVIII, mediante conquistas e colonização, os Estados nacionais incorporaram aos seus territórios a maior parte do mundo. Com a desintegração dos impérios e a pretensão à condição de Estado por parte de grupos minoritários, o número de nações cresceu acentuadamente. De 50 países independentes em 1945, hoje o número de membros das Nações Unidas aumentou para 193.

Seja no “Príncipe” de Maquiavel e no “Leviatã” de Hobbes, o debate gira em torno dos direitos e obrigações recíprocas dos Estados e dos cidadãos. Quase todas essas tradições reservam ao Estado um papel na provisão de bens públicos e meritórios. Nada há de novo na utilização de recursos do Estado para fornecer bens públicos essenciais e aumentar a produtividade privada, favorecer a promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Entretanto, fora dessas funções mínimas, observa-se muito menos acordo quanto ao papel apropriado do Estado na promoção direta do desenvolvimento. Os mercantilistas do século XVII viam um papel importante para o Estado na direção do comércio. Somente depois que Adam Smith escreveu “A Riqueza das Nações”, no final do século XVIII foi que se passou a reconhecer o mercado como o melhor instrumento para promover o crescimento e aumentar o bem-estar da sociedade. Segundo essa opinião, o Estado deveria limitar-se a certas funções básicas – proporcionar bens públicos como a defesa, garantir a segurança da pessoa e da propriedade, educar os cidadãos e impor o cumprimento dos contratos – considerados essenciais para o florescimento do mercado.

Adam Smith, embora refutasse a estrutura de um estado intervencionista, já estabelecia quatro princípios gerais que deveriam nortear um sistema tributário ótimo, a fim de atender o financiamento das atividades mínimas estatais, a saber:

- a) Os indivíduos devem contribuir para receita do Estado na proporção de suas capacidades de pagamento, ou seja, em proporção a seus rendimentos;
- b) O tributo a ser pago deve ser certo e não arbitrário, com o valor a ser pago e a forma do pagamento devendo ser claros e evidentes para o contribuinte;
- c) Todo tributo deve ser arrecadado da maneira mais conveniente para o contribuinte.
- d) Todo tributo deve ser arrecadado de forma que implique o menor custo possível para o contribuinte, além do montante arrecadado pelo Estado com o tributo.

Na escalada do tempo, uma série de acontecimentos incentivou a uma maior participação do Estado. O primeiro evento foi a Revolução Russa de 1917, que levou à abolição da maior parte da propriedade privada e entregou ao Estado o controle de toda atividade econômica. Em seguida foi a Depressão dos anos 30, que provocou no mundo não comunista uma devastação econômica tão grande que forçou os Estados a experimentar políticas contra cíclicas para restaurar a atividade eco-

nômica. O terceiro acontecimento provocado pela Segunda Guerra Mundial foi a rápida desintegração dos impérios europeus. Assim, o Estado assumiu novos papéis e ampliou funções que já vinha desempenhando. Em meados do século 20, a variedade de tarefas executadas pelos governos incluiu não só uma provisão de infraestrutura e serviços públicos, mas também um apoio muito maior aos serviços de educação e saúde. Entre os anos 30 e os 60 do século passado, o Estado foi promotor do desenvolvimento econômico e social.

A partir dos anos 70, porém, face ao seu crescimento distorcido e ao processo de globalização, o Estado entrou em crise e se transformou na principal causa da redução das taxas de crescimento econômico, da elevação das taxas de desemprego e do aumento da taxa de inflação.

A popularidade do ativismo estatal em todo o mundo entrou em decadência. Os choques dos preços do petróleo na década de 70 foram os fatores finais para a expansão do Estado. Baseado no ativismo estatal, os custos dessa estratégia de desenvolvimento se intensificaram quando ocorreu a crise da dívida nos anos 80, e o preço do petróleo caiu. Essa crise teve como causa fundamental o desequilíbrio fiscal que pôs em cheque o modo de intervenção do Estado.

A ineficiência do Estado, inclusive o das empresas estatais, parecia gritantemente óbvio por toda parte. Os governos começaram adotar políticas destinadas a reduzir o alcance da intervenção do Estado na economia. Os Estados diminuíram a sua participação na produção, nos preços e no comércio. Estratégias favoráveis ao mercado ganharam firmeza em grande parte do mundo.

A figura 1 identifica que o papel do Estado ao longo do tempo é pendular, desde os tempos de Maquiavel e Hobbes até os dias atuais, essa questão da oscilação entre uma participação mais ativista com atuações mínimas do Estado sempre vem à tona.

Nesse contexto de transição em direção a um modelo menos estatizante e centralizador surgiu o neoliberalismo na década de 90. O pêndulo oscilou do modelo de desenvolvimento dominado pelos Estados dos anos 60 e 70 para o Estado minimalista dos anos 80 e 90 com a ideia de reformar o Estado central, a quem deve caber as funções de regulação entendidas como: previsão, análise, formulação de políticas, legislação e avaliação.

O pêndulo, mais uma vez, oscila nesse início de século, tanto isto é fato que saímos da década de 90 com a ideia capitalista de que a economia não precisa do Estado para acontecer, durante anos se propagou uma evangelização neoliberal avassaladora em defesa de um estado mínimo, entretanto, essa forma de atuação mais uma vez é posta em xeque, tendo em vista que entramos na 1ª década do século XXI com a defesa de um estado mais intervencionista em face da crise financeira que se instalou no mundo inteiro.



Figura 1: A Evolução das funções do Estado

O fato é que a despeito da discussão se o Estado deve ter uma atuação mínima ou mais intervencionista, pois sua presença e necessidade não se discute, é que sua imprescindibilidade deve estar atrelada a sua eficiência, eficácia e efetividade é como afirmava Thomas Hobbes em seu livro *Leviatã*: **“a vida sem um estado efetivo, capaz de manter a ordem é solitária, pobre, desagradável, incivil e curta”**.

Para além da abordagem teórica e filosófica para existência do estado existe a abordagem econômica, que traz em seu escopo a necessidade premente do atendimento de condições por meio do que se convencionou chamar de atividade financeira, tendo precipuamente como objeto a questão fiscal, que tem com preocupação a política tributária (obtenção de receitas) e política orçamentária (gastos públicos) exigindo assim, a construção de um sistema tributário moderno, que além de ter como escopo o financiamento das despesas do governo, deve também procurar atender vários objetivos no intuito de contribuir efetivamente para o desenvolvimento econômico e social do país.

2 JUSTIFICATIVA ECONÔMICA PARA A EXISTÊNCIA DO ESTADO

Uma das maiores dificuldades para a redefinição do papel do Estado é que o contexto de atuação é dinâmico. Se considerarmos a forma pela qual as forças econômicas e sociais globais alteraram as concepções vigentes do Estado, vemos claramente que ele mantém um papel característico no domínio econômico que visa o desenvolvimento econômico e social. O ponto de partida da moderna teoria das finanças públicas é que o governo não deveria causar danos. Se a economia de mercado está indo bem – satisfazendo as demandas do consumidor a custo mais baixo –, então não há necessidade intervenção direta do governo. Entretanto, **as falhas do mercado continuam oferecendo argumen-**

tos econômicos poderosos a favor da intervenção do Estado.

É quando os mercados falham em trabalhar bem – quando as demandas não são atendidas ou os custos estão altos – que deveríamos considerar intervenção governamental. Basicamente, a atuação do governo justifica-se com o objetivo de eliminar as falhas de mercado, que consiste num conjunto de condições sob as quais uma economia de mercado não obteve êxito em distribuir os recursos de maneira eficiente, isto é, as chamadas distorções alocativas, distributivas e estabilizadoras e promover a melhoria do padrão de vida da coletividade.

Musgrave, citado por Riani (2002, p. 41), estabeleceu três funções básicas a serem exercidas pelo governo. São elas: (i) **alocativa**: assegurar o ajustamento na alocação dos recursos; (ii) **distributiva**: assegurar o ajustamento na distribuição da renda e da riqueza; e (iii) **estabilizadora**: assegurar a estabilização socioeconômica.

2.1 Falhas de mercado

Entende-se por falhas de mercado o conjunto de condições sob as quais uma economia de mercado não logra distribuir os recursos de maneira eficiente. Deve-se a muitas razões o malogro do mercado, que tem muitos graus. As implicações no que tange ao papel do Estado e à forma de intervenção pública podem ser bem diferentes em cada caso.

O sistema de “Economia de Mercado” tem as seguintes metas:

- Eficiente alocação dos recursos escassos;
- Distribuição justa de renda;
- Estabilidade de preços.

Na verdade, esse tipo de sistema é uma grande simplificação da realidade e apresenta falhas em seu funcionamento que o impedem de atingir tais metas. Essas falhas são:

- Provimento dos bens públicos;
- Externalidades;
- Incapacidade da perfeita alocação dos recursos
- Distribuição justa de renda.

A fronteira entre o setor público e privado é explicável, em boa medida, pela existência de bens com possível rivalidade, diferentes graus de exclusividade e externalidades associadas a bens que, normalmente, ficariam nas mãos do setor privado. Nesses casos, dizemos que há falhas nas instituições de mercado, que mantêm ou levam à produção estatal. Bens públicos puros, com rivalidade no consumo e altos custos de exclusão, são aqueles que têm a provisão pública. Sendo assim, **o provimento dos bens públicos** encontra justificativa na sua oferta por meio do orçamento público quando os bens são não rivais (o consumo por um usuário não reduz o estoque disponível para outros) ou se para esses

bens não se aplica o princípio da exclusão (os usuários não podem ser impedidos de consumi-los). Devido a essas características, é inviável cobrar pelo consumo de bens públicos e, por isso mesmo, o setor privado não dispõe de incentivos para fornecê-los.

No que se refere **às externalidades**, a imperfeição do sistema de preços se configuraria quando as ações econômicas desenvolvidas por produtores e consumidores exercessem efeitos incidentes sobre outros produtores ou consumidores e que escapam ao mecanismo de preços, isto é, uma pessoa ou empresa prejudicam ou beneficiam outros sem que a pessoa ou empresa pague ou receba compensação. A poluição é um exemplo de uma externalidade negativa, que impõe à sociedade custos não compensados. O benefício mais amplo que uma população alfabetizada representa para a sociedade é uma externalidade positiva da educação. A atuação governamental visaria então reduzir as externalidades negativas e promover as positivas mediante regulamentação, tributação, subsídios ou provisão direta.

Ainda no âmbito das inadequações da economia de mercado, o modelo de concorrência pura e perfeita admite que a economia funcione com a maior eficiência possível. Entretanto, existe uma falha que consiste na incapacidade do mercado de **promover uma perfeita alocação de recursos**. A iniciativa privada não se interessaria em alocar recursos em projetos que exigissem altos investimentos e apresentassem retorno lento, tais como a construção de usinas hidroelétricas, portos etc. Desta forma, cabe ao setor público promover ajustamentos na alocação de recursos para o desenvolvimento de atividades que não são desenvolvidas eficientemente pelo sistema de mercado devido ao alto custo de seu investimento ou a baixa margem de retorno sobre o investimento. Outra situação que demanda a atuação de governos é quando há imperfeições na concorrência decorrente da presença de poucos produtores (monopólios e oligopólios) que têm o poder de influenciar na formação de preços no mercado causando distorções no equilíbrio de mercado.

Devido à incapacidade de o mercado de sozinho **promover uma distribuição justa de renda**, cabe ao governo viabilizar, por meio de orçamento público, políticas de distribuição de renda consistentes, no intuito de tirar de um para melhorar a situação de outros menos favorecidos, na busca de assegurar o atendimento às necessidades básicas da maioria dos cidadãos. Uma forma de redistribuição de renda no Brasil é a inclusão de pessoas idosas de baixa renda no sistema previdenciário mesmo que elas nunca tenham contribuído para o sistema e, outro exemplo, amplamente divulgado, é o Programa Bolsa Família.

Por fim, exige-se do Estado atuação sobre a economia por meio de políticas econômicas (fiscal, monetária) com objetivo de atingir as variáveis macroeconômicas na busca da estabilidade de preços e combate a grandes flutuações do nível de emprego, com o fito de permitir a **manutenção do equilíbrio do sistema econômico**.

No exercício das funções descritas por Musgrave, a atuação estatal buscará atingir alguns ob-

jetivos que estão simplifiadamente agrupados em quatro grandes categorias: **(1) Satisfação das Necessidades Coletivas; (2) Manutenção da Estabilidade Econômica; (3) Promoção do Crescimento Econômico; e (4) Melhoria na Distribuição da Renda.** Por meio da utilização dos instrumentos fiscais e monetários, o governo desenvolverá cada uma dessas funções que, embora tenham objetivos específicos, são bastante inter-relacionadas e consubstanciam a atividade financeira do Estado.

3 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Nos tópicos anteriores procurou-se explicar a evolução do papel do Estado, e a justificativa econômica para sua existência e a relação entre uma economia de mercado pura sem a interferência do governo com uma economia mista, cuja participação do governo é exigida. Se faz mister demonstrar que a própria existência do Estado trouxe a reboque o exercício de uma atividade que lhe proporcionasse a obtenção de recursos e alocação destes na economia a fim de obter o máximo de bem-estar para sociedade.

O Estado intervém em quase todas as atividades humanas cresce de importância o estudo das necessidades públicas. Desde o início, o ente estatal dirigiu suas atividades para suprir as chamadas necessidades públicas.

Crepaldi (2008) afirma que o conceito de necessidade pública e de bem comum varia muito conforme o tempo, o estágio de desenvolvimento e especialmente a vontade do governante que está no poder. É aquela necessidade que o Estado vai satisfazer, ou seja, aquela que prioritariamente vai atender. Um ideal de promover o bem estar, o desenvolvimento das potencialidades e a noção do que seja bem comum constituem finalidade do Estado

Assim, o Estado encontra sua legitimidade e razão de ser no atendimento das necessidades sociais. O incremento dessa atividade envolve gastos vultuosos que são custeados pelas sociedades como um todo. O Estado, como o homem, exerce várias atividades, várias funções, a fim de que possa concretizar os seus objetivos. O Estado, assim, exerce uma atividade política, jurídica, de segurança, etc., da mesma forma o homem mantém inúmeras atividades sociais, de lazer e culturais. Entre estas atividades, exercemos funções comuns, que é a Atividade Financeira – é a procura de meios notadamente pecuniários para satisfazer as necessidades públicas. Sendo assim, entende-se por atividade financeira do Estado o conjunto de atos voltados para a obtenção, gestão e aplicação de recursos pecuniários nos fins perseguidos pelo Poder Público visando à satisfação das necessidades da coletividade.

Nesse sentido, o Estado participa, direta ou indiretamente, das relações econômicas, a partir de vários instrumentos de política econômica, tais como: política fiscal, controle cambial, movimento do comércio internacional, controle de preços, emissão da moeda etc. O principal deles, que tem maior

reflexo na atividade financeira do Estado, é a política fiscal, ou seja, aquela desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio e investimento dos serviços públicos. Assim, a política fiscal, segundo Matias (2009, p. 120), orienta-se em duas direções:

- **Política tributária** - que se materializa na captação de recursos para atendimento das funções da administração pública, por meio de suas distintas esferas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).
- **Política orçamentária** - que se refere especificamente aos gastos, ou seja, aos atos e medidas relacionados com a forma de aplicação dos recursos, levando em consideração a dimensão e a natureza das atribuições do poder público, bem como a capacidade e a disposição para seu funcionamento pela população.

Ante tudo o que foi exposto anteriormente, conclui-se que cabe ao Estado, portanto, a responsabilidade de viabilizar o funcionamento dos serviços públicos essenciais demandados pela coletividade. Para atingir esse objetivo, ficou claro que o Estado necessita de recursos financeiros, que são obtidos por meio da política tributária, a fim de promover os serviços indispensáveis ao perfeito funcionamento das atividades estatais e ao bem comum da população. Dessa maneira, a principal fonte para o custeio das necessidades públicas decorre do sistema tributário, que se materializa por meio da transferência de parcelas dos recursos dos indivíduos e das empresas para o governo, completando, assim, o círculo financeiro entre sociedade e Estado.

Para efeito deste artigo e, ao objetivo a que se propõe, iremos nos deter à política tributária, notadamente no que se refere ao nosso sistema tributário buscando evidenciar os aspectos que esclareçam e respondam a indagação sobre a carga tributária brasileira.

4 SISTEMA TRIBUTÁRIO

O mecanismo da tributação, associado às políticas orçamentárias, intervém diretamente na alocação dos recursos, na distribuição de recursos na sociedade e pode, também, reduzir as desigualdades na riqueza, na renda e no consumo. A tributação é um instrumento pelo qual o governo obtém recursos coletivamente para satisfazer às necessidades da sociedade.

O sistema de tributação variará de acordo com as peculiaridades e também com determinadas situações políticas, econômicas e sociais de cada país. Mesmo que os sistemas de tributação sejam diferentes, eles se constituirão assim mesmo no principal mecanismo de obtenção dos recursos públicos no sistema capitalista.

O sistema tributário pode desenvolver papéis diferentes, dependendo dos objetivos a serem alcançados e de determinadas situações específicas. O fato é que, independentemente das alterações que possam ser feitas, o sistema tributário continua sendo o principal instrumento de política

fiscal do governo.

Existem várias análises que apontam diferentes maneiras de como deveria funcionar o sistema de tributação e que objetivos ele deveria tentar alcançar. De uma forma ou de outra, espera-se que um sistema de tributação siga quatro pontos básicos:

- O primeiro: obtenção de receitas para financiar os serviços públicos;
- Cada indivíduo deveria ser taxado de acordo com sua capacidade para pagar;
- Os tributos devem ser universais, impostos sem distinção a indivíduos em situações similares;
- Os tributos seriam escolhidos de forma a minimizar sua interferência no sistema de mercado, a fim de torná-lo eficiente.

Por princípio, o sistema de tributação deveria ser o mais justo possível. Entretanto, o conceito de justiça nem sempre é de fácil determinação. Como uma tentativa de aproximar o sistema dentro daquilo que possa ser considerado mais justo, a análise da aplicação da tributação baseia-se no princípio dos benefícios e no princípio da capacidade de pagamento.

4.1 Princípio do benefício

Estabelece que cada indivíduo na sociedade pagará um tributo de acordo com o montante de benefícios que ele recebe. Quanto maior benefício, maior seria a contribuição e vice-versa. Assim, o princípio do benefício associa a contribuição do indivíduo com os benefícios que ele recebe dos bens e serviços oferecidos pelo governo.

Uma grande dificuldade encontrada pelo princípio do benefício é se tratar com os bens coletivos ou bens públicos puros. Esse óbice está na impossibilidade de se apurar adequadamente seus benefícios para cada indivíduo na sociedade. Se isto é possível, torna-se realmente difícil de estabelecer a parcela de tributo que é devida a cada indivíduo na sociedade.

4.2 Princípio da capacidade de contribuição

Dada esta situação, solução encontrada é a de se introduzir no sistema de tributação o princípio da capacidade de contribuição. Esse princípio distribui o ônus da tributação entre os indivíduos na sociedade de acordo com sua capacidade de contribuição, medida usualmente pelo nível de renda. Esse princípio tem duas vantagens sobre o anterior: primeiro permite que determinada pauta de serviços públicos seja oferecida à sociedade sem que haja exclusão ou discriminação, entre os indivíduos, quanto ao seu uso e benefícios; segundo, ele se torna um princípio mais justo à medida que o sacrifício individual é feito na mesma proporção e de acordo com a capacidade de pagamento de cada um.

4.3 Tributos diretos e indiretos

A diferença básica entre esses tributos está na maneira pela qual eles afetam os indivíduos na sociedade. Enquanto o tributo direto incide sobre os rendimentos dos indivíduos, o indireto é cobrado normalmente com base nos bens e serviços que satisfazem a parte de suas necessidades. O imposto sobre a renda coloca-se como o melhor exemplo dos tributos diretos, enquanto o imposto sobre o consumo caracteriza mais adequadamente os tributos indiretos.

4.4 Características do Sistema Tributário Nacional

A tributação caracteriza-se como mecanismo de solidariedade social, no qual é retirado do patrimônio particular do cidadão uma porcentagem da sua renda auferida, em prol do financiamento dos serviços públicos e da implementação dos direitos sociais, tendo como finalidade a diminuição das desigualdades sociais. Sendo assim, a carga tributária de um país é composta pela incidência de tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, ou seja, da demonstração real de capacidade contributiva, e tributos indiretos, que se caracterizam por incidirem nos produtos e serviços, a partir de uma demonstração indireta de capacidade contributiva. No Brasil o que ocorre é que o peso da tributação indireta é muito maior que o da tributação direta, fazendo com que haja uma onerosidade maior da parcela populacional com menor poder aquisitivo.

Os resultados obtidos até agora não são absolutamente conclusivos, mas impostos sobre a propriedade e a renda tendem a penalizar mais fortemente os mais ricos, enquanto que os impostos sobre vendas de bens e serviços penalizam os mais pobres. Impostos sobre a propriedade, como o IPTU e o IPVA, acabam associados mais fortemente a quem tem propriedades de maior valor. Já impostos como o ICMS estão associados mais a, por exemplo, gastos básicos de alimentação e vestuário, que, juntamente com outros gastos básicos, representam uma fatia maior do orçamento das pessoas de renda mais baixa.

Um sistema tributário deve ser imparcial ou justo no tratamento dos indivíduos. Todavia, o conceito de justiça social, afirmado anteriormente, não é questão trivial. Uma possível interpretação é que cada indivíduo deveria pagar seus impostos de acordo com os benefícios recebidos do governo na provisão de bens e serviços. Aliás, esse conceito é usado por boa parte da sociedade brasileira em argumentos contra aumentos da carga tributária, alegando-se que não existe contrapartida do governo na prestação de serviços para o contribuinte como, por exemplo, educação e saúde de qualidade aceitável para a população que paga imposto. É nesse tocante, que reside o ponto central desse artigo, oferecer ao leitor a clarividência de alguns aspectos sobre a carga tributária brasileira, para não

cairmos na tentação de afirmações incompletas, cujo discurso absoluto de ser alta ou baixa a carga tributária brasileira atende a objetivos específicos de grupos de interesses, e a despeito da percepção que o retorno social da tributação não satisfaz plenamente às necessidades coletivas e individuais, o que é fundamental o esclarecimento para compreensão do leitor.

5 A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA É ELEVADA: MITO OU VERDADE?

Neste tópico, iremos tratar da carga tributária brasileira: suas características e mudanças após a Constituição de 1988. O objetivo é que, no final da leitura, o leitor tenha uma visão mais clara da complexidade do tema a ponto de se ter condições de responder com mais lucidez a indagação acima mencionada.

A reforma tributária realizada por meio da Constituição de 1988 teve como principal motivação a desconcentração da receita disponível do setor público. A Constituição de 1988 intensificou a descentralização do federalismo fiscal brasileiro, entretanto, o Brasil, na verdade, nunca funcionou na prática como um regime federalista, pois a União sempre exerceu um grande poder sobre os estados e os municípios das principais capitais.

A reação da sociedade brasileira nos últimos anos indica um desejo de mudar esse arranjo institucional, a partir de um sistema fiscal que permita uma relação de poder menos assimétrica. A conclusão a que se chega é que as três principais bases tributárias foram, de modo geral, distribuídas da seguinte forma: a renda para o governo federal, o consumo para os estados e a propriedade para os municípios, permitindo-se de alguma forma a complementação de receita tributária de um nível de governo com base tributária de outro.

Entretanto, a União também se valeu da Constituição de 1988, que permitiu que contribuições para a seguridade social tivessem como fator gerador o faturamento das empresas, daí surgiu a Cofins-Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. O que se verifica desde então é o uso intenso por parte da União de contribuições sociais e tributos cumulativos como fonte de receita. Com base na tabela abaixo, constata-se a maior preponderância das contribuições no total da receita administrada pela Receita Federal do Brasil que é da ordem de 30,7%.

Tabela 1: Arrecadação Tributária Federal 2012 em R\$ milhões

Discriminação	Valor R\$
1.Receitas Administradas pela RFB	992.089
1.1.Imposto de Renda	264.146
1.2.IPI (exceto IPI-vinculado)	29.962
1.3.Imposto de Importação e IPI vinculado	47.076
1.4.Contribuições (*)	304.114
1.5.Receita Previdenciária	302.321
1.6.Outros	44.470
2.Receitas Administradas por outros órgãos	37.171
3.Total	1.029.260

Fonte: Receita Federal do Brasil

(*) CPMF, COFINS, PIS/PASEP, CSLL e CIDE-COMBUSTÍVEIS.

Por conta das peculiaridades do sistema tributário brasileiro é que a carga tributária brasileira decorrente se apresenta de forma desequilibrada e revela uma preferência pela tributação sobre bens e serviços e, em particular, pelos tributos cumulativos, que têm participação exagerada na arrecadação total. A tabela abaixo apresenta a distribuição da carga tributária entre as principais bases de incidência.

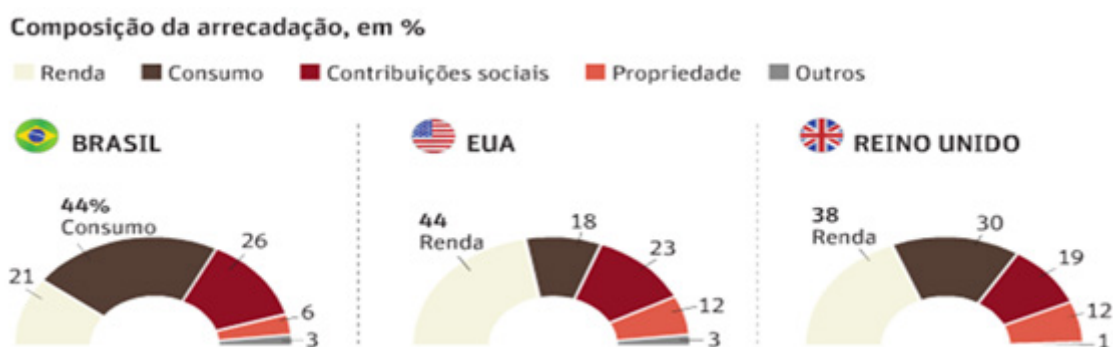
Tabela 2: Carga Tributária por base de incidência - 2012

Base de Incidência	R\$ Bilhões	%PIB	%TOTAL
Bens e Serviços	695,58	15,8%	43,55%
Salários e Mão-de-Obra	414,02	9,4%	25,92%
Renda, Lucros e Ganhos	317,80	7,2%	19,90%
Patrimoniais	58,03	1,3%	3,63%
Comércio Exterior	31,09	0,7%	1,95%
Taxas	25,60	0,6%	1,60%
Transações Financeiras	30,74	0,7%	1,92%
Demais	24,35	0,6%	1,52%
Total	1.597,21	36,4%	100,00%

Fonte: Balanço Geral da União;STN;IBGE;RFB.

A maior proporção da carga tributária brasileira cabe aos impostos sobre bens e serviços que, em 2012, corresponderam a 43,55% da arrecadação total. A opção por esses tributos pode ser atribuída a dois fatores importantes: sonegação e custo de cobrança do imposto. Os tributos sobre bens e serviços, possivelmente, são mais fáceis de cobrar, e também mais difíceis de sonegar, inclusive devido ao uso do mecanismos de substituição tributária. Entretanto, cabe salientar, o que muitos analistas e grande parte do público não especializado criticam o uso excessivo desses impostos e argumentam que eles são regressivos, uma vez que os tributos que incidem sobre o consumo são os mesmos para pessoas ricas e pobres. Essa preponderância por impostos indiretos conjugado com a baixa participação relativa dos impostos diretos sobre a renda e a propriedade agrava ainda mais o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro. Desta forma, no intuito de evidenciar esse caráter regressivo, é importante destacar a comparabilidade demonstrada pela figura abaixo que, enquanto no Brasil a representatividade do consumo na composição da arrecadação é da ordem de 44%, nos países ricos, a média é de 29%.

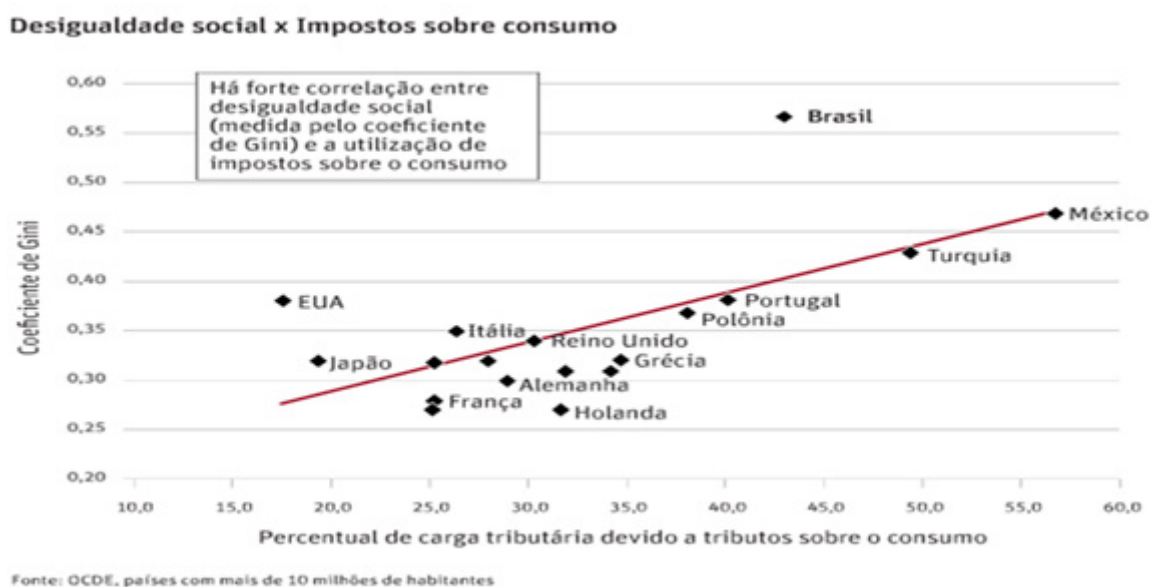
Figura 2: Composição de arrecadação comparativa de países





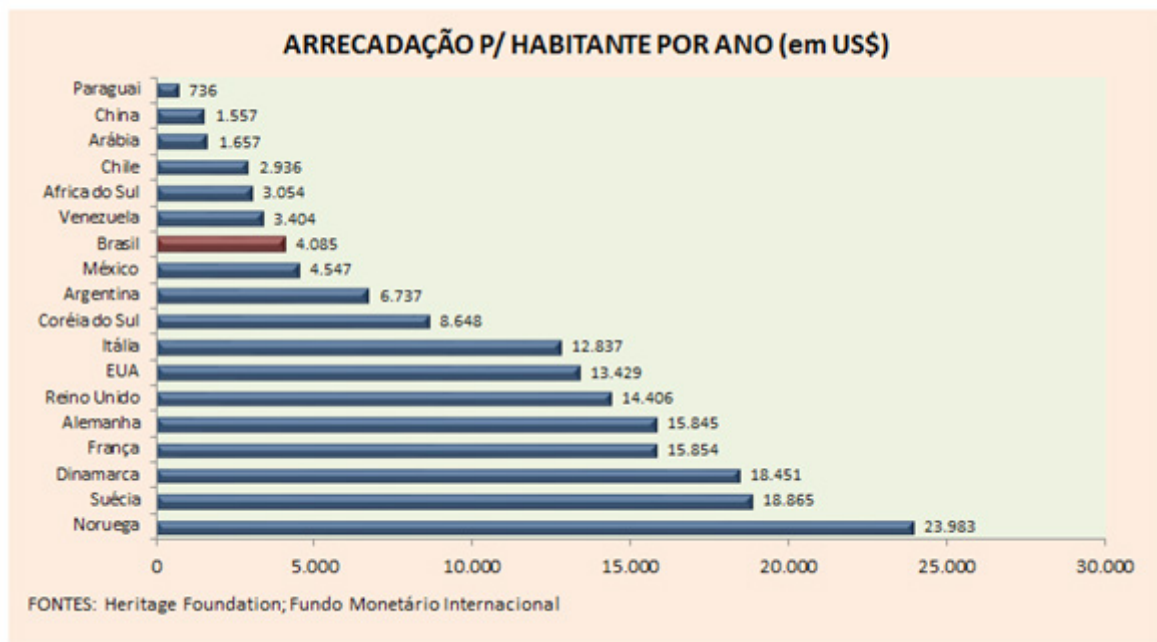
Ademais, existem estudos que estabelecem uma correlação entre essa preponderância com o nível de desigualdade social.

Figura 3: Correlação entre desigualdade social e imposto sobre consumo



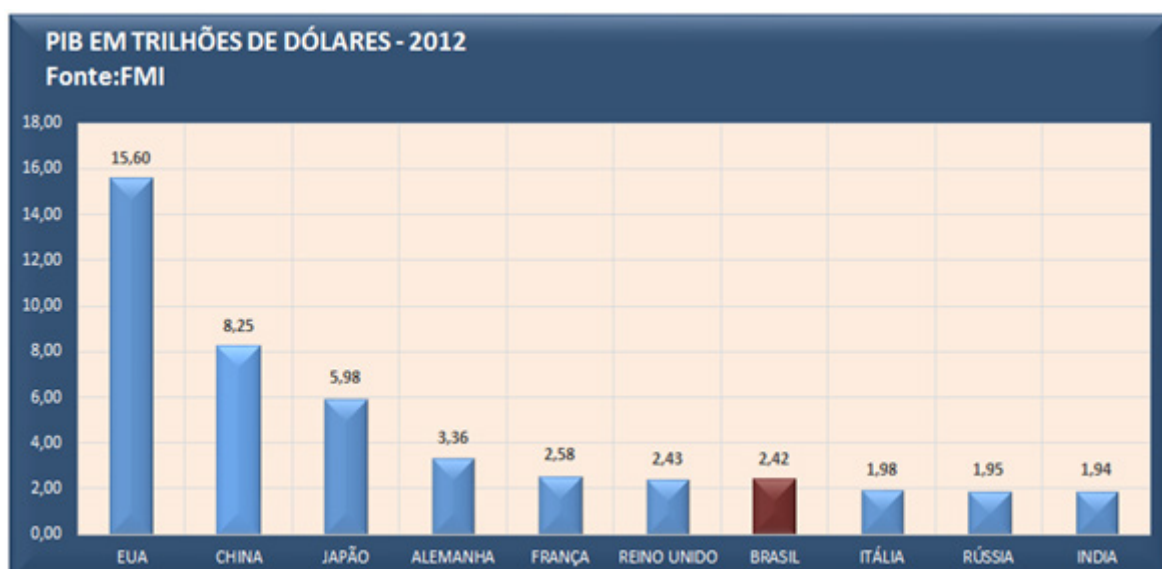
Outra questão que se coloca além dessa regressividade do imposto sobre consumo e que nos revela outra peculiaridade do nosso sistema tributário, e que nos ajuda a compreender melhor o assunto carga tributária brasileira, é o fato que você, que ganha salário, sabe muito bem o quanto é descontado na fonte, a título de imposto de renda e como é alta a porcentagem de impostos nos preços dos produtos, entretanto, é importante ressaltar que existe um outro lado da moeda que precisa ser elucidado para entendermos essa equação Brasil. Sim, pagamos muito imposto, todavia o governo (municipal, estadual e federal) arrecada pouco. No caso, US\$ 4.085 por habitante, por ano. É isso o que a estrutura estatal arrecada e o que tem para financiar os serviços públicos prestados a cada pessoa, tais como: hospitais, universidades, escolas, polícia, cadeias, tribunais, ruas, estradas, portos, polícia, investimentos públicos, etc. Na verdade, todos esses gastos mais os decorrentes do pagamento dos servidores envolvidos sairá desses mesmos US\$ 4.085. Para se ter uma ideia se esse valor é muito ou pouco, observe o gráfico abaixo que compara o Brasil com outros países. Os números estão todos em dólar, mas já corrigidos pela paridade do poder de compra (critério que ajusta o valor conforme o preço das coisas em cada país).

Gráfico 1: Comparativo de arrecadação por habitante em US\$

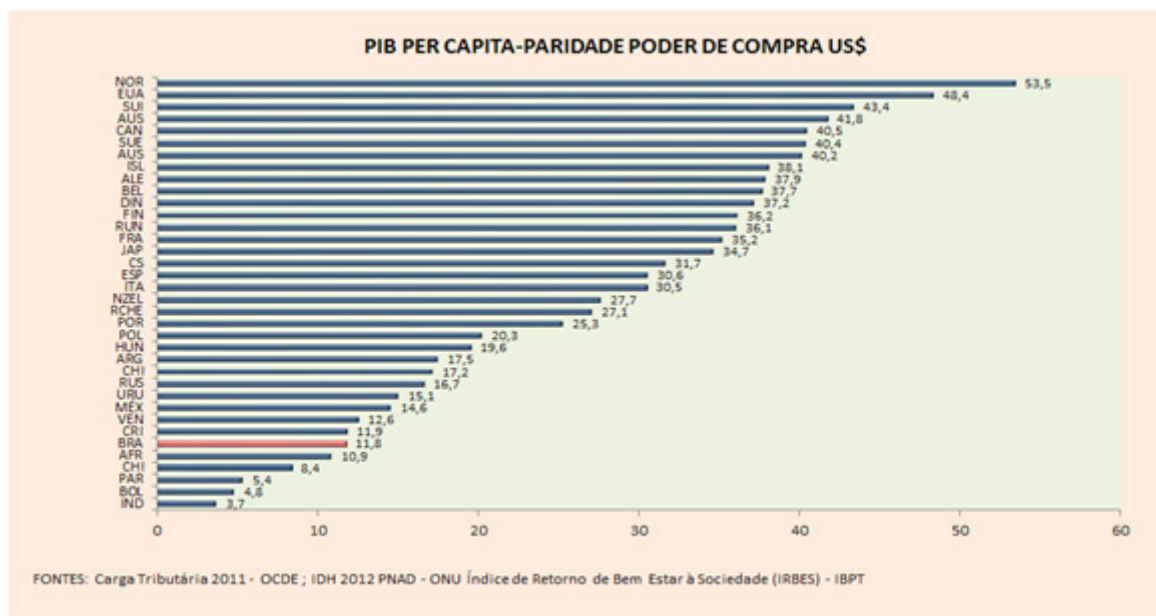


Da análise do gráfico acima, constata-se que países desenvolvidos arrecadam pelo menos o triplo de dinheiro por habitante e, portanto, têm pelo menos o triplo para investir em serviços públicos. Depreende-se, então, que o Brasil simplesmente não arrecada o suficiente para prestar serviços de primeiro mundo, uma vez que país como EUA que arrecada, por ano, U\$ 13.429 tem o triplo do Brasil para investir em cada habitante. Até países subdesenvolvidos, como Argentina e México, arrecadam mais que nós. Então por que o Brasil arrecada tão pouco, se nossa carga tributária alta? Além do mais somos a sétima economia do planeta, conforme demonstra o gráfico abaixo.

Gráfico 2: Comparativo de Países de maior PIB



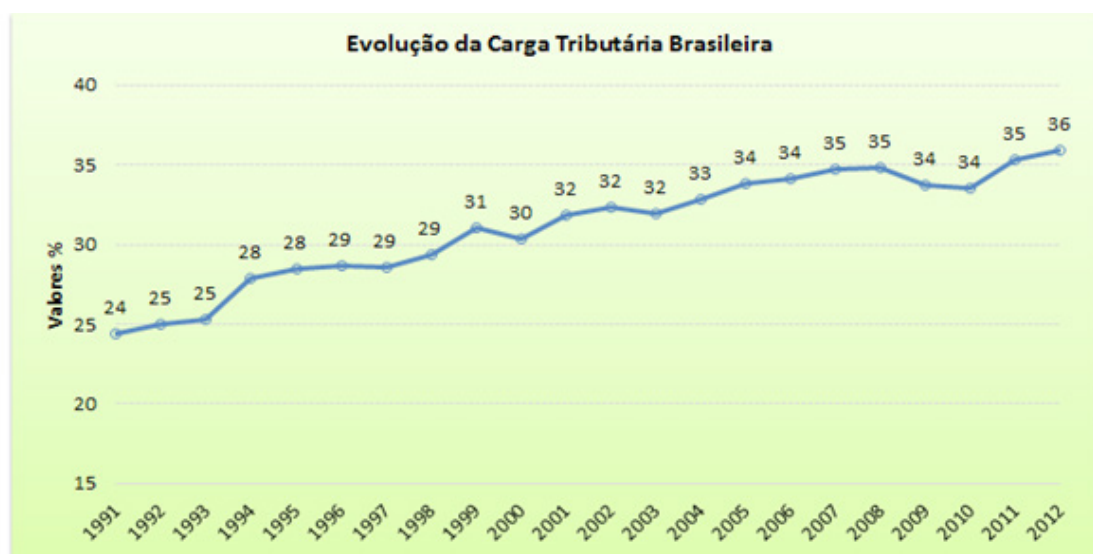
Aliado ao fato supramencionado, é importante destacar que somos um país com 197,4 milhões de habitantes, a quinta maior população do mundo, sendo assim seria necessário fazermos uma outra conta, que é dividir nosso PIB pelo número de habitantes, e o resultado é um PIB *per capita* de apenas US\$ 11,8 mil por habitante, o que nos coloca no 74º lugar no ranking global. De fato, nosso resultado é de país pobre, conforme demonstra o gráfico abaixo.

Gráfico 3: PIB *per Capita*

A equação é complexa. Para termos uma gestão fiscal compatível, é necessário termos em mente os pilares que sustentam a gestão fiscal eficiente: aumento de arrecadação, controle dos gastos correntes, elevação dos investimentos e controle do nível de endividamento. Se quiséssemos ter mais investimentos público, indubitavelmente, teríamos que aumentar a carga tributária sem massacrar a sociedade, buscando maior qualidade dos serviços públicos prestados.

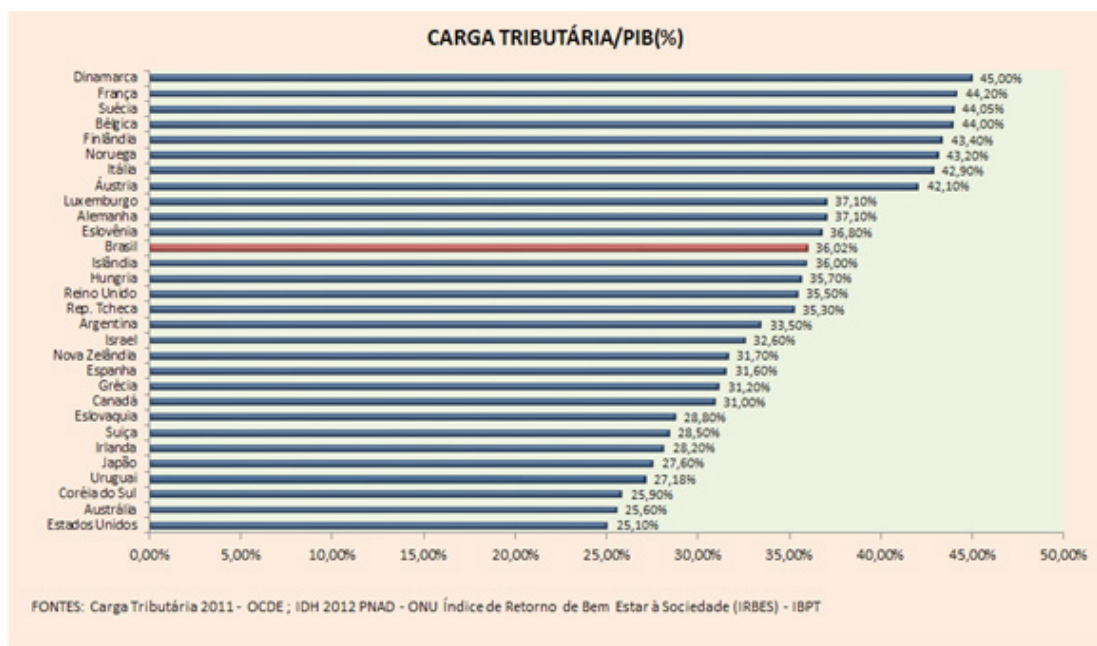
A tendência à elevação da carga tributária ao longo dos anos 1990 e no século XXI decorreu principalmente do aumento da carga de tributos incidentes sobre bens e serviços, explicado boa parte pelo crescimento da carga tributária de impostos cumulativos, que, do ponto de vista econômico, são de pior qualidade, prejudicando o desempenho do setor produtivo.

Tabela 3: Evolução da Carga Tributária



Da análise do gráfico abaixo, depreendermos que o nível de carga tributária brasileira é expressivamente superior aos de outros países da América Latina. Por outro lado, quando comparado aos países de renda *per capita* alta, o Brasil apresenta-se em patamar inferior. Vale ressaltar que o nível de tributação no Brasil é da mesma ordem do Reino Unido e muito maior do que o Japão. Entretanto, o nível de serviço público é bem aquém quando aferido por meio do IRBES², Índice de Retorno de Bem Estar Social, definido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e comparado com outros países conforme demonstrado abaixo:

Gráfico 4: Comparação da Carga Tributária entre países



² O IRBES é decorrente da somatória do valor numérico relativo à carga tributária do país, com uma ponderação de 5%, com o valor do IDH, que recebeu uma ponderação de 85%, por entendermos que o IDH elevado, independentemente a carga tributária do país, é muito mais representativo e significativo do que uma carga tributária elevada, independentemente do IDH. Assim sendo, entendemos que o IDH necessariamente deve ter um peso bem maior para a composição do índice.

Gráfico 5: Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)

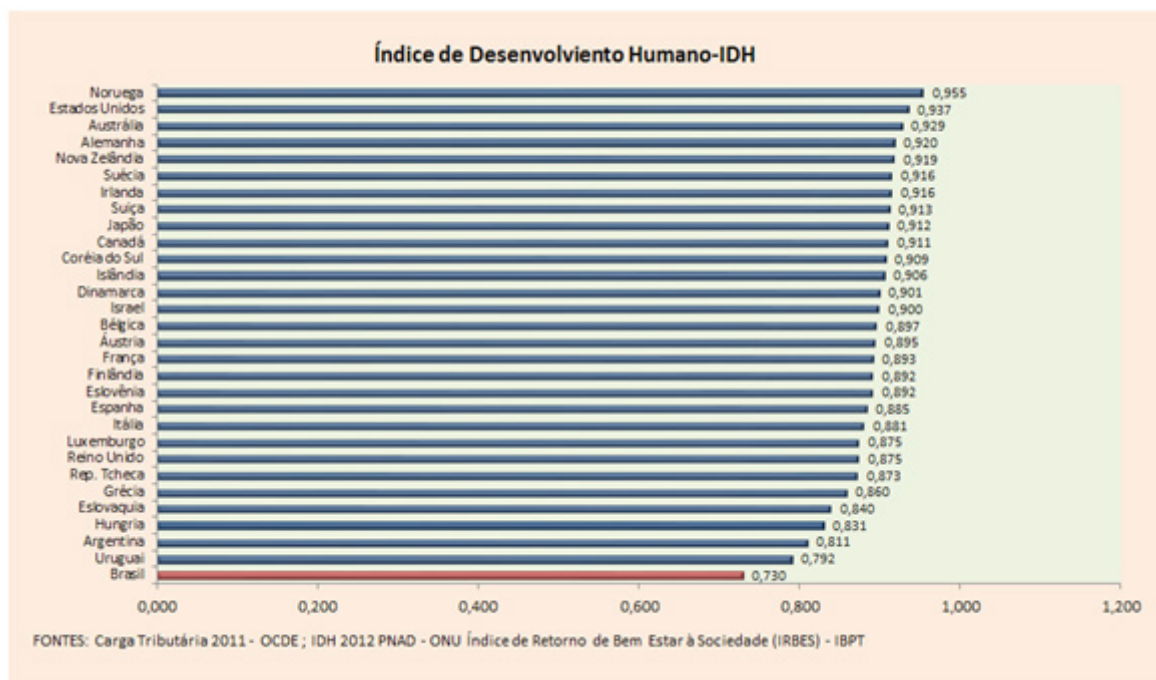
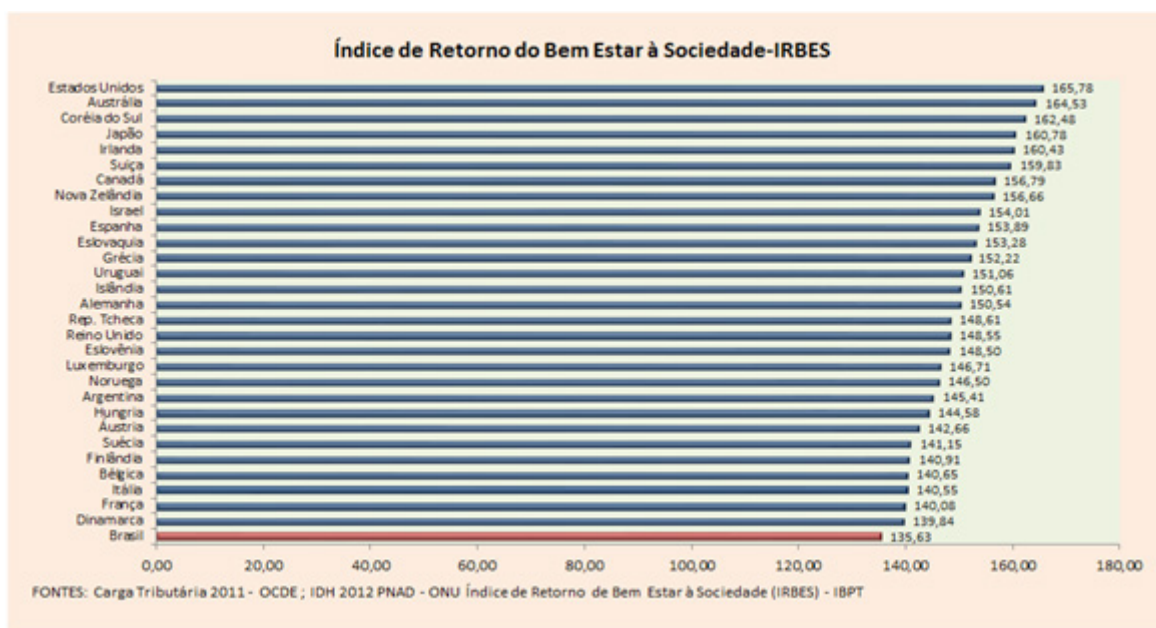


Gráfico 6: Índice de Retorno do Bem Estar à Sociedade (IRBES)



Corolário:

- O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é uma medida comparativa de riqueza, alfabetização, educação, esperança de vida, natalidade e outros fatores para os diversos países do mundo. É uma maneira padronizada de avaliação e medida do bem-estar de uma população, especialmente bem-estar infantil. O índice foi desenvolvido em 1990 pelo economista paquistanês Mahbubul Haq, e vem sendo usado desde 1993 pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), em seu relatório anual.

- O Índice de Retorno De Bem Estar à Sociedade (IRBES) é resultado da somatória da carga tributária, ponderada percentualmente pela importância deste parâmetro, com o IDH, ponderado da mesma forma.

5.1 Carga tributária e investimento em educação

Uma relação importante a ser feita para corroborar com o exposto acima é destacar o aspecto educacional no processo de redução das desigualdades. Há algo a ser feito, temos produção e riqueza de país rico, nível de renda incompatível, arrecadação por habitante aquém dos países ricos, consequentemente serviços públicos não condizentes com as reais necessidades sociais dos brasileiros. Inequivocamente, o sistema educacional brasileiro tem seu protagonismo na construção dessa realidade, bem como de sua reversão.

O Brasil aplicou US\$ 960 por estudante em 2010 e a Coreia do Sul, US\$ 5.448. Embora tenham o mesmo nível do % PIB aplicado em educação parece óbvio, a Coreia do Sul é que propicia melhores condições financeiras para o setor educacional ao aplicar 6 vezes mais recursos por pessoa em idade educacional que o Brasil. Apesar de o investimento brasileiro ser próximo da média dos países da OCDE, o país se encontra somente em 53º lugar - de um total de 65 - no Pisa, um programa de avaliação da qualidade da educação da mesma organização, em cujo programa a Coreia do Sul ocupou a 2ª posição no ranking. Ou seja, maiores investimentos não necessariamente acompanham, na mesma proporção, uma melhora no desempenho dos estudantes. Amaral (2011) afirma que, para avaliar o investimento em educação proporcional ao PIB, é preciso conjugar três indicadores: total de recursos aplicados em educação como percentual do PIB; riqueza do país, expressa pelo valor de seu PIB; e a quantidade de pessoas em idade educacional.

Tabela 4: Recursos Financeiros aplicados em educação por pessoa

País	%PIB aplicado em educação	PIB/PPP em US\$ bilhões	Total de Recursos em educação (US\$ bilhões)	População em idade educacional	Valor aplicado por pessoa em idade educacional
Brasil	5,4	2.024	81,0	84.400.000	960
Canadá	5,2	1.278	66,5	8.656.329	7.682
Chile	3,9	244	7,8	5.513.934	1.415
EUA	5,3	14.250	755,3	85.668.128	8.817
Coreia do Sul	4,6	1.343	61,8	11.344.492	5.448
Dinamarca	8,3	199	16,5	1.381.003	11.948

Fonte: (UNESCO, 2010) e (EUA.CIA, 2010) e cálculos deste estudo

O Brasil é o 15º que mais investe o PIB na área na lista da OCDE. Segundo o estudo, o governo brasileiro investe 5,4% do seu PIB em educação – sendo que a média dos outros países da OCDE é de 6,23%. Para os alunos do ensino superior, sobram apenas 0,8% do PIB, o quarto menor investimento entre 36 países. Ter diploma de ensino superior é vantajoso em todos os países que participaram da

pesquisa, mas no Brasil é ainda mais relevante. Por aqui, a diferença salarial pode chegar ao triplo da média da diferença nos outros 34 países.

Os recursos públicos investidos na educação convertem-se em mais valias, incluindo, por exemplo, aumento das receitas fiscais. Em média, nos países da OCDE, um homem habilitado com um nível superior de ensino irá gerar um valor adicional de US\$ 119.000 no imposto de renda e contribuição social durante a sua vida ativa em relação a alguém habilitado apenas com uma educação de nível secundário. Mesmo depois de subtrair as receitas públicas que financiaram o grau, remanescem em média de US\$ 86.000, quase três vezes o montante do investimento público por aluno no ensino superior. Os retornos para a sociedade são ainda maiores, porque há muitos outros benefícios resultantes da educação que não se refletem diretamente no imposto de rendimentos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Avaliar o desempenho do setor público, o envolvimento do governo e a percepção da sociedade sob a ótica do sistema tributário é uma tarefa extremamente complexa e subjetiva. Isso porque, além dos números, na maioria das vezes as avaliações envolvem grande parcela de juízo de valor. Nesse sentido, o artigo procurou trazer elementos mais críveis para uma análise mais percuciente por parte do leitor.

O resgate histórico, a justificativa para existência inexorável do setor público e a elucidação do Sistema Tributário Nacional abrem espaço para reflexão e estudo das finanças públicas, pois existe uma série de problemas a serem enfrentados pela sociedade e pelos administradores públicos, de forma a tornar o setor público mais eficiente e viável financeiramente.

O quadro de dificuldades das finanças públicas associa-se a três fatores fundamentais: o primeiro refere-se à necessidade da busca de uma forma mais eficiente de obtenção e aplicação dos recursos públicos. Essa busca implica não somente uma aplicação mais adequada dos recursos em face das reais necessidades da sociedade, mas também em função de uma escala de prioridades de tarefas a serem executadas pelo governo. É necessário também analisar o fato de que a tributação no Brasil carece de uma legitimidade social, visto que a incidência de tributos no país é vista como um peso na população, e não como um mecanismo essencial ao próprio desenvolvimento do país.

O segundo ponto relaciona-se ao sistema de financiamento do setor público e mais precisamente à arrecadação tributária. As estatísticas mostram que a carga de tributos e a complexidade do sistema tributário brasileiro e do aparato jurídico-legal comprometem a competitividade e alavancam a economia informal, impondo custos administrativos elevados com reflexos negativos sobre o crescimento e a distribuição de renda. Terceiro, é a excessiva participação dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação. Esse tipo tributação indireta traz um alto grau de regressividade à carga tributária à

medida que acaba onerando as pessoas de menor rendimento, em vez de se concentrar na pequena parcela da população cuja renda apresenta uma alta participação no PIB.

Os cidadãos não se sentem impelidos e entusiasmados em pagar tributos. Não há consciência de que estes são necessários para atender o financiamento das necessidades sociais por meio dos programas, projetos e ações articulados e coordenados pelo Estado. Os contribuintes, muitas vezes, não cumprem com as suas obrigações tributárias e deixam de fiscalizar o atendimento das mesmas pelos demais cidadãos.

Talvez tudo isto é consequência de uma série de desacertos, dentre os quais se podem citar a malversação do dinheiro público, a falta de visibilidade quanto às fontes e aplicações dos recursos, o baixo retorno social, traduzido na falta de atendimento às necessidades prioritárias da sociedade, o agravamento das desigualdades entre pessoas e regiões, deficiência nas informações simples e acessíveis sobre o STN e, por último, e de forma conclusiva, uma intensificação na educação fiscal. Embora haja atualmente arranjo institucional e legal para acesso às informações e transparência do gasto público, precisamos avançar mais, pois, a título de exemplo, existe um programa oficial de âmbito nacional – o PNEF – Programa Nacional de Educação Fiscal –, em vigor desde 1996, o mesmo tem resultados que ainda deixam muito a desejar, só atingindo, em 2008, 19,3% dos municípios, 16,6% das escolas brasileiras e 10,8% da população.

Para além de oferecer uma resposta pronta e acabada para questões levantadas, a proposta é levar ao leitor informações e instrumentos analíticos que possam contribuir, tanto para compreensão da complexa relação Estado e sociedade, bem como propiciar o redirecionamento dos pontos relevantes que o problema requer, para não ficarmos na simplória conclusão de que a carga tributária é alta e podermos indagar sobre Estado que temos, do Estado que queremos e o Estado que podemos ter.

É verdade que o Estado mal administrado e sem vinculação com as reais demandas dos setores mais carentes da sociedade tende a tornar mais ineficiente e desigual. Isso não invalida, portanto, a necessidade de um Estado mais eficiente, cuja participação e intervenção na economia e na sociedade é indispensável. A mensagem é que o Estado pode ficar à altura dos desafios que enfrenta, mas isso somente se, primeiro, ajustar o que procura fazer ao que é capaz de fazer, e, depois, aumentar o número de coisas que pode fazer com habilidade, mediante o fortalecimento das instituições públicas.

Sendo assim, espera-se que as administrações públicas federais, estaduais, municipais, ou seja, todos os níveis da administração pública estejam preparados para enfrentar os desafios, gerando, assim, melhores resultados para a sociedade, isto é, em última instância, se colocarem como instrumento da sociedade a que serve.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Nelson Cardoso. **O novo PNE e o financiamento da educação no Brasil**: os recursos como um percentual do PIB. III Seminário de Educação Brasileira, Campinas, 2011. Disponível em: http://www.cedes.unicamp.br/seminario3/nelson_amaral.pdf. Acesso em 18 jan. 2014.
- BANCO MUNDIAL. **Relatório anual de 2007 do Banco Mundial**. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/EXTANNREP2K7/Resources/Portuguese.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2014.
- BIDERMAN, C; ARVATE, P. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Ed.Campus/Elsevier, 2005.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Indicadores de Arrecadação Tributária**. Brasília: RFB/MF, 2012. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 18 jan. 2014.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Orçamento Público**: teoria e prática. Minas Gerais: INPA, 2008.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Produto Interno Bruto com base na paridade do poder de compra**. Washington: IMF, 2012. Disponível em: <http://www.imf.org>. Acesso em 18 jan. 2014.
- GIAMBIAGI, Fábio. **Finanças Públicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2008.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema de Contas Nacionais**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.
- MARANHÃO, Eduardo Torres de Albuquerque. Análise crítica do Sistema Tributário Nacional e sugestões para o seu aperfeiçoamento. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2604, 18 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17218>>. Acesso em: 18 jan. 2014.
- MATIAS, Pereira José. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E CULTURA. **Banco de Dados do Institute for Statistics – Data Centre**. Disponível em: <http://stats.uis.unesco.org/unesco/TableView/document.aspx>. Acesso em: 18 jan. 2014.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 18 jan. 2014.
- PASSOS, Carlos Roberto M.; NOGAMI, Otto. **Princípios de Economia**. 5. ed. revisada. São Paulo: Thomson Learning, 2006.
- REZENDE, Fernando Antônio. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- RIANI, Flávio. **Economia do Setor Público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ZOTTMANN, Luiz. **Você, o Estado e a questão fiscal**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2008.

REFORMA TRIBUTÁRIA, DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: DIAGNÓSTICO E PERSPECTIVAS

Marrcelo Lettieri Siqueira¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 Tributação e justiça fiscal no Brasil: diagnóstico. 2 Tributação e justiça fiscal no Brasil: perspectivas. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

O debate sobre reformas tributárias tem adquirido crescente importância na definição das políticas públicas no mundo globalizado, principalmente quanto ao efetivo papel do sistema tributário na promoção do crescimento econômico e na redução das desigualdades sociais e regionais.

Diante do diagnóstico de que seus sistemas tributários não cumprem o papel de facilitador e fomentador de um desenvolvimento econômico inclusivo, vários países têm questionado seu modelo tributário, clamando por reformas urgentes, independentemente do nível de suas cargas tributárias, do grau de desenvolvimento econômico-social de cada um deles e da qualidade dos serviços públicos colocados à disposição de seus cidadãos.

No Brasil, embora haja um aparente consenso quanto à necessidade de se reformar o sistema tributário vigente, há grandes discordâncias quanto aos caminhos a serem seguidos.

Dada a inexistência de um modelo ideal para qualquer país, o que se procura, ao menos enquanto se trabalha nos projetos de reforma, é buscar a formulação de um modelo que se aproxime de certas características desejáveis de qualquer sistema tributário justo e eficiente. É a partir dessa premissa que pesquisadores têm convergido para o estabelecimento de cinco características desejáveis que, segundo eles, devem ser perseguidas para a obtenção de um sistema tributário eficiente, eficaz e efetivo na promoção do desenvolvimento econômico-social: eficiência, simplicidade, flexibilidade, responsabilidade política e justiça fiscal.

Em relação à eficiência econômica, estabelecem que um sistema tributário adequado não deve interferir na alocação eficiente de recursos. Ou seja, defendem que um tributo não deve ser utilizado de forma a alterar a decisão que o contribuinte tomaria, se ele, o tributo, não existisse. Como exemplo, uma isenção tributária não deveria ser utilizada de forma a influenciar a localização de uma empresa

¹ Graduado em Engenharia Mecânica Aeronáutica pelo Instituto Tecnológico de Aeronáutica (1994), Mestre e Doutor em Economia pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). É professor colaborador da Universidade Federal do Ceará. Auditor da Secretaria da Receita Federal do Brasil. E-mail: marlettieri@gmail.com.

em um lugar que não seria escolhido caso não houvesse o referido benefício fiscal.

Quanto à simplicidade, advogam que o projeto de um sistema tributário justo e eficiente não pode deixá-lo demasiadamente complexo, pois tal complexidade pode gerar custos tão altos para a sociedade que acabariam por prejudicar qualquer noção de eficiência e justiça.

A flexibilidade de um sistema tributário se refere ao seu poder de adaptar-se facilmente ao ambiente econômico vigente. Essa flexibilidade deve ser entendida como uma sintonia fina, um ajuste permanente do sistema tributário aos ciclos econômicos.

Em relação à responsabilidade política, defendem que o sistema tributário deve ser desenhado de modo a permitir que os contribuintes saibam exatamente o quanto estão pagando, possibilitando que o sistema político possa refletir as preferências dos indivíduos.

Por fim, a justiça é uma das características mais desejadas e mais discutidas na elaboração de qualquer sistema tributário. Para Sen (2011, p. 33), o que é fundamental para a ideia de justiça "é que podemos ter um forte senso de injustiça com base em muitos fundamentos diferentes, sem, contudo, concordarmos que um fundamento específico seja a razão dominante para o diagnóstico da injustiça". Isso dificulta sobremaneira a definição de quais elementos devem fundamentar um sistema tributário que se coadune com a justiça fiscal.

Dada essa extrema dificuldade prática de sua definição e alcance, a justiça fiscal ou tributária tem sido entendida como a aceitação, pela maioria, do pacto tributário acordado. Convém ressaltar que a linha de pensamento mais em voga tem sido a que defende a justiça ou progressividade em relação às atividades líquidas do Estado, isto é, o equilíbrio econômico após a ocorrência das receitas e despesas públicas. No entanto, a pouca progressividade observada em relação aos gastos sociais minou o argumento de que os países deveriam arrecadar maximizando a eficiência, sem qualquer preocupação com a justiça fiscal, deixando para fazer justiça pelo lado dos gastos².

Nosso sistema, tal como hoje está concebido, tem suas raízes na reforma tributária de 1966, quando se privilegiou uma tributação mais racional do ponto de vista econômico e a criação de impostos modernos para a época. Data desse período a introdução oficial de impostos incidentes sobre o valor adicionado, representados pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O objetivo era eliminar a tributação em cascata, reconhecidamente uma das maiores fontes de distorção da economia.

Todavia, apesar do substancial avanço que essa reforma representou para o país, o sistema tributário nacional não continuou a evoluir, isto é, não se adaptou às alterações ocorridas na estrutura econômica brasileira desde então. Em muitos aspectos, até se pode admitir que o sistema sofreu alguns retrocessos, como no caso da introdução de contribuições sociais cumulativas.

² Veja, por exemplos, as conclusões do trabalho de Silveira (2008).

Não obstante, a partir de 1994, a estabilidade econômica tem permitido a obtenção da estabilidade fiscal, o que possibilita a busca de um sistema tributário mais simples, racional, justo e eficiente, além de mais legítimo no que concerne à responsabilidade político-social.

No entanto, o país tem equivocadamente concentrado seus esforços na ampliação da tributação sobre o consumo, seguindo a tendência mundial e as teorias neoliberais que advogam a mudança para uma base tributária sobre o consumo, porque provavelmente incentivaria a acumulação de capital, já que removeria a tributação sobre a renda do capital.

Tal estratégia ideológica tornou o nosso sistema mais injusto, altamente regressivo, e minou qualquer possibilidade de se utilizar os instrumentos tributários para fins de redução das desigualdades de renda e riqueza. Isso o afastou da característica mais desejada por seus cidadãos: a justiça fiscal.

O que fazer, então, para revertermos esse quadro?

Tributaristas e economistas argumentam que a equidade fiscal – e, por decorrência, a justiça fiscal – pode ser ampliada se diminuirmos a carga tributária bruta, melhorarmos a transparência da tributação e reduzirmos os custos de cumprimento das obrigações tributárias. Mas isso seria suficiente no caso do Brasil, que detém um dos piores índices de desigualdade do mundo e o quarto pior da América Latina?³ Seria possível resolver o grave problema da desigualdade brasileira com uma carga tributária menor? Definitivamente, não!

De uma forma geral, todos se acham injustiçados pelo que pagam de impostos e exigem reformas. Formou-se um consenso de que nossa carga tributária é elevada, principalmente para os padrões de serviços públicos que são prestados. Entretanto, as críticas à alta carga tributária brasileira não enfrentam a discussão sobre quem efetivamente paga a conta. Isto é, não se discute de onde estamos extraindo os recursos necessários ao financiamento do Estado, quem recebe do governo esses recursos e se a extração e a distribuição estão sendo feitas de forma a reduzir as desigualdades.

É fundamental, portanto, ter em mente que o crescimento econômico é apenas um dos objetivos da política tributária de um país e que este deve ser conciliado com outros objetivos tão importantes quanto, como a promoção da justiça fiscal, a garantia da estabilidade econômica e a adequação da repartição federativa das receitas. Objetivos que certamente serão lembrados, quando o sistema tributário for reformado.

E a boa notícia é que já há alguns consensos sendo estabelecidos: o sistema tributário precisa ser menos complexo e mais transparente; é necessário um maior equilíbrio entre os diversos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); a tributação excessiva do consumo, altamente

³ É o que aponta um estudo inédito do Programa das Nações Unidas para os Assentamentos Humanos (ONU-HABITAT), divulgado no dia 21/08/2012. O País aparece em condições melhores apenas que Guatemala, Honduras e Colômbia, todos com coeficiente acima de 0,56 (quanto mais próximo do 1, maior a desigualdade). O melhor resultado foi o da Venezuela (0,41), seguida pelo Uruguai. Veja reportagem da revista Carta Capital em <http://www.cartacapital.com.br/sociedade/brasil-e-o-quarto-pais-mais-desigual-da-america-latina>. Acesso em: 19 jan. 2014.

regressiva, deve ser reavaliada; e a tributação da renda, mais progressiva, principalmente da renda do capital, deve ser reconsiderada.

E se desejarmos utilizar efetivamente o sistema tributário como instrumento de desenvolvimento econômico e social, é importante começar com objetivos bem estabelecidos e acordados, que devem incluir, por exemplo: a redução da pobreza e das desigualdades sociais e regionais, a eliminação de entraves burocráticos à atividade empreendedora e o aumento da renda média do trabalhador, entre outros. Estratégias específicas devem ser concebidas e implementadas. E deve haver uma relação clara entre a política tributária e as estratégias de desenvolvimento.

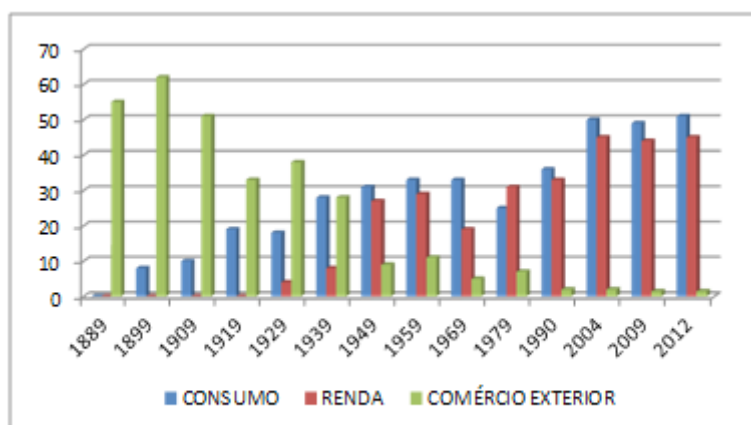
Nesse sentido, o presente artigo pretende contribuir para o debate, apresentando um breve diagnóstico da relação entre tributação e justiça fiscal no Brasil e algumas perspectivas para as próximas propostas de reforma tributária.

Além da presente introdução, o artigo está organizado em mais três seções, incluindo as considerações finais. Na segunda seção, apresentamos um breve diagnóstico da relação entre tributação e justiça fiscal no Brasil, para, em seguida, mostrarmos algumas perspectivas quanto aos caminhos desejáveis rumo a uma reforma que promova a justiça fiscal no Brasil.

1 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: DIAGNÓSTICO

Conforme relatado por Gondim e Siqueira (2012), no final do século XIX a tributação no Brasil era quase que totalmente concentrada em tributos sobre o comércio exterior, característica de sistemas tributários de países não industrializados, tipicamente exportadores de commodities. À medida que o país foi-se industrializando, o ônus tributário passou a cair sobre o consumo, tornando-se base predominante já no início da década de quarenta.

Por um curto período histórico, nas décadas de 70 e 80, tivemos a predominância da tributação sobre a renda, mas a partir da década de 90, com a hegemonia do projeto econômico neoliberal, a tributação sobre o consumo voltou a predominar, representando hoje cerca de 50% da Carga Tributária Bruta, conforme podemos observar no gráfico a seguir.



Fonte: Atualizado pelo autor a partir de Gondim e Siqueira (2012)

Analizando a distribuição recente da carga tributária por várias bases de incidência – que inclui a propriedade, a folha de salários e as operações financeiras, além do consumo de bens e serviços e da renda – podemos observar como se distribui o ônus tributário no Brasil.

O que se observa na tabela 1 a seguir, para o ano 2012, é uma tributação bastante concentrada no consumo de bens e serviços (17,83% do PIB e 49,73% da Arrecadação Total), seguida pela incidência sobre a folha de salários (9,51% do PIB e 26,53% da Arrecadação Total) e sobre a renda (6,40% do PIB e 17,84% da Arrecadação Total), enquanto a tributação sobre operações financeiras (0,7% do PIB e 1,95% da Arrecadação Total) e sobre a propriedade (1,38% do PIB e 3,85% da Arrecadação Total) é quase insignificante.

Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2012 x 2011

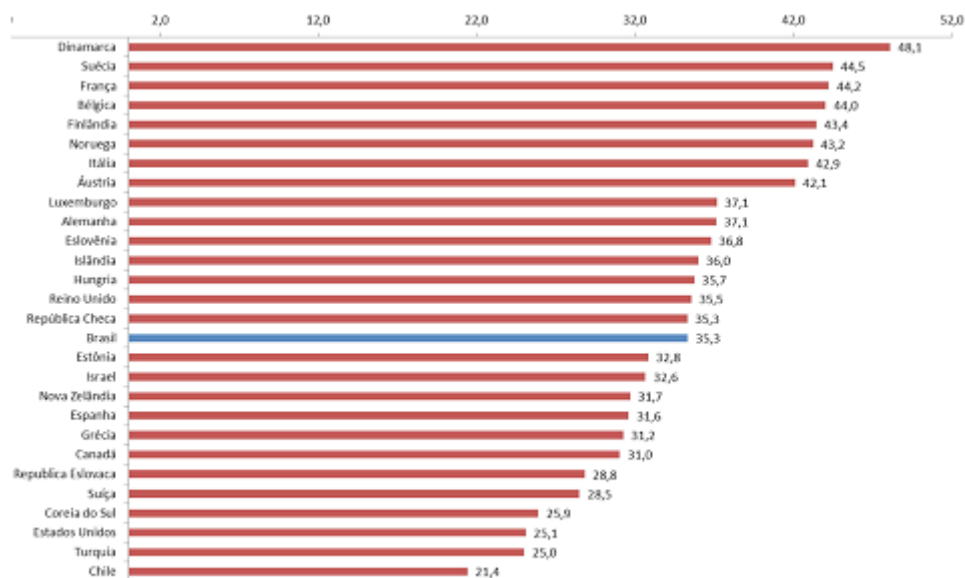
Cód.	Tipo de Base	R\$ milhões			% PIB			% da Arrecadação		
		2011	2012	Variação	2011	2012	Variação (p.p. do PIB)	2011	2012	Variação (p.p. da Arrecad.)
0000	Total:	1.463.024,92	1.574.592,92	111.568,00	35,31%	35,85%	0,54	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	278.321,37	280.959,48	2.638,11	6,72%	6,40%	-0,32	19,02%	17,84%	-1,18
2000	Folha de Salários	376.870,52	417.768,74	40.898,22	9,10%	9,51%	0,42	25,76%	26,53%	0,77
3000	Propriedade	54.143,86	60.628,06	6.484,20	1,31%	1,38%	0,07	3,70%	3,85%	0,15
4000	Bens e Serviços	720.098,58	783.050,31	62.951,73	17,38%	17,83%	0,45	49,22%	49,73%	0,51
5000	Transações Financeiras	32.077,10	30.736,80	-1.340,30	0,77%	0,70%	-0,07	2,19%	1,95%	-0,24
9000	Outros	1.513,49	1.449,52	-63,97	0,04%	0,03%	-0,00	0,10%	0,09%	-0,01

Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2012)

Ou seja, as reformas tributárias recentes têm acentuado uma anomalia do Brasil: aumento da tributação sobre o consumo em detrimento da tributação da renda, agravando o quadro de desigualdade ou, no mínimo, não permitindo uma maior redução desta, como observou Silveira (2008) em sua relevante pesquisa.

Em termo de análise comparativa internacional, constata-se que países com renda per capita mais elevada tendem a tributar mais a renda do que o consumo; a arrecadação de tributos previdenciários tende a ser mais importante nesses países (provavelmente em virtude da maior expectativa de vida), chegando a ser a principal fonte de receita na Alemanha, França, Espanha e Japão; e a incidência sobre o consumo no Brasil é muito alta, mesmo quando comparado a países com renda semelhante (Argentina, Chile e Turquia)⁴.

Em termos de Carga Tributária Bruta, temos a seguinte realidade, em comparação com países da OCDE:



Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2012)

Mas como o próprio conceito de Carga Tributária Bruta⁵ deixa claro, tais números apenas indicam o percentual dos recursos produzidos no país que são apropriados pelo Estado para o financiamento das políticas públicas, não sendo possível fazer qualquer inferência direta sobre quem é que efetivamente financia o estado (quem paga a conta) ou sobre a relação entre a Carga e a qualidade dos serviços públicos prestados.

Como, então, podemos avaliar de forma mais precisa a relação entre a arrecadação de impostos e a prestação de serviços públicos?

Para isso, precisamos trazer à baila o conceito de Carga Tributária Líquida (CTL) e de Carga Tributária Líquida exclusive Juros (CTL-Juros).

Estudo recente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), divulgado por meio do Comunicado da Presidência nº 23 - Ipea (2009), resgatou o esquecido conceito de Carga Tributária Líquida (CTL), assim definindo-a: "a partir da Carga Tributária Bruta, quando descontado o conjunto das transferências públicas e subsídios imediatamente devolvido à sociedade, chega-se à Carga Tributária Líquida (CTL)".

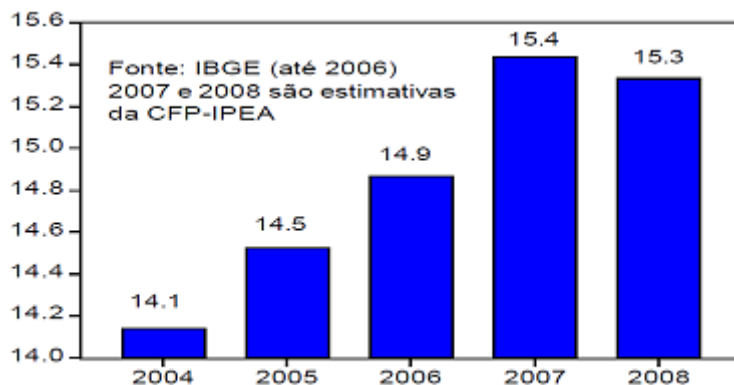
Referido estudo mostrou que

[...] parcela significativa dos recursos arrecadados pelo governo em cada ano termina sendo prontamente devolvida para a sociedade na forma de transferências públicas (pensões e aposentadorias e outros benefícios previdenciários e assistenciais para idosos e/ou muito pobres e/ou portadores de deficiências) e subsídios ao setor privado (TAPS). (IPEA, 2009)

⁵ Carga Tributária Bruta é uma medida do esforço da sociedade para o financiamento das políticas públicas. Ela é definida, matematicamente, como a relação entre o total de tributos pagos num determinado ano (Arrecadação Total) e o Produto Interno Bruto (PIB) a preços de mercado neste mesmo ano. A Secretaria da Receita Federal do Brasil (2013) calculou a Carga Tributária Bruta do Brasil em 2012 em 35,85%.

Constata-se que, em 2007 e 2008, tais transferências representaram mais de 15% do PIB, como mostra o gráfico a seguir:

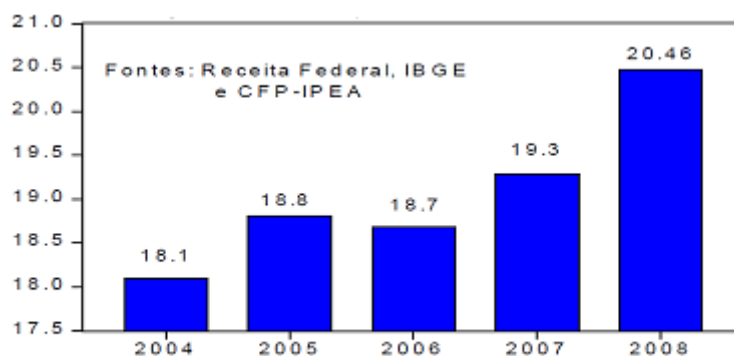
Transferências de Assistência e Previdência e Subsídios (% do PIB)



Fonte: Comunicado da Presidência nº 23 - Ipea (2009)

Assim, a CTL nesses anos alcançou cerca de 20% do PIB, conforme se verifica no gráfico a seguir.

Carga Tributária Líquida - Receita Federal



Fonte: Comunicado da Presidência nº 23 - Ipea (2009)

No entanto, como ressalta o referido estudo do Ipea,

a Carga Tributária Líquida não é, ainda, uma boa aproximação dos recursos efetivamente à disposição dos governos brasileiros para a prestação de serviços públicos (saúde, educação, segurança, entre outros) e para os bens públicos (estradas, aeroportos, prisões, entre outros) para toda população. Há que considerar também as despesas com o pagamento de juros que decorrem do endividamento público, que ultrapassam 5% do PIB ao ano. (IPEA, 2009)

Logo, se o nosso objetivo é comparar a qualidade dos serviços públicos entre países em função dos impostos pagos, devemos utilizar o conceito de Carga Tributária Líquida exclusive Juros (CTL-j). Como lembrou o Ipea,

quando se desconta da Carga Tributária Líquida o pagamento com juros, obtém-se uma aproximação mais razoável da quantia de recursos anual efetivamente disponível para fazer frente aos bens públicos e à prestação dos serviços do Estado no Brasil. Apesar de sua elevação relativa no período recente, a Carga Tributária Líquida exclusive juros (CTL-j) representou 14,85% do PIB em 2008. (IPEA, 2009)

É o que mostra a tabela 2 a seguir:

Tabela 2 - CTB, TAPS, CTL, Juros líquidos e CTL-j em 2006

Países	CTB	TAPS	CTL = CTB-TAPS	Juros líquidos	CTL-juros
Alemanha	39,2%	18,1%	21,1%	2,4%	18,7%
Brasil	34,7%	15,4%	19,3%	6,2%	13,1%
Canadá	33,1%	10,9%	23,2%	0,7%	22,5%
Coreia do Sul	26,8%	3,6%	23,2%	-1,5%	24,7%
Espanha	32,7%	13,4%	19,3%	1,2%	18,1%
Estados Unidos	28,4%	12,6%	15,8%	2,1%	13,7%
França	42,3%	18,9%	23,4%	2,5%	20,9%
Grécia	31,6%	18,5%	13,1%	0,1%	13,0%
Hungria	39,9%	16,9%	23,0%	0,5%	23,5%
Irlanda	30,8%	10,3%	20,5%	-4,6%	25,1%
Itália	42,5%	18,6%	23,9%	4,5%	19,4%
Japão	28,1%	12,1%	16,6%	0,7%	15,9%
Noruega	42,0%	13,5%	28,5%	-13,3%	41,8%
Nova Zelândia	36,5%	10,5%	26,0%	-0,9%	26,9%
Polônia	34,1%	14,9%	19,3%	1,6%	17,7%
Portugal	36,5%	16,8%	19,7%	2,9%	16,8%
Reino Unido	36,5%	13,8%	22,7%	1,8%	20,9%
Suécia	46,8%	16,5%	30,3%	2,6%	27,7%

Fonte: Banco Central do Brasil, OCDE (Elaboração IPEA/CFP)

Verifica-se que, embora a CTB do Brasil seja superior a do Canadá, devemos observar que este país detém 22,5% (correspondente à sua CTL-j) do PIB para investimentos em serviços e obras públicas, valor muito superior aos 13,1% do Brasil. Entre os países da OCDE, somente a Grécia possuía, em 2006, CTL-j inferior a do Brasil, mas praticamente na mesma magnitude. A Polônia, com CTB bem próxima a do Brasil, detinha uma CTL-j de 17,7%, cerca de 4,5 p.p. acima da brasileira.

Portanto, não é intelectualmente honesto utilizar a CTB como elemento de comparação, entre países, dos serviços públicos prestados aos seus cidadãos, sendo mais adequado para tal a utilização da CTL-j.

E quanto à tese de que o sistema tributário deve buscar a eficiência em detrimento da equidade, deixando para o lado dos gastos o papel de buscar a justiça fiscal? Será que ela se sustenta no Brasil? Ou seja, será que a regressividade do nosso sistema tributário tem sido compensada pela progressividade do lado do gasto público?

As evidências mostram que não.

Silveira (2008) demonstrou em seu estudo que:

- a) não houve alteração significativa na concentração da renda pessoal resultado do conjunto de políticas consideradas – aposentadorias e pensões, programas de transferência de renda, auxílios, seguro-desemprego, bolsa de estudo, impostos sobre a renda, contribuições previdenciárias, impostos sobre imóveis e veículos e impostos ou contribuições sobre o consumo;
- b) baixo impacto distributivo dos benefícios previdenciários e assistenciais, do seguro-desemprego e das outras transferências monetárias, comparativamente ao que se observa nos países desenvolvidos.

Ou seja, a opção que o Brasil teria adotado nas décadas de 1990 e 2000 – tributação regressiva, concentrada sobre o consumo (com pretensa maior eficiência), combinada com gastos progressivos – não se efetivou no que se refere à política de gastos. Isso nos deixou no pior dos mundos: um quadro onde tanto a tributação quanto os gastos sociais aumentaram as desigualdades de renda ou, no mínimo, não permitiram que a redução observada nos últimos anos⁶ fosse mais acentuada.

Outra evidência de que esperar a promoção da justiça fiscal somente pelo lado dos gastos públicos não se mostra suficiente foi apresentada num estudo do Ipea de julho de 2009, divulgado por meio do “Comunicado nº 22 da Presidência do IPEA (2009)”. Aquele renomado Instituto analisou detalhadamente o destino da carga tributária, discriminando quanto se destina de recursos públicos para os principais programas e ações do governo federal, tanto em termos de volume de recursos, quanto de número de beneficiários.

O estudo comparou o que foi recolhido aos cofres públicos e o que foi destinado aos programas de governo nas áreas de saúde, educação, previdência e assistência social, dentre outras, incluindo o montante destinado ao pagamento dos juros da dívida pública.

Segundo o Ipea (2009), o montante destinado ao pagamento de juros da dívida pública recebeu, em 2008, somente do governo federal, 3,8% do PIB, enquanto o Programa Bolsa Família, que complementa a renda de 12 milhões de famílias, custou ao governo federal 0,4% do PIB: dez vezes menos!

O financiamento do Programa Bolsa Família exige arrecadar o equivalente a um dia e meio de trabalho do contribuinte. Mas para financiar a dívida pública, a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios destinaram, em conjunto, 5,6% do PIB (valores de 2008), ou seja, 20 dias e meio de trabalho do cidadão brasileiro; quase um sexto de toda a carga tributária arrecadada em 2008.

Para as mais importantes áreas de atuação do governo, saúde e educação, foram destinados 3,6% do PIB, ou 13 dias de trabalho do contribuinte, e 4,3% do PIB, ou 15,7 dias de trabalho, respectivamente. Tais dados dão uma ideia das prioridades nacionais.

Não é difícil, pois, imaginar a razão pela qual não houve uma gritaria do andar de cima pelo aumento dos impostos e dos juros no Brasil nas décadas de 1990. Ambos beneficiaram, exclusivamente, os detentores da renda e riqueza nacionais, que ganharam “como nunca antes na história desse país”, tanto pelo lado da remuneração dos títulos da dívida pública, como pelo que deixaram de pagar em impostos e a receber de incentivos (GONDIM; SIQUEIRA, 2012).

Mas como podemos mudar esse quadro? É o que pretendemos explorar na próxima seção.

⁶ Conforme demonstrado em Barros et al (2007).

2 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: PERSPECTIVAS

Conforme relatou Mahon Jr. (2012), há, basicamente, três alternativas para as eventuais reformas tributárias na América Latina: ampliar e aprofundar as reformas do pacote neoliberal – o que tem sido proposto, mas se tornou praticamente indefensável após a crise de 2008; promover ajustes no modelo neoliberal, mas sem efetivamente promover uma tributação redistributiva – como tem sido tentado nas últimas duas décadas sem sucesso; ou, definitivamente, engajarmo-nos nos movimentos em direção à maior progressividade do sistema tributário, como condição primeira à efetiva redução das desigualdades – o que não foi tentado até então.

Conforme ressaltaram Gondim e Siqueira (2012):

[...] depois da crise mundial - iniciada em setembro de 2008 e acentuada em 2009 - cujo efeito propaga-se continuamente, poucos economistas, exatamente aqueles que comandam os grandes fundos de investimento, como a Goldman Sachs, por exemplo, apostariam na ampliação das reformas do pacote liberal, às quais denominam de "reformas de segunda geração". O que temos visto nos debates recentes, incluindo o eleitoral, tem sido uma tentativa mal disfarçada de promover meros ajustes no modelo neoliberal, sem redistribuição efetiva do ônus tributário. Em outras palavras, um pouco mais do mesmo.

A tônica das principais propostas de reforma tributária no Brasil tem sido a mesma: simplificação pura e simples, desonerações da renda do capital e da folha de pagamentos, sem qualquer avaliação crítica dos efeitos sobre o financiamento da Previdência Social e sobre a regressividade do sistema, entre outras (GONDIM; SIQUEIRA, 2012).

Mahon Jr. (2012) destaca que ninguém ousou, até o presente momento, incluir no debate das reformas tributárias na América Latina a necessidade de novos movimentos em direção à maior progressividade do sistema. No caso do Brasil, isso implicaria repensar, por exemplo, o princípio da seletividade na tributação sobre o consumo de artigos de luxo (como fez o Equador com a criação do *Impuesto a los Consumos Especiales*, em 2008); ampliar os impostos sobre a propriedade, especialmente sobre a terra nua, com a sua utilização como instrumento tanto de reforma agrária, quanto de controle ambiental; instituir o imposto sobre as grandes fortunas e avançar rumo a maior progressividade na tributação sobre a renda, de modo a alcançar, efetivamente, a renda do capital.

É fundamental ter um norte. E este deve ser no sentido de resgatar o sistema tributário como instrumento de redistribuição de renda. E é importante reconhecer também que, nas próximas reformas, ainda não será possível abrir mão de receitas (não há espaço para a "pretendida" redução da Carga Tributária Bruta), seja porque o endividamento estatal continua elevado, o que causa uma enorme pressão sobre o Tesouro, seja porque há muito ainda que se investir em políticas sociais, principalmente nas áreas vitais da saúde e educação.

E quanto às desigualdades regionais? Como uma reforma no sistema tributário nacional poderia contribuir para a redução da vergonhosa disparidade de renda?

Como é de amplo conhecimento, a economia brasileira é bastante concentrada em duas regiões geográficas: o Sudeste e o Sul do país, que possuíam PIB per capita, em 2010, de R\$ 11.600,00 e R\$ 10.140,00 (a preços constantes de 2000), respectivamente. O PIB dessas regiões representava, naquele ano, 72% do PIB brasileiro para 55% da população do país. No extremo inferior, as regiões Norte e Nordeste apresentavam PIB per capita de R\$ 5.670,00 e R\$ 4.027,00 (a preços constantes de 2000), respectivamente, com participação conjunta no PIB brasileiro de apenas 19%, embora possuam 38% da população do país⁷.

Conforme ressaltaram Paes e Siqueira (2005), a existência de grandes desigualdades regionais exerce influência negativa sobre os padrões de desenvolvimento de um país e sobre o bem-estar da sua população, podendo levar à ruptura do pacto federativo. E a crença no mercado como elemento suficiente para induzir um processo de convergência da renda nacional, todavia, não parece se sustentar, até porque o desenvolvimento econômico tem se mostrado cada vez mais dependente da inserção competitiva dos países e regiões no mercado mundial, e a abertura necessária para essa inserção tende a agravar as desigualdades presentes no interior das sociedades nacionais.

Assim, a superação das assimetrias sociais e regionais passa, necessariamente, pela mediação do Estado, que continua exercendo um papel importante como indutor do desenvolvimento econômico. E para mitigar essas disparidades regionais, o governo brasileiro adotou programas de desenvolvimento baseados em instrumentos creditícios e tributários, como os fundos fiscais de investimentos regionais e as transferências constitucionais da União para os Estados e Municípios, que compõem o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Apesar de o FPE e FPM trazerem uma razoável melhoria na distribuição de recursos entre os estados brasileiros, ainda permanece inaceitável que cidadãos de locais menos favorecidos tenham à sua disposição menos da metade dos recursos disponíveis para regiões mais desenvolvidas⁸.

Logo, uma política fiscal que busque combater as desigualdades regionais deve privilegiar a transferência de recursos para os estados mais pobres, com o objetivo principal de promover o desenvolvimento da infraestrutura e do capital humano desses estados.

Tal política pode ser desenhada a partir de um modelo de tributação que promova maior equidade na distribuição das receitas tributárias entre os estados, fator essencial para um maior equilíbrio socioeconômico da federação.

Uma alternativa política e economicamente viável seria a adoção do princípio do destino nas transações interestaduais, como se pretendeu, por exemplo, na PEC 233/2008, devendo-se promover

⁷ Fonte: Ipeadata. Dados Regionais. PIB Per Capita (R\$ de 2000).

⁸ Veja em PAES; SIQUEIRA(2005).

a alteração, concomitantemente, do mecanismo de incentivos regionais até o momento utilizado, extinguindo-se alguns deles e, ao invés de reduzir a tributação ou fornecer crédito subsidiado para as empresas privadas, destinar os recursos aos estados com arrecadação per capita mais baixa.

Em estudo recente, Paes e Siqueira (2005) demonstraram as vantagens da adoção do princípio do destino na cobrança do ICMS. Foram consideradas duas possibilidades: uma englobando todos os Estados e outra excetuando o Amazonas, por conta da especificidade envolvendo a Zona Franca de Manaus. Além disso, os estados ganhadores puderam aumentar as suas despesas com o ganho de arrecadação ou repassá-lo para as famílias via transferências de rendas.

Os resultados mostraram que somente seis Estados perderiam com a implantação dessa nova sistemática: Goiás, Santa Catarina, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Espírito Santo e Amazonas. Entre os maiores ganhadores estariam o Maranhão, Distrito Federal, Roraima, Acre, Alagoas e Piauí. Em termos macroeconômicos, haveria um pequeno aumento no consumo e uma redução progressiva do produto e do estoque de capital, mas nada significativo. Do ponto de vista da equidade, se os ganhos forem transferidos às famílias, haveria uma significativa redução da pobreza, notadamente nos Estados mais pobres, mas com pouca variação na desigualdade regional, com um pequeno ganho para os Estados do Nordeste.

E todos os estados teriam um patamar mínimo de arrecadação equivalente a 80% da arrecadação *per capita* estadual média brasileira, um resultado bastante significativo e com efeitos diretos e indiretos sobre a pobreza e a desigualdade no Brasil.

Embora ciente da dificuldade política de se conduzir uma reforma que promova perdas no curto prazo para alguns entes federativos, acredito que o quadro atual de desigualdade regional, praticamente estagnado há décadas, deve servir de fonte de pressão da sociedade para que tais modificações sejam finalmente promovidas. E a União teria o papel de equalizar essas perdas no curto prazo, por meio de fundos de compensação.

Em suma, o Brasil deve decidir o que pretende do seu sistema tributário, estabelecendo objetivos específicos que, certamente, estarão em conflito uns com os outros. Não são conflitos insuperáveis, mas que devem ser debatidos e equacionados com um maior teor de equidade vertical e respeito aos comandos tributários constitucionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil vive um momento ímpar e uma oportunidade única. A transformação econômica que estamos vivenciando neste novo milênio deve continuar o seu curso, mas ameaça deixar o papel do Sistema Tributário sobre a redução da pobreza e das desigualdades sociais e regionais em segundo plano. As decisões relativas à tributação e às políticas de desenvolvimento econômico

precisam ser colocadas no centro do debate, se quisermos influenciar positivamente a qualidade de vida das próximas gerações.

O Brasil deve decidir o que quer do seu sistema tributário, estabelecendo objetivos específicos, que certamente estarão em conflito uns com os outros. Estes conflitos e dilemas devem ser abordados, debatidos e equilibrados. Quanta equidade é possível obter a partir do seu sistema tributário, sabendo que impostos distorcem a atividade econômica? Quão rapidamente as receitas tributárias devem crescer durante períodos prolongados de expansão econômica, e quão estável devem ser a arrecadação em diversas fases do ciclo econômico? Quão alta pode ser a tributação sem criar excessivas distorções econômicas? Como programas de incentivos devem ser estruturados, de forma a minimizar as perdas de arrecadação e ao mesmo tempo maximizar o desenvolvimento econômico? Que políticas podem ser projetadas para promover o investimento em capital humano e satisfazer as necessidades dos trabalhadores brasileiros?

Não é fácil responder a nenhuma dessas perguntas. Mas precisamos fazer as escolhas agora. Estas e outras questões devem ser resolvidas por meio de uma discussão ampla e democrática, construída sobre uma base sólida de conhecimento, dados e informações, o que remete aos Programas de Educação Fiscal uma imensa responsabilidade.

Sabemos não serem insolúveis as muitas questões a serem tratadas, nem de difícil equacionamento a resposta à maior parte delas. O que precisamos ter em mente é que devemos fazer uma escolha com a clara avaliação do seu impacto futuro.

Não se deve ignorar que um sistema tributário regressivo e uma baixa equidade vertical no sistema fiscal como um todo é deletéria para a sustentabilidade do modelo econômico-social brasileiro, com consequências graves para a coesão social e o pacto federativo.

O essencial das reformas tributárias vindouras é produzir um sistema tributário voltado para o desenvolvimento, mas com horizonte para além da mera busca do crescimento econômico, constituindo-se, preferencialmente, em instrumento imprescindível ao combate à pobreza e às desigualdades sociais, principalmente mediante o resgate do princípio da progressividade e a substituição parcial da tributação sobre o consumo pela tributação sobre a renda.

REFERÊNCIAS

- BARROS, R. P.; FOGUEL, M. N.; ULYSSEA, G. (Org.). **Desigualdade de Renda no Brasil**: uma análise da queda recente. Brasília: Ipea, 2007, v. II.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil – 2012**: Análise por Tributo e Bases de Incidência. SANTANA; I. C. (org.). Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad), dez. 2013.
- GONDIM, F.; SIQUEIRA, M. L. Bases Tributárias Brasileiras: penalizando os pobres e beneficiando os rentistas. In CATTANI; A. D.; OLIVEIRA; M. R. (Org.). **A Sociedade Justa e seus Inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012.
- GONDIM, F.; SIQUEIRA, M. L. Tributação e Desigualdade no Brasil: de onde viemos, onde estamos e para onde vamos? **Le Monde Diplomatique Brasil**, n. 39, out. 2010.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Comunicado da Presidência nº 22**. Brasília: Ipea, jun. 2009. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf. Acesso em 10 jan. 2014.
- _____. **Comunicado da Presidência nº 23**. Brasília: Ipea, jul. 2009. http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090707_comunicadoipea23.pdf. Acesso em 10 jan. 2014.
- MAHON JR., J. E. **Tax Incidence and Tax Reforms in Latin America**. Woodrow Wilson Center Update on the Americas. Washington, Nov. 2012. Disponível em: http://www.wilsoncenter.org/sites/default/files/WWC_LAP_MahonReport_0.pdf. Acesso em 10 jan. 2014.
- PAES, N. L.; SIQUEIRA, M. L. Análise dos efeitos econômicos da implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações sobre a pobreza e a desigualdade de renda. **EconomiA**, Selecta, Brasília(DF), v.6, n.3, p.91–126, dez. 2005. Disponível em: http://www.anpec.org.br/revista/vol6/vol6n3p91_123.pdf. Acesso em 10 jan. 2014.
- REZENDE; F.; AFONSO, J. R.; GEIGER, F. **Equidade fiscal no Brasil**. Relatório Final de Pesquisa para o BID. Brasília: BID, jan. 2011.
- SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Companhia das Letras: São Paulo, 2011.
- SILVEIRA, F. G. **Tributação, previdência e assistência sociais**: impactos distributivos. Universidade Estadual de Campinas. Instituto de Economia. Programa de Pós-Graduação em Economia Aplicada. Tese de Doutorado. 2008.

PARTE IV

CONTROLE SOCIAL E NOVAS MÍDIAS

CIDADANIA FISCAL E NOVAS MÍDIAS

Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia¹

Ana Cecília Bezerra de Aguiar²

SUMÁRIO: Introdução. 1 Os contornos da cidadania fiscal. 2 O controle social dos gastos públicos e a educação fiscal. 3 O exercício da cidadania fiscal e a utilização das novas mídias. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

A arrecadação de recursos pelo Estado feita por meio da tributação sempre se demonstrou como uma invasão ao patrimônio dos cidadãos contribuintes, motivo pelo qual, diversas vezes, esta atividade provocou resistência e indignação, além de questionamentos acerca da sua necessidade.

A noção de cidadania fiscal, no entanto, ainda é incipiente em países como o Brasil, em que a maioria dos cidadãos, por ausência de conscientização política e da necessidade de controle social dos recursos arrecadados, não procedem à averiguação de como ocorre a aplicação das receitas provenientes de tributos e a gerência do orçamento público de forma geral, o que dá margem para que os recursos sejam mal aplicados ou ainda desviados da finalidade.

Contudo, as novas mídias decorrentes da revolução da informática e o crescente acesso à informação acabaram por trazer a oportunidade de modificação dessa situação de resignação por meio de avanços como, por exemplo, a possibilidade de criar mecanismos de controle da efetiva destinação dos tributos e dos gastos públicos. A fiscalização se torna muito mais fácil se orçamentos e gastos públicos são disponibilizados, por exemplo, em sítios da Rede Mundial de Computadores.

É imprescindível que as políticas públicas sejam acompanhadas da criação de normas que facilitem o controle social. Afinal, não basta que os cidadãos estejam conscientes de seus direitos e deveres, é necessário ainda que o Estado possibilite o exercício da fiscalização.

A metodologia implementada neste trabalho foi, primordialmente, a pesquisa bibliográfica,

¹ Mestranda pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará; especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza; membro pesquisadora do Centro de Estudos de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da UFC (Cedic), na linha de pesquisa Educação e cidadania; membro pesquisadora do Grupo de pesquisa Democracia e Finanças Públicas da Faculdade de Direito da UFC; advogada. E-mail: debora.bezerra@gmail.com.

² Mestranda pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará; especialista em Direito Processual Civil pelo Centro Universitário Christus; bolsista da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes); membro pesquisadora do Centro de Estudos de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da UFC (Cedic), na condição de coordenadora da linha de pesquisa Educação e cidadania; membro pesquisadora do Grupo de pesquisa Democracia e Finanças Públicas da Faculdade de Direito da UFC; professora da Universidade de Fortaleza do Curso de graduação em Direito; advogada. E-mail: ceciliabdeaguiar@gmail.com.

tendo em vista o caráter eminentemente teórico, consistindo, principalmente na leitura e no exame das obras referenciadas, documentos, tais como legislações nacionais, em especial a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Quanto à natureza, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, uma vez que se procedeu a uma análise dos aspectos essenciais da temática das novas mídias e da cidadania fiscal, explicando-as, porém sem quantificar valores. Quanto aos fins é exploratória, por se dar em caráter preliminar, com o escopo de tornar o tema mais familiar, a partir da construção de hipóteses. Já quanto à utilização dos resultados, pura, por se caracterizar pela finalidade de estudo, sem concreta mudança na realidade.

1 OS CONTORNOS DA CIDADANIA FISCAL

A cidadania desenvolveu-se dentro do fenômeno do Estado-nação, que data da Revolução Francesa de 1789. Logo, a construção da cidadania liga-se à relação das pessoas com o Estado e com a nação (CARVALHO, 2005, p. 12).

Para Marshall (2002, p. 24), "cidadania é um status concedido àqueles que são membros integrais de uma comunidade. Todos aqueles que possuem o status são iguais com respeito aos direitos e obrigações pertinentes ao *status*".

Considerando a cidadania como uma construção histórica, posição que também se adota no presente trabalho, Marshall (2002, p. 9) divide seu conceito em três partes: civil, política e social. A primeira relaciona-se com a aquisição dos direitos de liberdade (de expressão, de locomoção, de pensamento, etc). O elemento político constitui-se na oportunidade de atuar interferindo no exercício do poder. Por fim, a cidadania incorpora o elemento social, que "[...] se refere a tudo que vai desde o direito a um mínimo de bem-estar econômico e segurança ao direito de participar, por completo, na herança social e levar a vida de um ser civilizado de acordo com os padrões que prevalecem na sociedade."

No entanto, a partir da década de 90 do século passado, passou-se a revisar o conceito de cidadania pautado precipuamente na titularidade de direitos. Nesse diapasão, Lopes chama atenção para a importância de destacar, no conceito de cidadania, a noção de dever. Segundo a autora: "a cidadania deve ser concebida como um direito, sendo que, simultaneamente e paralelamente, a noção de dever deve ser inserida no seu conteúdo, já que não existem direitos sem seus deveres correlatos" (LOPES, 2006, p. 25).

Sobre o tema, traz-se a lição de Nabais (2007, p. 149-150), segundo o qual a cidadania passa, atualmente, por um terceiro estágio, que ele denomina "cidadania solidária" ou "responsavelmente solidária". Essa nova fase é inaugurada após a superação das duas anteriores, a cidadania do Estado Liberal, em que se buscava a defesa dos direitos individuais, e a cidadania do Estado Democrático,

quando se procurou assegurar a participação na vida política do Estado. Nessa nova etapa, o cidadão desempenha um papel ativo, assumindo responsabilidades que, outrora, ficavam a cargo exclusivamente do Estado (2007, p. 150).

A assunção dessa postura relaciona-se à solidariedade³ entre os membros da sociedade, fruto de um sentimento de pertença, que orienta suas ações na busca pelo bem-estar comum. Ou seja, há a conscientização de que a comunidade consiste num todo formado por indivíduos, cujas consequências das ações (sejam positivas ou negativas) ultrapassam a esfera particular e interferem na configuração desse todo.⁴⁻⁵

Nesse tocante, Torres insere, na perspectiva atual do conceito em comento, como um possível desdobramento seu, a cidadania fiscal⁶. Para o autor, essa vertente da cidadania não somente o estatuto do contribuinte, mas também

os aspectos mais largos da cidadania financeira, que, compreendendo a vertente da despesa pública, envolve as prestações positivas de proteção aos direitos fundamentais e aos direitos sociais e as escolhas orçamentárias, questões que apresentam o maior déficit de reflexão teórica no campo da cidadania. (TORRES, 1999, p. 460)

Dessarte, a ideia de cidadania fiscal deve englobar duas vertentes, quais sejam, tanto o conhecimento acerca da função da tributação quanto a informação sobre a importância do controle da aplicação dos recursos públicos. É o magistério de Cruz e Amorim (2010, p. 17):

O exercício da cidadania ativa percorre todos os momentos de funcionamento da vida pública. O cidadão deve pagar seus impostos, consciente de que está contribuindo para o bem da coletividade, mas seu dever não termina aí. O cidadão consciente participa de forma ativa das decisões de natureza pública e deve lutar para que se amplie seu poder de participação e de decisão, só assim teremos uma democracia substantiva.

³ Segundo Nabais, a solidariedade "[...] enquanto fenómeno estável ou duradouro e mais geral, se refira à relação ou o sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muito grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza actualmente a sua affectio societatis, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade paradigma dos tempo modernos - o estado. Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer em seu aspecto objectivo, 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, quer em sentido subjetivo e de ética social dessa mesma pertença à comunidade (2007, p. 134)."

⁴ Nesse viés, Eduardo Marçal Grilo, Presidente do Fórum Educação para a Cidadania, ocorrido em Portugal, entre 2006 e 2008, assim prefaciou o relatório do evento: "Mas a Cidadania não é apenas o conjunto de direitos e deveres que os cidadãos devem exercer e cumprir. O exercício da Cidadania é sobretudo um comportamento, uma atitude e uma certa forma de ser, de estar e de fazer, em que cada um encara os problemas da sociedade em que se insere com a mesma prioridade com que aborda as suas questões individuais, atendendo aos direitos dos outros e em particular no respeito pela diversidade e pelas diferenças que caracterizam as sociedades em que vivemos nesta primeira década do século XXI [...]" (PORTUGAL, 2008, on line).

⁵ No mesmo sentido: "[...] na democracia, o indivíduo é cidadão, pessoa jurídica e responsável; por um lado, exprime seus desejos e interesses, por outro, é responsável e solidário com sua cidade" (MORIN, 2000, p. 105).

⁶ "O dever/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a ideia de cidadania exhibe. Cidadão e contribuinte são conceitos coexistentes desde o início do liberalismo" (TORRES, 1999, p. 460).

Tem-se, pois, que a função precípua dos tributos é a sua aplicação no financiamento das despesas públicas. Faz-se necessária a abordagem, no entanto, do fundamento da exação tributária. Afinal, o binômio “despesas-receitas” está intimamente relacionado à ideia da figura estatal como proporcionadora do bem comum. Nos ensinamentos de Torres (2006, p. 3): “Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos [...] constituem o principal item da receita”.

O conceito de cidadania fiscal, no entanto, deve ser visto em uma dupla vertente, uma vez que esta só se concretizará quando, além de entenderem os contribuintes a importância da atividade de tributar como forma de arrecadar recursos para a manutenção da máquina estatal e para o fomento dos direitos fundamentais, exercitarem os cidadãos o controle social.

2 O CONTROLE SOCIAL DOS GASTOS PÚBLICOS E A EDUCAÇÃO FISCAL

Inerente à qualquer atividade administrativa, o exercício do controle está presente também na Administração Pública. Busca-se, por meio da atividade de controle, entendido como o conjunto de mecanismos de fiscalização e de revisão dos atos de natureza administrativa, garantir que esses proporcionarão o alcance dos objetivos coletivos sem desrespeitar os direitos subjetivos dos indivíduos (CARVALHO FILHO, 2009, p. 893-894).

Especificamente no que pertine à atividade financeira do Estado, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 70, disciplina a possibilidade de realização de controle externo e interno. Dessa forma, o art. 71 deixa a cargo do Congresso Nacional (na esfera federal), auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, o controle externo dessa atividade, consistente, por exemplo, em apreciar as contas do Executivo, os atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria, reformas e pensão; e na realização de auditorias nas unidades administrativas dos três Poderes.

O controle externo, por seu turno, disciplinado no art. 74 da CF/88, é realizado por cada Poder/órgão sobre seus próprios atos, por meio da manutenção de sistemas de controle para, dentre outras funções, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual; exercer controle das operações de crédito, avais e garantias; comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração.

Paralelamente a esse controle institucional ou estatal, existe o controle social, consistente naquele realizado por segmentos oriundos da sociedade. Trata-se, portanto, de um controle exógeno do Poder Público (CARVALHO FILHO, 2009, p. 902).

Garcia define controle social como “[...] uma particularização da função de controle que tem sido entendida como a atuação de grupos sociais no controle da execução das ações governamentais e da administração dos gestores públicos” (GARCIA, 2003, p. 139).

Destarte, o § 2º do art.74 da CF/88 determina que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”⁷

A mencionada disposição guarda perfeita sintonia com a ordem inaugurada pela Constituição Federal de 1988, que recebeu, no discurso proferido na cerimônia de sua promulgação, pelo então deputado Ulysses Guimarães, a alcunha de “Carta Cidadã”.⁸

Nesse contexto de redemocratização, em que o Brasil é constituído como Estado Democrático de Direito, tendo a cidadania como um de seus fundamentos, torna-se imprescindível a forte participação popular, consequência da atuação dos cidadãos, verdadeiros titulares do poder político, legitimando seu exercício.

Refletindo sobre a relação em comento que congrega controle social, democracia e soberania popular, Silva (2012, p. 49-51) explica que:

[...] o controle integra a essência do regime democrático, visto que este tem como pressuposto inafastável o sistema dos freios e contrapesos. E, mais, corolário da soberania popular, ou seja, do reconhecimento da titularidade do poder reservada ao povo, evidente se torna a legitimidade dos cidadãos para controle do exercício do poder instituído. Afinal, a administração pública, incumbida de gerir a “coisa pública”, acha-se obrigada a, única e exclusivamente, direcionar as suas ações para a ultimação do interesse coletivo, fim último que deve perseguir. [...] Trata-se, de fato, do reconhecimento de que a esfera pública não diz respeito apenas ao Estado, mas sim a todos que dele fazem parte.

No entanto, esse protagonismo do cidadão necessário ao Estado Democrático encontra seu exercício prejudicado porque o Brasil enfrenta as adversidades decorrentes do processo de desenvolvimento da máquina gigantesca que engloba ciência, técnica e burocracia. Segundo Morin (2010, p. 108-110), esse avanço tornou, a despeito das vantagens da divisão do trabalho, o saber hiperespe-

⁷ Sobre a citada disposição constitucional, Oliveira assevera que: “Evidente que este dispositivo contém, ao lado da legitimidade ativa para denúncia de ilegalidades, um apelo ao exercício da cidadania. É claro que qualquer um, mesmo antes da existência do dispositivo, poderia denunciar irregularidades perante os órgãos públicos. Todavia, convém que haja expressa previsão para evitar que algum servidor burocrata deixe de tomar qualquer providência, sob a leviana ilegalidade ou manifesta irregularidade.” (2011, p. 458)

⁸ “A Constituição mudou na sua elaboração, mudou na definição dos poderes, mudou restaurando a Federação, mudou quando quer mudar o homem em cidadão, e só é cidadão quem ganha justo e suficiente salário, lê e escreve, mora, tem hospital e remédio, lazer quando descansa.” (Discurso de Ulysses Guimarães na cerimônia de promulgação da Constituição Federal de 1988, em 05 out. 1988. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/destaque-de-materias/constituente-1987-1988/pdf/Ulysses%20Guimaraes%20-%20DISCURSO%20%20REVISADO.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2012.)

No mesmo sentido, transcreve-se o prefácio de Ulysses Guimarães na edição da Constituição de 1988 lançada pelo Senado Federal e, posteriormente, retirada de circulação: “O homem é o problema da sociedade brasileira: sem salário, analfabeto, sem saúde, sem casa, portanto sem cidadania. A Constituição luta contra os bolsões de miséria que envergonham o País. Diferentemente das sete Constituições anteriores, começa com o homem. Geograficamente testemunha a primazia do homem, que foi escrita para o homem, que o homem é seu fim e sua esperança, é a Constituição cidadã. Cidadão é o que ganha, come, mora, sabe, pode se curar.” (BONAVIDES; ANDRADE, 2004, p. 501.)

cializado e fragmentado, dificultando seu acesso pelos cidadãos, que perdem o direito ao conhecimento. Instaure-se, assim, uma divisão na sociedade entre os “expertos”, detentores do conhecimento necessário à condução das questões políticas, e os cidadãos, inaptos para posicionar-se em relação a situações que ignoram.

Como consequência, têm-se o enfraquecimento do civismo e o exacerbamento do individualismo, o que mina a vida democrática, apesar de suas instituições continuarem existindo.⁹⁻¹⁰

Essa conjuntura pode ser configurada com a descrição de sociedade alienada feita por Freire (1987, p. 35). Segundo o autor, seus membros não possuem consciência da existência da sociedade, não tendo, portanto, como se comprometer com a realidade, responsabilizando-se apenas por si.

Percebe-se, dessa forma, que, para que se tenha de fato o exercício de um controle social dos gastos públicos efetivo e, conseqüentemente, a ampliação do regime democrático no Brasil, é necessário mais que a previsão normativa de direitos e de mecanismos de participação popular. Imprescindível é a absorção pelos membros da sociedade da noção de solidariedade, de comprometimento com a coletividade.

Nesse sentido, a solução aponta impreterivelmente para a educação, como instrumento apto a capacitar o cidadão para o exercício de sua função.¹¹ Como a educação cidadã pode ser tão abrangente quanto o próprio conceito de cidadania, abordando os mais variados temas, como noções de saúde, de higiene, de boas maneiras e de preservação ambiental, reserva-se um ramo específico para a construção do conhecimento necessário ao exercício do controle social dos gastos públicos: a educação fiscal.

A educação fiscal, de acordo com o material utilizado no Brasil no Curso de formação de disseminadores promovido pelo Programa Nacional de Educação Fiscal, pode ser assim definida:

[...] como uma abordagem didático-pedagógica capaz de interpretar as vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos, estimulando o cidadão a compreender o seu dever de contribuir solidariamente em benefício do conjunto da sociedade e, por outro lado, estar consciente da importância de sua participação no acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados, com justiça, transparência, honestidade e eficiência, minimizando o conflito de relação entre o cidadão contribuinte e o Estado arrecadador (BRASIL, 2009, p. 27).

⁹ Nas palavras de Morin: “Nessas condições, a redução do político ao técnico e ao econômico, a redução do econômico ao crescimento, a perda dos referenciais e dos horizontes, tudo isso conduz ao enfraquecimento do civismo, à fuga e ao refúgio na vida privada, a alternância entre apatia e revolta violenta e, assim, a despeito da permanência das instituições democráticas, a vida democrática enfraquece”. (2010, p. 110)

¹⁰ Percebe-se a configuração do quadro de pobreza política descrito por Demo, segundo o qual: “Não é exagero afirmar que o traço mais profundo da pobreza política de um povo seja a falta de organização da sociedade civil, sobretudo frente ao Estado e às oligarquias econômicas. Uma sociedade desorganizada não chega a constituir-se como povo consciente e capaz de conquistar espaço próprio de auto-sustentação da história; ao contrário, caracteriza-se como massa de manobra.” (DEMO, 2001, p. 24-25.)

¹¹ Nesse sentido: “Porém, é importante lembrar que controle social não é algo tão fácil de se conseguir. O processo democrático depende de aprendizado. O simples estabelecimento de dispositivos legais e estruturais pode resultar num amontoado de regras e mecanismos inúteis, pois não correspondem às habilidades de cidadania desenvolvidas na sociedade civil

A importância desse viés da educação cidadã é inegável. Sabe-se que os termos envolvidos na seara fiscal são bastante técnicos, o que ocasiona a incompreensão por parte da sociedade como um todo. Esse fator é responsável pelo desinteresse por assuntos relacionados à temática. A educação fiscal visa, então, oferecer ao cidadão o ferramental necessário para acessar esses conteúdos, fazendo com que assuntos, outrora, obscuros, tornem-se familiares e façam parte do dia a dia da comunidade.

Ademais, por meio dela, torna-se possível a desconstrução da concepção marcante de antagonismo entre Estado e cidadão existente no Brasil. Pinsky retrata, de forma bastante precisa, o sentimento que permeia essa relação, o qual ultrapassa o descomprometimento e alcança a rivalidade:

Por conta desse divórcio entre governo e sociedade, “eles” não nos respeitam e “nós” não lhes damos legitimidade. Nós não nos sentimos responsáveis pelos atos do governo, portanto não nos consideramos com obrigações diante das leis. Burlar a lei, sonegar impostos, atravessar sinais vermelhos [...] são atos que creditamos, frequentemente, a nossa esperteza e rebeldia, nunca considerando-os lesivos à sociedade de cidadãos da qual nós fazemos parte ou deveríamos fazer parte. (1998, p. 97)

Para substituir essa noção, a educação fiscal propõe a conscientização de que não existem o Estado e os indivíduos que se encontram subjulgados a ele. O que há, na realidade, são cidadãos que se organizam em torno de uma ficção chamada Estado, formada e coordenada por eles mesmos. A troca da relação de competição entre cidadão e Estado pela de cooperação, ocasiona, então, a conscientização da importância de contribuir para o bem-estar da coletividade a partir do pagamento de tributos e do acompanhamento da gestão e da aplicação dos recursos públicos, garantindo que esses serão empregados devidamente nas áreas eleitas como aquelas que, mais urgentemente, necessitam de investimento. Como consequência, tem-se uma maior e mais democrática fruição de direitos, em especial, dos classificados como sociais, que, de uma forma geral, carecem de um maior investimento estatal para se verem implementados.

Ademais, essa mudança associa-se, ainda, ao sentimento de pertença à comunidade e à solidariedade comentados anteriormente. Pois o respeito pela coisa pública prescinde da noção de que, na sociedade em que se vive, existem bens (materiais ou imateriais) que são, ao mesmo tempo, propriedade de todos. E, de forma concomitante, convivem o direito de usufruí-los e o dever de preservá-los, lembrando que as consequências das ações dirigidas a esse bens repercutirão em todos.

Além da educação, outro elemento primordial para a realização do controle social dos gastos públicos é a disponibilização por parte do poder público das informações necessárias ao desempenho

brasileira.” (SILVA, 2002, p. 39) No mesmo viés: “Não parece simples trabalhar nessas duas dimensões [na dimensão da sociedade e na dimensão da burocracia] para modificar valores seculares que caracterizam uma cultura arraigada que, ainda, privilegia em muito o privado em detrimento do coletivo e que cristaliza a separação Estado e sociedade, dificultando o avanço da evolução do exercício da cidadania, mas é possível confiar no processo se houver um investimento decisivo em educação, em informação e, principalmente, na evolução da consciência democrática.” (GARCIA, 2003, p. 178)

dessa atividade. Em outras palavras, ao realizar a gestão financeira, o Estado precisa agir com transparência, que nada mais é do que uma expressão do princípio da publicidade (art. 37, CF/88) no âmbito das finanças públicas (RAMOS FILHO, 2002, p. 115). Trata-se de uma consequência lógica do regime republicano e do Estado Democrático de Direito, pois “se o povo é o titular do poder, tem o direito de conhecer tudo o que concerne à Administração, bem como controlar passo a passo o exercício do poder (RAMOS FILHO, 2002, p. 115).”¹²

As novas tecnologias e o acesso à informação vêm contribuindo, ao facilitar a proliferação de dados e conhecimentos, de forma essencial para a concretização de uma democracia mais participativa, por meio da aproximação entre a vontade popular e as decisões governamentais. Dessa forma, será possível alcançar o efetivo exercício da cidadania, em especial em sua vertente fiscal.

Para tanto, provavelmente, o meio disponível na atualidade, para a divulgação e o acesso às informações referentes à atividade financeira do Estado é a Rede Mundial de computadores. Destarte, a seguir, explorar-se-á a relação entre cidadania fiscal e novas mídias.

3 O EXERCÍCIO DA CIDADANIA FISCAL E A UTILIZAÇÃO DAS NOVAS MÍDIAS

A “Revolução da Informática”, caracterizada pela evolução da Rede Mundial de computadores, dentre outros inúmeros avanços, vem proporcionando maior acesso às informações. Greco (2000, p. 16) ressaltou, em sua obra, a importância da revolução tecnológica para os novos rumos da sociedade, por se tratar não somente de revolução de natureza técnica, mas “revolução ligada ao próprio padrão da civilização ocidental, que está se alterando em sua concepção básica”.

Como já mencionado, o verdadeiro exercício da cidadania fiscal e o interesse por parte dos contribuintes acerca dos gastos públicos apenas se concretiza com o acesso pela população a informações sobre as formas de arrecadação de receitas e sua destinação, o que permite inibir desvios dos recursos arrecadados, ensejando gestões mais responsáveis. As novas mídias vêm, assim, colaborando para a efetivação de uma cidadania fiscal, a partir do maior conhecimento dos cidadãos acerca do orçamento público, bem como da sua destinação.

Cruz e Amorim (2010) destacam que na complexa sociedade atual, as informações e os conhecimentos disseminados pelos meios de comunicação têm cada vez maior importância, o que demonstra o papel essencial que desenvolvem as novas tecnologias da informação atualmente para o exercício da cidadania fiscal.

¹² Sobre a relação entre transparência da atuação do agente administrativo e a possibilidade de controle sobre seus atos: “Já não mais se admite qualquer ato que possa burlar comandos normativos ou servir de impedimento a que qualquer pessoa tenha acesso à conduta do agente público. Este não só tem que ser honesto, mas tem o dever de mostrar-se como tal. A publicidade assegura a possibilidade de controle.” (OLIVEIRA, 2011, p. 543)

O mundo globalizado e digitalizado proporciona, assim, por meio da Internet e de outras novas mídias, que se efetivem meios de controle social antes inimagináveis, como, por exemplo, os portais de transparência, além de projetos de destaque nas redes sociais.

Destacam-se projetos relacionados a tornar a tributação indireta mais transparente, cujo escopo é informar os cidadãos acerca da real incidência de tributos sobre a circulação de mercadorias e as prestações de serviços, uma vez que o caráter velado da tributação sobre o consumo acaba por provocar uma anestesia fiscal, por não sentir a população essa incidência de impostos e contribuições.

Esses projetos são de suma importância para a efetivação da cidadania fiscal por tornarem mais clara e evidente aos cidadãos-contribuintes a tributação indireta, o que faz com que percebam a real carga tributária nacional.

Citemos como exemplos o projeto “Quanto Custa o Brasil”, organizado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz) e que, por meio de mídias como a Internet, e em especial por meio das redes sociais, busca divulgar o peso da carga tributária brasileira, combater a sonegação, bem como conscientizar a população sobre a necessidade de reforma tributária, em especial propagando a importância de se proceder à redução da tributação indireta. O sítio eletrônico da campanha possui, ainda, jogos educativos e histórias em quadrinhos divulgadas na página, todas com intuito de conscientizar os cidadãos sobre a carga tributária nacional (SINPROFAZ, 2014).

Deve-se, ainda, destacar que instrumentos como o impostômetro e o sonegômetro, divulgados não apenas em painéis nas ruas como também através de sítios eletrônicos, também constituem meios de conscientização e promoção da cidadania fiscal.

Os aplicativos de celular também têm sido utilizados como forma de promover a cidadania fiscal. O “Na Real” revela o percentual incidente sobre determinado produto, bem como o valor em reais correspondente a tributos (APLICATIVO..., 2013). Ao digitar o nome do produto e a quantia paga, o software apresenta o quantum de tributos que compõem o preço da mercadoria, a partir de uma base de dados desenvolvida juntamente com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

Outros mecanismos que demonstram a importância das novas mídias para a efetivação da cidadania fiscal são as leis de Responsabilidade Fiscal e de Acesso à Informação.

A lei complementar nº 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, é de destaque por ter consagrado o princípio da transparência como pressuposto da gestão fiscal responsável. Para Machado (2010, p. 93), a questão da transparência tributária é de extrema relevância no que se refere aos direitos fundamentais do contribuinte. Salienta o autor ainda:

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

Posteriormente, a lei nº 12.527/11 caracterizou-se como mais uma tentativa de implementar uma gestão fiscal transparente, ao regulamentar o acesso à informação e a transparência na atividade administrativa, com a determinação da criação dos Portais de Transparência, ou seja, sites em que devem ser disponibilizadas informações referentes às finanças dos Estados.

Essas inovações normativas, a partir da imposição de divulgação na Internet de informação acerca das receitas e dos gastos públicos, ensejam o exercício do controle social sobre o orçamento público, criando, assim, uma cultura de cidadania fiscal, não se limitando a participação popular no Estado democrático às formas tradicionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A maior facilidade de acesso às informações, ocasionada pela revolução tecnológica, é instrumento capaz de desenvolver a cidadania fiscal, ensejando o controle por parte da população da arrecadação tributária. Esse maior acesso já tem produzido, dentre diversos efeitos, uma evolução no pensamento da sociedade, a qual indaga, por exemplo, sobre a necessidade de pagar tributos, o que é ainda mais aflorado em países como o Brasil, em que a carga tributária parece ser demasiadamente pesada para a precariedade do serviço público.

Percebe-se que o verdadeiro exercício da cidadania fiscal apenas se concretiza com o acesso pela população a informações sobre as formas de arrecadação de receitas, sua destinação e sobre os gastos públicos de forma geral.

A cidadania fiscal demonstra sua importância como forma de participação popular na democracia, estimulando o controle social. Essa ideia de cidadania só será consolidada com a reivindicação ao Poder Público de direitos e garantias presentes na nossa Constituição, com o cumprimento de deveres e com a participação ativa da tomada de decisões. Nota-se que o mundo digitalizado proporciona que se efetivem novos meios de controle social. Destarte, o acesso à informação inibe desvios dos recursos arrecadados por parte de governantes corruptos, ensejando gestões mais responsáveis.

Em suma, a efetivação da cidadania fiscal é imprescindível, já que o pagamento de tributos é um dever dos cidadãos, uma vez que o Estado necessita de recursos para funcionar. Logo, o que se deve ter em mente é a necessidade de participação da sociedade no controle das receitas tributárias, analisando o efetivo destino dos tributos pagos, bem como fornecendo subsídios para que os cidadãos entendam a importância dos tributos para o custeio dos serviços estatais em prol da sociedade.

O exercício da cidadania fiscal, pois, em que a tributação seja acompanhada de um controle da destinação dos recursos públicos, pode proporcionar uma sociedade próspera, com cidadãos em situação de vida digna.

REFERÊNCIAS

APLICATIVO mostra imposto embutido nos produtos. **Diário do Nordeste**. Disponível em: <<http://diariodonordeste.globo.com/materia.asp?codigo=1251560>>. Acesso em: 10 jan. 2014.

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

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. Curso de Disseminadores de Educação Fiscal. **Educação fiscal no contexto social**. 4. ed. Brasília: Esaf, 2009.

_____. **Lei de Acesso à Informação. Lei n. 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 25 nov. 2013.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 nov. 2013.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 6. ed. Brasília: OAB, 2004.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada, comentada**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 7. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005.

CARVALHO FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de direito administrativo**. 21. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CRUZ, Lindalva Costa da; AMORIM, Rosendo Freitas de. Educação e seu Papel Transformador. In: VIDAL, Eloísa Maia (Org.). Educação Fiscal e Cidadania. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

DEMO, Pedro. Pobreza política: polêmicas do nosso tempo. 6. ed. Campinas: Autores associados, 2001.

DISCURSO de Ulysses Guimarães na cerimônia de promulgação da Constituição Federal de 1988, em 05 out. 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/destaque-de-materias/constituente-1987-1988/pdf/Ulysses%20Guimaraes%20-%20DISCURSO%20%20REVISADO.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2012.

FREIRE, Paulo. **Educação e mudança**. 13. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

GARCIA, Leice Maria. Controle social dos gastos públicos: fundamentação, limites e possibilidade. In:

BURGARIN, Maurício Soares (Org.). Controle dos gastos públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade. Rio de Janeiro: Konrand-Adenauer-Stiftung, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. A cidadania na Constituição Federal brasileira de 1988. In: **Constituição e democracia**: estudos em homenagem ao professor J. J. Canotilho. BONAVIDES, Paulo; LIMA, Francisco Gérson Marques de; BEDÊ, Fayga Silveira (coord.). São Paulo: Malheiros, 2006.

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

MARSHALL, T. H. **Cidadania e classe social**. Brasília: Senado Federal; Centro de Estudos Estratégicos, Ministério da Ciência e Tecnologia, 2002.

MORIN, Edgar. **Os sete saberes necessários à educação do futuro**. São Paulo: Cortez; Brasília, DF: UNESCO, 2000.

_____. **Os sete saberes necessários à educação do futuro**. 2. ed. Brasília: UNESCO, 2010.

NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bessanezi. **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2005.

PINSKY, Jaime. **Cidadania e educação**. São Paulo: Contexto, 1998.

PORTUGAL. **Relatório do Fórum Educação para a Cidadania (2008)**. Disponível em: <http://www.drealg.min-edu.pt/upload/docs/dsapoe_FECidadaniaSP.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2012.

RAMOS FILHO, Alberto de Moraes Ramos. **Responsabilidade fiscal**: aspectos fundamentais da lei complementar nº 101/2000. Manaus: Caminha consultoria empresarial, 2002.

SILVA, Elke Andrade Soares de Moura. Controle externo, controle social e cidadania. **Revista do tribunal de contas do estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, a. 1, n. 1, p. 46-57, 2012.

SILVA, Francisco Carlos Cruz da. Controle social: reformando a administração para a sociedade. In: Tribunal de Contas da União (Org.). **Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública** (Prêmio Serzedello Corrêa 2001: monografias vencedoras). Brasília: TCU, Instituto Sezerdello Corrêa, 2002.

SINPROFAZ. **Campanha**. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/saiba-mais-campanha>>. Acesso em 10 jan. 2014.

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

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

A EVOLUÇÃO DOS ESFORÇOS DE TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA NO CEARÁ

José Joaquim Neto Cisne¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 A evolução da transparência pública no Ceará. 2 As recentes medidas administrativas e institucionais para a transparência pública no Ceará. 3 As boas práticas de transparência fiscal no Ceará. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

O conceito de transparência não pode ser visto apenas sob a ótica do acesso à informação. Ela tem uma dimensão bem maior que o simples acesso às informações ou divulgação dos dados. Tem por finalidade contribuir para o aprimoramento dos atos governamentais e incentivar a participação dos cidadãos, como observam Assoni Filho (2009) e Christopoulos (2011a). A transparência deve ser entendida como um importante processo que contribui para a construção da cidadania, envolvendo outros elementos que pautam a eficiência da Administração Pública como a *accountability*², o combate à corrupção, confiança, prestação de serviços, clareza, entre outros.

Em 2005, no Fórum Global sobre a Reinvenção do Governo, organizado pela *United Nations Public Administration Network* (UNIPAN) ficou demonstrada a importância e a necessidade de um modelo de boa gestão como uma maneira de se construir a paz, a prosperidade e as sociedades democráticas (KIM et al, 2005). Para uma boa governança, segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é necessário melhorar a transparência dos governos em relação a seus cidadãos (MOLINA, BLASCO; GOMIS, 2011, p. 139).

Nas últimas duas décadas, tem-se observado uma grande transformação quanto à postura dos cidadãos e da sociedade em relação aos serviços prestados pelos governos. Tais transformações são consequências das ideias da Nova Gestão Pública que tem pautado as agendas internas dos governos, bem como os avanços nos níveis de formação e exigências dos cidadãos ajudados pelas novas tecnologias da informação que possibilitaram uma maior transparência das ações governamentais.

¹ Professor Adjunto da Universidade Estadual do Ceará (Uece), Doutor em Desenvolvimento Econômico e Auditor Fiscal da Receita Estadual na Secretaria da Fazenda do Ceará.

² O termo *accountability*, segundo Campos (1990), ainda não foi suficientemente traduzido para a língua portuguesa. Esse termo, de um certo modo, procura sintetizar as relações de controle que devem existir entre administração pública, funcionários e cidadãos. Significa a "obrigação de responder pelos resultados, no sentido do controle orçamentário e organizacional sobre os atos administrativos, do respeito pela legalidade dos procedimentos e da responsabilização pelas consequências da execução das políticas públicas". A adesão ao processo de modernização e de racionalização da administração diz respeito aos próprios interesses dos indivíduos, como também é reforçado pela confiança na forma como a ética profissional é respeitada pela autoridade, como observa Mozzicafreddo (2002).

Após a redemocratização do país, as reformas políticas, administrativas e institucionais, iniciadas em meados da década de 1980, atentaram para a participação social e foram adotadas as primeiras medidas para dar maior transparência às ações governamentais. Este novo desenho na relação entre o cidadão e o Estado tem feito a gestão pública inovar na busca de tornar mais eficiente e transparente suas ações. As medidas administrativas e institucionais, introduzidas no Ceará a partir da segunda metade dos anos de 1980, colocaram este Estado na vanguarda nacional por haver antecipado um conjunto de reformas que somente aconteceriam quase uma década depois no âmbito do Governo Federal.

Além dos dispositivos constitucionais (Constituição Federal promulgada em 1988) que primam pela transparência³, cabe ressaltar a lei de responsabilidade fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), que define normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Esta lei tem contribuído para tornar mais transparente as contas públicas ao trazer um capítulo específico intitulado “Da Transparência, Controle e Fiscalização” (artigos 48 a 59), sendo a questão da transparência da gestão fiscal tratada em seus artigos 48 e 49. Esta lei foi alterada pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, denominada lei da transparência, que acrescenta dispositivos à lei de responsabilidade fiscal, determinando a disponibilidade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Dentre as alterações, estabelece no artigo 73-A que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar”.

Mais recentemente, em maio de 2012, entrou em vigor a lei de acesso à informação pública (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011), que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal, dentre outras. E como preceitua o artigo 216, § 2º, dessa Constituição, “cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem”.

Diante disso, este trabalho tem por objetivo analisar os esforços para promover a participação social e para tornar transparente as ações do governo no Ceará. Para tanto, este artigo adotou o método dedutivo, com abordagem de pesquisa bibliográfica e documental procedendo uma revisão

³ O artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal de 1988, estabelece que todos os cidadãos “têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou 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”. Também, em seu artigo 37, define a publicidade dos atos administrativos dentre os princípios que devem nortear a Administração Pública. E no § 3º desse artigo está determinado que a lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta. E o seu inciso II trata do acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII, da referida Constituição.

da literatura e uma análise dos diferentes planos de governo elaborados no Ceará a partir dos anos de 1960.

Este artigo conta com três seções de desenvolvimento, sendo que na primeira seção se analisa a evolução da transparência pública no Ceará na perspectiva dos diferentes planos de governo elaborados nas últimas quatro décadas. Analisam-se as medidas administrativas e institucionais adotadas a partir dos anos de 1980 e enfatizam-se, em um segundo momento, os aspectos positivos e os desafios para implementar uma gestão mais participativa na Administração Pública do Ceará por meio dos Conselhos formados por lideranças políticas, empresariais e intelectuais, criados com o objetivo de discutir as ações governamentais e estreitar as relações entre o Governo e a sociedade.

Na terceira seção se analisam os recentes esforços e as boas práticas de transparência fiscal no Ceará, destacando as medidas inovadoras no âmbito da Administração Tributária que vieram facilitar a interação entre o fisco e os contribuintes, e romper com as velhas barreiras institucionais e operacionais existentes nesta relação.

1 A EVOLUÇÃO DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA NO CEARÁ

Analisando os diferentes planos de governo elaborados no Ceará, desde o início dos anos de 1960, observa-se que a participação social e a transparência pública somente fizeram parte da agenda governamental muito recentemente, em especial a partir dos anos de 1980.

O primeiro plano elaborado pelo Governo do Estado, para o período de 1963-1966, considerava o planejamento “o meio mais adequado para vencer as deficiências da ordem social e econômica”, e entendia que uma das formas de promover o desenvolvimento passa pela “reformulação dos métodos de ação do Poder Público abolindo-se práticas obsoletas e anacrônicas de administração”. Este plano reconhecia a preponderância da atuação do Governo no processo de desenvolvimento do Estado, cabendo-lhe, portanto, impulsionar e estimular a sua expansão no setor privado e disciplinar-lhe os investimentos no setor público. Destacava que no processo de desenvolvimento “não se pode dissociar o fato social do fato econômico porque ambos visam, através do aumento da disponibilidade de bens e serviços, à criação de condições de bem estar da coletividade”. Este plano considera que o desenvolvimento deveria visar entre outras questões “a manutenção dos serviços de valorização humana e do bem estar social” (CEARÁ, 1963, p. I-II). No entanto, não se constata uma maior preocupação por parte do governo em manter uma interação efetiva com a sociedade por meio da participação social ou em promover a transparência pública de seus atos.

No segundo plano de governo elaborado para o período de 1967-1970, foi considerado um “grave problema” a “dispersão de esforços pela falta de entrosamento entre as atividades dos diversos departamentos governamentais” (CEARÁ, 1967, p. 169). No que se refere ao esforço da transparência,

este plano prevê a criação de “um órgão Central de Relações Públicas e Informações e a institucionalização do processo de transmissão de informação em todos os sentidos da hierarquia administrativa”. Para este governo, o desenvolvimento econômico não pode ser um problema só do governo, mas precisa contar com a entusiástica colaboração de toda a população, para que possa ter êxito. Porém, não definiu de forma clara quais os mecanismos seriam utilizados para intensificar essa interação do Governo com as empresas e com a sociedade.

A ineficiência do setor público ficou mais uma vez caracterizada no plano de governo elaborado para o período de 1971-1974 quando se identificou na administração estadual “duplicidade funcional entre vários órgãos, conflitos de competência e falta de racionalização para efeito de implantação e acompanhamento da execução” do referido plano. Constatou-se também que o sistema de planejamento do Estado não funcionava “satisfatoriamente” ainda que possuísse o Fundo de Desenvolvimento do Ceará (FDC), que era considerado um instrumento importante para a condução do planejamento do Estado. A inoperância desse sistema foi atribuída ao pouco dinamismo da própria Secretaria de Planejamento, bem como à falta de decisão superior no sentido de implantar integralmente o sistema de planejamento previsto. Por isso, considerava importante uma melhor adequação da estrutura daquela secretaria para dotá-la de condições de acompanhamento efetivo da execução das metas e objetivos do referido plano (CEARÁ, 1971, p. 117). Fica evidente que para esta missão o Governo do Estado não contava com a colaboração de outros segmentos da sociedade. Este plano destacava como proposta de modernização da Administração Pública estadual os princípios fundamentais definidos pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que era o planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle⁴.

No diagnóstico que antecedeu a elaboração do plano de governo para o período de 1975-1978, considerava que “a ampliação de atribuições e a consequente multiplicação de instituições, de forma desordenada, levaram a um gigantismo da máquina estadual e a uma estrutura administrativa com razoáveis deficiências de funcionamento”. E que essa hipertrofia orgânica e o paralelismo das ações tornava difícil a coordenação administrativa, comprometendo o seu bom desempenho. Ademais, “o paralelismo das ações nas várias políticas setoriais e a execução de programação estabelecidas nos planos de desenvolvimento”, representava um fator de significativos desperdícios. Quanto à avaliação das políticas administrativas adotadas pelo governo, este plano constatou falta de informações e deficiências na forma de disponibilizá-las, que se dava de forma breve e com o intuito de identificar possíveis limitações ou inadequados procedimentos (CEARÁ, 1975a, p. 210-211).

Um dos objetivos deste plano para a política de ação administrativa era “reforçar o papel do setor público estadual como agente maior do processo de modernização e transformação estrutural da

⁴ Este Decreto-Lei foi considerado pelo Governo Federal (1995) como uma introdução de administração gerencial no Brasil, uma vez que teve por objetivo o “maior dinamismo e eficiência da administração pública brasileira”.

economia cearense" (CEARÁ, 1975b, p. 184). Não constou deste plano nenhuma parceria com outros segmentos da sociedade nem se referiu a nenhum esforço para promover a transparência de seus atos ou participação social.

O plano de governo para o período de 1983-1987 considerou importante adotar o método participativo de administração não somente na elaboração do referido plano, mas que fosse uma "constante durante o período administrativo, quer nas revisões e atualização dos planos e projetos setoriais, que no processo de avaliação das ações do Executivo" (CEARÁ, 1983). Apesar dessa vontade expressa, no diagnóstico do plano de Governo "Ceará Melhor" para o período de 1992-1995, fez referência a algumas questões que caracterizaram o Estado nos últimos trinta anos "como o demiurgo" e também destaca a "centralização federal combinada com o distanciamento da sociedade por força do autoritarismo político que marcou o período de 1964-1985", que pouco permitia a participação social sem muita transparência dos atos governamentais.

Esta realidade começou a mudar na década de 1990 quando se deu início ao processo de reforma do Estado brasileiro⁵, passando a adotar medidas, a exemplo de outros países, como a privatização de suas empresas estatais, descentralização de serviços para outros entes federados, redesenho da estrutura dos órgãos públicos, adoção de medidas de estímulo à participação cidadã e à transparência, esforços para reduzir o excesso de burocracia, entre outras.

2 AS RECENTES MEDIDAS ADMINISTRATIVAS E INSTITUCIONAIS PARA A TRANSPARÊNCIA PÚBLICA NO CEARÁ

A literatura mostra que o processo de desenvolvimento em cada sociedade é facilitado ou dificultado de acordo como estão estruturadas suas organizações e suas instituições, já que trazem impactos diretos nos custos de transação, no nível de confiança e na forma como se relacionam os diferentes agentes. Por isso, North (1995, p. 139) atribui um papel fundamental às instituições (regras do jogo) nas sociedades quando as consideram como "o determinante subjacente do desempenho das economias". A função principal das instituições na sociedade, como argumenta North (1995, p. 16), "é reduzir a incerteza estabelecendo uma estrutura estável (porém não necessariamente eficiente) da interação humana".

Algumas mudanças institucionais importantes foram introduzidas no Brasil por meio da Consti-

⁵ A partir dos anos de 1980, vários países por razões diversas promoveram mudanças administrativas e institucionais como o objetivo de introduzir a "Nova Gestão Pública". Estas reformas foram iniciadas pelo Reino Unido, no governo de Margaret Thatcher, com o chamado "modelo de westminster", nos Estados Unidos, no mandato de Ronald Reagan, depois se expandiu para países como Nova Zelândia, Austrália, entre outros. Os impactos destas medidas nos diferentes países dependeram de seus marcos históricos, políticos e legais (FERLIE et al, 1999). Maiores detalhes sobre as reformas no Estado brasileiro podem ser analisados em trabalhos como Governo Federal (1995), Bresser Pereira (1996 e 1998), Diniz; Azevedo et al (1997), Abrúcio (1997 e 1999), entre outros.

tuição Federal promulgada em 1988 e, no Ceará, por meio da Constituição do Estado, promulgada em 1989. Outra importante mudança institucional foi a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), com o objetivo de melhorar a gestão fiscal e financeira do setor público no Brasil, atribuindo aos governantes compromissos com o orçamento e com metas apresentadas e aprovadas pelos respectivos poderes legislativos dos Estados e municípios brasileiros, impondo, assim, um maior controle nos gastos públicos.

No primeiro plano de governo elaborado depois da redemocratização do país, definindo as políticas para o período do 1987-1991, apontou-se dentre outras anomalias um crescimento desordenado e uma hipertrofia da administração pública estadual, ineficiência nas finalidades sociais do Estado, além de uma obsolescência dos esquemas estruturais e funcionais, empreguismo desenfreado (CEARÁ, 1987, p. 36-37). No âmbito da modernização administrativa, este plano define como objetivo “tornar a administração pública estadual agente propulsor do processo de modernização e transformação estrutural da economia e da sociedade”. Apesar de um governo formado por jovens empresários, observa-se que a visão sobre o Estado era a do grande indutor do processo de desenvolvimento e das transformações sociais. Além de destacar a contribuição dos demais agentes como co-responsáveis na condução do processo de desenvolvimento, este plano, em seus objetivos específicos, não demonstra nenhuma preocupação com a transparência pública, não define nenhuma forma de estimular a participação social, nem mesmo em qualquer espécie de controle social.

Na segunda metade da década de 1980, houve grandes transformações políticas, administrativas e institucionais no Ceará, quando ascendeu ao governo do Estado um grupo de jovens empresários apoiados por algumas organizações representativas da classe empresarial⁶. Estes novos governantes surgiram apoiados pelo Centro Industrial do Ceará (CIC), que desde sua origem, em 1978, defendeu novas ideias sobre o papel do Estado e de suas relações com o setor produtivo. Estes novos governantes trouxeram novas ideias e um projeto político de introduzir medidas para mudar a realidade política, social, econômica e cultural do Ceará. Por isso, tomaram posições políticas bem diferentes das ideias das elites tradicionais locais, cujas práticas eram baseadas na cultura patrimonialista, no paternalismo, clientelismo, nepotismos e outros privilégios poucos recomendados à nova gestão pública (AMARAL FILHO, 2004; LUGO, 2005).

Para definir e fundamentar as propostas destes novos projetos políticos foram promovidos debates com diversos economistas e ministros como Celso Furtado e outros pensadores patrocinados pelo CIC. Daí surgiu o “Movimento Pró-Mudanças”, que divulgava as novas ideias e as perspectivas de futuro de um Estado moderno. Este movimento resultou na eleição, em 1986, de Tasso Jereissati, cujo lema de governo era denominado de “Governo das Mudanças”. A partir deste novo governo, começou

⁶ As entidades que apoiaram os jovens empresários no governo do Ceará em 1986 foram o Centro Industrial do Ceará (CIC), a Federação das Indústrias do Estado do Ceará (Fiec) e a Associação dos Jovens Empresários (AJE).

o processo de desenvolvimento de caráter endógeno, cujas ações contribuíram para mudar com o modelo econômico primário-exportador baseado na cultura do gado-algodão-cultura de subsistência, onde predominava o capital local no setor produtivo (AMARAL FILHO, 2004; LUGO, 2005).

Como era de se esperar para cumprir com seus projetos políticos, estes novos líderes, no primeiro período de governo (1987-1990), geraram grandes insatisfações à classe política e a alguns grupos empresariais por não haver atendido mais a seus interesses e por haver mudado o velho modelo político (coronelismo) baseado no patrimonialismo e nepotismo que existia no Ceará. Esta nova elite empresarial no governo do Ceará rompeu com a velha forma de administrar⁷ e introduziu um novo modelo de gestão pública, promovendo primeiramente um ajuste fiscal, financeiro e administrativo para equilibrar as finanças públicas e gerar recursos para investir em infraestruturas sociais e produtivas (BONFIM, 2000) e criar as bases para o processo de desenvolvimento nas décadas seguintes. Diversos trabalhos de pesquisa⁸ fazem referências a esta experiência de gestão no Ceará, no período de 1987 a 2002, cujas medidas político-institucionais resultaram em uma nova dinâmica econômica.

Neste período, baseados nas ideias de cooperação e associação entre os setores públicos e privados, nos dois períodos de governo seguintes (1991-1994 e 1995-1998), houve uma tentativa por parte do governo de introduzir um sistema de gestão participativa para envolver a sociedade na discussão dos temas mais estratégicos. Por isso, criou-se o Pacto de Cooperação (REBOUÇAS et al, 1998), o Plano Estratégico da Região Metropolitana de Fortaleza (PLANEFOR, 1999)⁹ e diversos conselhos regionais e municipais de desenvolvimento sustentável (CORDEIRO, 1998), que agregavam a elite econômica, política e intelectual e as lideranças regionais e municipais nas discussões dos temas de seus interesses. Com o transcurso do tempo, estes conselhos não produziram os resultados planejados¹⁰. Assim, a participação da sociedade passou a ser solicitada na elaboração dos diferentes planos de governo com a indicação das prioridades para cada região.

As mudanças introduzidas na Administração Pública do Ceará trouxeram uma série de inovações que contribuíram para o aumento da eficiência na gestão dos recursos públicos com a redução de desperdícios e, ao romper com os velhos vícios político-institucionais de uma cultura patrimonialista, heranças de décadas de nepotismo e clientelismo, também contribuíram para democratizar a relação

⁷ Na Região Nordeste e no Ceará, há uma longa história de clientelismo e coronelismo, sistema público inflado e de má qualidade que tem gerado uma forte desconfiança na institucionalidade política (BANCO MUNDIAL, 2003).

⁸ Esta experiência no Ceará foi mencionada em trabalhos nacionais e internacionais. Entre eles: Naisbitt (1994), Diniz e Azevedo (1997, p. 369), Tandler (1998), Giddens (1999, p. 93), inclusive em um artigo do Financial Times, de 26 de março de 1993, e Lugo (2005).

⁹ O Planefor estabeleceu quatro estratégias: Região metropolitana integrada; Região metropolitana empreendedora e competitiva; Educação por desenvolvimento humano; Integração e fortalecimento da gestão pública (AMARAL FILHO, 2004).

¹⁰ Cordeiro (1998) elabora uma interessante análise sobre o sistema de gestão participativa do governo do Estado do Ceará, em especial quanto aos Conselhos de Desenvolvimento Sustentável, pesquisando suas potencialidades democráticas e suas ambiguidades como resultado de dinâmicas sociais orientadas pelo governo.

Estado e a sociedade¹¹. Estas mudanças estabeleceram “novos parâmetros para os compromissos políticos” tendo que “passar, cada vez mais, pelo crivo de uma sociedade civil ampliada e democratizada, capaz de exigir eficiência e eficácia, de demandas responsabilização e de envolver-se no controle dos serviços prestado pelo Estado” (RUA, 1999, p. 277). Tudo isso, na tentativa de eliminar os resquícios das velhas práticas por meio de uma maior participação social nas atividades governamentais. Estas mudanças não aconteceram sem fortes resistências culturais, políticas e comportamentais. O novo modelo de administração gerencial implantado no Ceará significou esforços de se criar um ambiente de inovação no contexto da administração pública (LUGO, 2005).

Em meados dos anos de 1990, foi elaborado o primeiro plano de desenvolvimento sustentável do Ceará, cuja execução se daria no período de 1995-1998. Este plano destaca como herança histórica e, ao mesmo tempo, um desafio a enfrentar a política de clientela e o Estado patrimonialista. Segundo este plano “a baixa capacitação da população e a vulnerabilidade da economia às vicissitudes climáticas, aliadas ao atraso cultural e tecnológico, provocaram o surgimento no Ceará de um sistema de dominação social baseado no clientelismo e na gestão patrimonialista do Estado, em que os cargos e as benesses do Governo eram distribuídos em troca da lealdade e de contraprestações diversas, tudo para garantir a permanência da elite dirigente no poder” (CEARÁ, 1995, p. 9).

Dentre a visão de futuro daquele plano de desenvolvimento sustentável está a construção de uma sociedade justa, democrática e pluralista, onde fatores como o atraso político, clientelismo, paternalismo, corporativismo, corrupção, possam ser superados pelo amadurecimento político e pela “parceria Governo e sociedade, pela ampla participação no processo político e no planejamento, pela transparência e pela impessoalidade nas políticas públicas” (CEARÁ, 1995, p. 7). Este foi o primeiro plano de governo a ressaltar a importância da transparência como elemento de amadurecimento político e para o fortalecimento do controle social das ações governamentais, reconhecendo a participação como elemento fundamental para: a) ajudar na definição das prioridades; b) acompanhar e fiscalizar a ação de governo; c) manter o Governo fiel aos anseios da sociedade; d) dar sustentação política à ação de governo e assegurar a continuidade das ações.

Este plano de desenvolvimento tinha dentre seus objetivos “potencializar o papel do Estado mediante a mobilização da sociedade e iniciativas do setor privado, dos municípios, das comunidades, das organizações da sociedade civil e dos cidadãos”. Para tanto, trouxe como inovação um modelo de gestão participativa¹², novo no âmbito da administração estadual organizando a participação des-

¹¹ Estudos do Banco Mundial (2003) enfatizam os impactos dessa herança juntamente com a falta de cuidado com a educação, com a saúde, a perpetuação da pobreza, facilmente identificados nos indicadores socioeconômicos do Estado.

¹² Este modelo de gestão estava amparado nos princípios de modelo de administração gerencial que era aliada à visão neoliberal vigente. Dentre estes princípios, destacam-se os seguintes: a) manter e consolidar o equilíbrio financeiro do Estado; b) buscar a eficiência dos serviços públicos estimulando a competição no serviço público; c) orientar a ação do governo para a obtenção de resultados; d) promover a descentralização e a participação social (ABRÚCIO, 1997; PEREIRA, 1998).

tes agentes em vários Conselhos, que contava com a presença de diversos segmentos da sociedade cearense, para atuar nas instâncias: estadual, regional e municipal. Esta proposta de trabalho, apesar de nobre e motivadora por trazer algo inovador no âmbito da Administração Pública do Ceará, não produziu resultados duradouros.

No âmbito desse plano, havia uma preocupação do governo em promover a integração do Governo com a sociedade. Para estimular a articulação no âmbito interno, foram criados seis Grupos de Trabalho Institucional (GTI) para coordenar as prioridades estratégicas identificadas por este plano de governo. Foram criados GTIs nas áreas: a) proteção do meio ambiente e reordenamento do espaço; b) capacitação da população; c) segurança pública; d) desenvolvimento da cultura, ciência, tecnologia e inovação; e) promoção do emprego e desenvolvimento econômico sustentável; e f) gestão pública. Estes grupos contavam com a participação de técnicos representando as diversas Secretarias e outros órgãos do Governo sob a coordenação da Secretaria de Planejamento e Coordenação.

Para a articulação externa, o governo criou diferentes Conselhos, sendo que alguns contavam com a participação da sociedade, formados de pessoas eminentes convidadas pelo Governo para opinar sobre as questões governamentais. Para tanto, foram criados: a) O Conselho Estadual de Desenvolvimento Sustentável, formado por diversos cidadãos que discutiram temas ligados à sustentabilidade, incluindo suas várias dimensões: social, econômica, política e ambiental; b) O Conselho de Desenvolvimento da Família e da Cidadania para a discussão de temas como a família, saúde, educação básica e profissional, criança, segurança alimentar, segurança pública, entre outros; c) O Conselho de Desenvolvimento Cultural para discutir temas relacionados à cultura cearense. Também foram criados os Conselhos Regionais de Desenvolvimento Sustentável, formado por lideranças regionais para discutir temas relacionados à realidade de cada uma das 20 (vinte) regiões administrativas.

Mesmo com esses Conselhos, a política social do Estado definida como a forma de racionalizar a oferta de serviços básicos buscando articular interesses gerais, na opinião de Cordeiro (1998), na prática em relação às camadas mais pobres da população, tem sido marcada pelo “personalismo e assistencialismo”, o que pode ser um “espaço de conflito sobre essa distribuição de bens, onde os diversos setores sociais tentam fazer valer seus direitos”.

Cabe destacar que a participação e o controle social se realizam de forma mais efetiva quanto mais próxima à população esteja dos centros de decisão. No Brasil, esses desafios se tornam maiores devido à pouca interação que o Estado sempre manteve com os cidadãos e com a sociedade civil e também em consequência do pouco poder econômico, institucional ou normativo dos municípios brasileiros. Por ser o município a esfera de poder do Estado mais próxima do cidadão, nunca houve interesse dos que controlam o poder no Brasil, em geral, que o poder local fosse efetivo. Como forma de corrigir estas questões, por decisão dos próprios Conselhos Regionais, as reuniões poderiam ser realizadas alternadamente nos diferentes municípios de cada uma das regiões. Como forma de estimular

a descentralização administrativa, o Governo do Estado estimulou a criação de conselhos municipais e conselhos comunitários para discutir as questões no âmbito local. Estes Conselhos indicariam representantes para formarem os conselhos regionais levando para estes as demandas de cada município (CORDEIRO, 1998).

Vale ressaltar, ainda, os seguintes efeitos positivos da participação social em ações de desenvolvimento que foram evidenciadas por Bandeira (1997) e mencionadas por Cordeiro (1998, p. 12-15):

- a) Como meio de assegurar uma maior eficiência e sustentabilidade aos programas governamentais;
- b) Para garantir a “boa governança”, na medida em que assegura a transparência das ações do poder público e combate a corrupção;
- c) Como instrumento para acumular o capital social para fazer com que os seus membros se tornem propensos a colaborar no sentido da solução de problemas de interesse comum;
- d) Na formação e consolidação de identidades regionais, por meio da construção de consensos básicos entre os atores sociais de uma região.

A prática de gestão participativa já se faz presente na Administração Pública no Ceará, desde meados dos anos de 1980, com a criação dos Conselhos de Saúde, sendo o Ceará o primeiro Estado brasileiro a implantar este tipo de Conselho e a criar, em 1987, o programa Agente de Saúde. Diversos Conselhos foram criados, alguns deles por exigência de legislação federal, a exemplo do Conselho da Criança e do Adolescente. Nesta organização em Conselhos, como observa Cordeiro (1998, p. 40), em tese, o governo e a sociedade “se associam para planejar, discutir e deliberar acerca de políticas públicas”.

Para a implantação de grandes projetos estruturantes, o Governo adotou Grupos de Trabalho Participativo que foi outra forma de incluir as lideranças e os diversos segmentos da sociedade nas discussões, na execução e acompanhamento daqueles projetos. Dentre estes GTs, destacam-se o da construção do Complexo Portuário do Pecém, o da construção do Açude do Castanhão. Outra experiência de participação social foi a gestão dos recursos hídricos do Estado instituída a partir de outubro de 1997. Os representantes dos governos federal, estadual e municipais, os representantes dos usuários e da sociedade civil, formavam estes colegiados que opinavam sobre o uso, controle e preservação da água nas diferentes bacias hidrográficas do Estado (SILVA, 2004).

Analisando os aspectos positivos e negativos do modelo de gestão pública participativa no Ceará, desde a perspectiva desses Conselhos criados pelo Governo do Estado, a partir de 1995, Cordeiro (1998, p. 63-90) destaca, dentre outros, os seguintes obstáculos para o pleno êxito destes instrumentos de participação social:

- a) A falta de uma cultura de planejamento na área pública e a quase inexistência da prática do planejamento de forma participativa;

b) Imediatismo personalista dos governantes pela crônica falta de recursos e pela pobreza extrema das comunidades;

c) Falta de experiências democráticas que dificultam as ações tanto da equipe de Governo como das comunidades;

d) Falta de preparo técnico das equipes e de metodologias adequadas para o exercício da participação social e para integrar os diferentes Conselhos.

Baseada na opinião de diversas autoridades entrevistadas na época, Cordeiro (1998) identificou os seguintes fatores que contribuíram para impedir o êxito desse modelo de gestão participativa no Ceará:

a) **Paternalismo, clientelismo e cultura do patrimonialismo**, manifestados na opinião da Secretária de Planejamento do Estado daquele período de governo ao firmar que “os prefeitos preferem demonstrar prestígio, tratando pessoalmente com o Governo, e buscando afirmar seu poder individual na resolutividade de problemas”. Também, para o Chefe de Gabinete da Secretaria de Governo (Segov), “a formatação cultural dos atores políticos não ajuda na efetivação do modelo de gestão compartilhada [...]. Em grande parte do Ceará ainda é vigente o modelo clientelista, populista, de se credenciar politicamente”. Na opinião de um ex-presidente da Associação de Municípios do Ceará (Amece), “a questão do personalismo, do autoritarismo etc, não é só cultural, mas operacional - é assim que funciona [...]. Quando há necessidade de parceria, o Governo sabe como ir atrás. Mas, para fazer o orçamento participativo, por exemplo, o Governo não precisa de parceria”.

b) **Resistência do Poder Público**, constatada por um ex-secretário dos Conselhos de Participação da Sociedade ao afirmar que “é a resistência geral, e dentro do próprio Governo [...] à realização de gestões participativa; é o obstáculo do patrimonialismo, da dominação tradicional, em que se acha o ‘dono’ da cidade”.

c) **Falta de integração e de conhecimento**, constatada pela Secretária de Planejamento do Estado, na época, ao afirmar que “os Conselhos sempre foram estanques e o sistema nunca funcionou como sistema”. Também como observou um ex-presidente da Associação de Municípios do Ceará (Amece), “Se o Estado vai lá (aos municípios) e não volta mais, a Prefeitura também não tem maior interesse na participação da sociedade, fica difícil, porque a comunidade não tem experiência de planejamento”. Também um ex-presidente da Associação de Municípios do Ceará (Amece) afirmou que “para fazer uma coisa, é preciso querer e saber; o Governo quis fazer, se levantou a ideia, devia estar interessado, mas não teve competência técnica para fazer. Não é fácil desenvolver participação; é preciso muito conhecimento, método e capacidade de saber escutar as pessoas [...] e isso não é uma coisa que se aprende de uma hora para outra. Faltou capacidade dos setores responsáveis em implantar esse modelo. E faltou também a universidade se envolver mais nesse processo”. Ademais, houve falha na elaboração do modelo de gestão participativa quando tais Conselhos passaram a ser visto mais como

“braços” políticos do Governo do que como espaço público para discussão dos interesses coletivos.

Pela falta de qualificação e de experiência democrática comum aos diversos atores sociais em todos os níveis de liderança, os agentes tiveram que aprender na base do imprevisto. Os próprios secretários do Governo não estavam preparados e conscientes do que significava aquilo, do que era planejamento regional: esse despreparo “era generalizado, porque os conselhos eram apenas uma ideia que estava no papel, e ninguém sabia o que era e nem para que servia”, como afirmou o Diretor da empresa de Consultoria Personal.

d) **Descontinuidade dos Conselhos**, haja vista que, a partir de junho de 1997, não houve mais reuniões dos Conselhos Regionais de Desenvolvimento Sustentável. Nunca funcionaram efetivamente como Conselhos, como afirmou um Ex-secretário dos Conselhos de Participação da Sociedade: “apenas no início houve uma participação interessante na elaboração do Plano Plurianual de Investimentos, em que cada um dos vinte Conselhos foi ouvido e ocorreu muitas discussões. Depois disso o que ainda houve foram reuniões do Governo com lideranças da região, convidados para assistir a palestras dos secretários estaduais e de outros técnicos [...]”. Além disso, “os políticos nunca prestigiaram os CRDs, nem os deputados federais nem os estaduais, nem da oposição nem da situação”.

Como observou uma coordenadora da Secretaria de Planejamento do Estado naquele período: “Na prática não se está vendo necessidade dos CRDs, as coisas estão acontecendo sem passar por essa instância”. Para o Chefe de Gabinete da Secretaria de Governo (Segov), daquele período, percebia-se que “a descoincidência dos calendários eleitorais constitui uma dificuldade para o funcionamento desses Conselhos regionais, porque eles se formam no período de meio de mandato de Prefeitos e início de mandato de Governo estadual, ou seja, com pouco tempo de funcionamento, você já tem uma acentuada modificação na composição dos Conselhos”.

Estes Conselhos, cuja função era servir de elo entre o Estado e a sociedade cearense, agrupavam lideranças políticas, empresariais, intelectuais, religiosas, cuja missão era definir as prioridades no âmbito das diferentes regiões administrativas a serem atendidas pelo Governo do Estado, além de debater questões consideradas relevantes e estratégicas, de modo a promover uma gestão de alto nível e em sintonia com a sociedade.

Considerando as experiências de gestão participativa anteriores, o plano de governo para o período de 2003 a 2006, cujo objetivo maior era promover o crescimento econômico com inclusão social, definiu dentre seus fundamentos a transparência. Para tornar um governo transparente, considerava ser imprescindível à mobilização e sensibilização social, mecanismos eficientes de participação e compromisso público. Para tanto, devia-se ampliar o processo de informação nos atores sociais na formulação e implementação das políticas públicas e no controle social das ações governamentais. Esse processo de interação e de criação de novos espaços públicos “estimula o aperfeiçoamento dos programas e sua melhor focalização e eficácia” (CEARÁ, 2003a, p. 24).

Como medida concreta este Governo promoveu em todas as microrregiões administrativas uma ampla discussão para a elaboração do Plano Plurianual para o período de 2004 a 2007 (CEARÁ, 2003b). Também implantou uma Sala de Situação com os indicadores socioeconômicos e informações sobre os programas e ações de governo, inclusive sobre a infraestrutura e o perfil econômico e social de cada município cearense. Este instrumento de transparência pública tratou de disponibilizar as informações de forma detalhada e regionalizada, de modo a facilitar as consultas e análises pelos cidadãos sobre a realidade das diferentes regiões do Estado. A atualização dos dados se dava diariamente, o que possibilitava à equipe de governo e aos cidadãos acessar e opinar sobre as ações governamentais

Entre as diretrizes para o plano do governo que se inicia em 2007, quando trata da sustentabilidade política e institucional, estão: “promover a democracia, aprimorar a cidadania, garantir os direitos sociais e conduzir as políticas públicas com base na: participação social; gestão estratégica criativa, dotada dos mais modernos recursos tecnológicos e logísticos; comunicação a serviço dos interesses da sociedade, garantindo a melhor aplicação dos recursos e combatendo a corrupção” (CEARÁ, 2007).

Tomando por base as experiências dos governos anteriores, novos mecanismos para sistematizar os programas e projetos definidos como prioritários foram adotados a partir do governo empossado em 2007. Por meio do Decreto n. 29.917, de 8 de outubro de 2009, foi redefinido o Sistema Estadual de Planejamento¹³ e instituída a Rede Estadual de Planejamento, sob a coordenação da Secretaria de Planejamento e Gestão (Seplag). Este sistema está constituído pelos subsistemas de planejamento, orçamento, acompanhamento físico-financeiro e de gestão pública por resultado. Utilizando-se desse sistema, o governo elaborou seu Plano Plurianual 2008-2011 de forma participativa, colhendo subsídios nas diversas regiões administrativas do Estado.

Nas últimas décadas, foram introduzidos pelos governos procedimentos administrativos e criados vários instrumentos institucionais com o intuito de facilitar o acesso do cidadão às informações e, com isso, aumentar a transparência pública nos três âmbitos de governo (federal, estadual e municipal). No caso do Ceará, algumas boas práticas no âmbito da transparência fiscal valem ser destacadas.

3 AS BOAS PRÁTICAS DE TRANSPARÊNCIA FISCAL NO CEARÁ

A literatura mostra que a transparência fiscal desempenha um grande papel no fortalecimento da cidadania, quando mostra os dados das contas públicas e estimula a participação social influenciando, assim, nas decisões governamentais. Isto permite um maior controle social e aumenta a responsabilidades dos governantes para melhor aplicar os recursos públicos e em prestar contas de suas ações à sociedade. Constitui-se numa “esfera pública não estatal” de controle (GENRO, 1996), que

¹³ Este sistema foi criado pela primeira vez, no âmbito do Governo do Ceará, em meados dos anos de 1960 com a criação da Secretaria de Planejamento e Coordenação (Seplan).

se materializa na elaboração, execução e controle das leis orçamentárias. Dentre outros benefícios, a transparência aumenta a possibilidade de um maior alinhamento de interesses entre o fisco e o contribuinte¹⁴. Assim, fica evidente que as novas tecnologias, ainda que potencializem as pressões de determinados grupos, proporcionam maior participação do cidadão-cliente e do cidadão-contribuinte na reivindicação dos seus direitos ou mesmo na possibilidade de influenciar, com suas sugestões, a adoção de medidas administrativas de interesse popular. Tudo isso, de certo modo, revoluciona a relação do indivíduo com as organizações.

O padrão do relacionamento entre o Estado e a sociedade revela o nível de desenvolvimento e maturidade política do país. Nos países desenvolvidos economicamente, percebe-se uma integração maior entre o fisco e o cidadão contribuinte. São diversos os motivos para que essa relação seja amistosa. Do lado do fisco, há, dentre outras providências, uma preocupação em orientar o cidadão-contribuinte quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, há também o livre acesso do cidadão às informações públicas de interesse coletivo (*open government*), a percepção clara da aplicação dos recursos públicos em obras de interesse comum; um nível de corrupção menor, punição rigorosa a quem infringe às leis, etc. Por outro lado, o cidadão tem a consciência de sua responsabilidade social e sabe que, ao pagar seus tributos, está exercendo o seu papel de cidadão, que cumpre com suas obrigações, razão por que tem força para exigir seus direitos. Nesses países, há uma maior integração entre Estado e sociedade.

Desde as últimas décadas, nas sociedades onde a democracia já esteja consolidada, verifica-se uma mudança de comportamento nas relações entre os cidadãos e os poderes públicos, onde os cidadãos têm assumido cada vez mais uma posição de sujeitos ativos nas reivindicações individuais e coletivas, posicionando-se de forma mais exigente nas cobranças de melhores resultados da Administração Pública (GARCÉS et al, 2007). Consciente desta realidade, o Fundo Monetário Internacional (FMI), com o intuito de estimular a transparência das ações e das contas públicas nos países membros criou, em março de 2001, um Código de Boas Práticas de Transparência Fiscal. Este código avalia o processo de transparência fiscal sob quatro aspectos: a) clareza das responsabilidades do governo; b) abertura do processo orçamentário; c) disponibilidade pública de informações; e d) garantia de integridade das informações fiscais¹⁵. Para facilitar a implementação deste Código, esta instituição financeira editou um Manual de Transparência Fiscal, que dá instruções detalhadas sobre como implantar as boas práticas.

¹⁴ O conflito existente entre o cidadão-contribuinte e o Estado quanto às questões tributárias, parece ter como uma das causas a desconfiança mútua. Se houvesse participação do cidadão nas políticas públicas e maior transparência nas ações do Estado, acredita-se que, em parte, esse conflito se reduziria. Porém, como observa Gonçalves (1999, p. 9), “para os governantes, a sociedade não colabora, a maioria de seus elementos são sonegadores de impostos e só sabem criticar. Para o cidadão comum, os governantes e os políticos são desonestos em sua grande maioria e não administram os recursos públicos na busca do bem-estar da população”.

¹⁵ Baseado nestes critérios, foi realizado um estudo sobre a transparência das ações e das contas públicas no Estado de São Paulo (CHEASTY, 2008).

Segundo Campos (1990, p. 34-40), um Poder Executivo forte “arrecada descontroladamente recursos desses cidadãos; considera-se independente para alocar recursos públicos sem qualquer consideração a critérios como igualdade, representação, participação, transparência”. Esse fortalecimento se dá pela centralização político-administrativa e pela não participação do cidadão e das entidades na formulação das políticas públicas, o que gera foco de corrupção, burocracia e corporativismo.

A participação no âmbito da Administração Tributária, o que se poderia chamar de “fiscalidade participativa”, foi estudada por Sousa Santos (1998, p. 64) que acredita ser possível implementar alguma discussão com a sociedade sobre as políticas tributárias. A participação do cidadão-contribuinte no processo de obtenção de recursos públicos, enfocando o aspecto da “fiscalidade”, foi também defendida por este autor quando propõe a “fiscalidade participativa” como “uma alteração radical na lógica da fiscalidade adequada às novas condições de dominação política”. Para esse catedrático de Coimbra e sociólogo do Direito, “o controle da vinculação da obtenção de recursos a destinações específicas por via dos mecanismos da democracia representativa torna-se virtualmente impossível. Daí a necessidade de a complementar com mecanismos de democracia participativa”. Este autor observa a viabilidade de sua ideia ao afirmar que a fiscalidade participativa é uma via possível para recuperar a “capacidade extrativa” do Estado, vinculando-a à realização de objetivos sociais participativamente definidos. Para ele, “o orçamento participativo e a fiscalidade participativa são peças fundamentais da nova democracia redistributiva”, quebrando, assim, o velho paradigma da falta de participação da sociedade no ato de definir a carga tributária, cabendo-lhe a esta apenas a obrigação de pagar os tributos sem a prerrogativa de opinar, discutir, sonegar ou reclamar.

Porém, para viabilizar esta participação em questões tão complexas, faz-se necessária uma nova postura dos governantes e uma conscientização do cidadão quanto à responsabilidade social do tributo. Tal participação poderia se iniciar com a criação de um fórum de natureza consultiva formado por representantes do Governo, empresas e sociedade civil para aprofundar os mecanismos de participação (NETO CISNE, 2002).

Devemos sempre lembrar que o interesse público parece ser o indissociável fundamento de toda e qualquer relação ou atividade desenvolvida pela Administrativa Pública. Toffler (1985) considera que a aceitação da participação pública além de ser um ato de boa fé e de boa cidadania, aperfeiçoa imensamente os esforços de planejamento e de obter informações antecipadas, o que facilita a tomada de decisão e a adaptação às mudanças.

Atenta a esse movimento internacional pela transparência, a Fundação Getúlio Vargas (FGV), por meio de seu Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV), em parceria com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), estão elaborando o Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF). Este índice tem por objetivo, como observa Christopoulos (2011a), “identificar e divulgar quais são as boas práticas adotadas nas administrações fiscais estaduais brasileiras e estudar quais delas podem ser

ferramentas no fortalecimento da cidadania fiscal”. A construção deste índice poderá contribuir tanto para uma eficiência das Administrações Tributárias dos Estados como também para intensificar as interações entre o Estado e a sociedade.

Na elaboração de um diagnóstico sobre a transparência fiscal nos Estados brasileiros, Christopoulos e Bastos (2011), ao analisar seus portais de transparência, constataram um conjunto de boas obras já adotadas pelos Estados e que “muitos avanços já podem ser auferidos na prestação de serviços fiscais aos cidadãos”. Em linhas gerais, dentre as boas práticas constatadas por estes pesquisadores estão: a) Interatividade pelas redes sociais; b) Relação dos 100 maiores fornecedores do Estado; c) Controle de programas governamentais por mapas; d) Padronização e construção de dados e gráficos pelos cidadãos; e) Serviços de atendimento ao cidadão; f) Informações legislativas, tributárias e orçamentárias. Ao identificar critérios que possibilitasse a construção de um Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITFC), Christopoulos (2011b) tinha por objetivo com esse índice “induzir, valorizar e difundir as boas práticas” entre as Administrações Tributárias brasileiras.

Considerando os efeitos positivos da participação ativa da sociedade, o governo do Ceará, por meio de seus diferentes órgãos, tem adotado as seguintes práticas como forma de estimular a eficiência, transparência de seus atos, bem como estimular a interação com a sociedade:

a) Adequação do Portal da Transparência para atender à legislação vigente e oferecer mais informações aos cidadãos. Neste portal, encontram-se as informações dos valores das receitas, despesas, transferências constitucionais, valores repassados pelo Estado aos municípios e às entidades privadas, gastos com pessoal, compras e contratação de obras e serviços, entre outros. O acesso a este portal se dá pelo site: www.transparencia.ce.gov.br.

b) Publicação da Lei Estadual nº 15.175, de 28 de junho de 2012, que define regras específicas para a implementação do disposto da Lei Federal nº 12.537, de 16 de novembro de 2011, que regula o acesso à informação. Nesta lei, o Governo do Ceará criou o Sistema Estadual de Acesso à Informação, integrado pelo Conselho Estadual de Acesso à Informação e pelos Comitês Gestores de Acesso à Informação.

c) O Tribunal de Contas do Município (TCM) redesenhou seu portal da transparência para dotá-lo de mais informações, além de oferecer apoio técnico para os municípios cearenses criarem e aprimorarem seus portais de transparência. (www.tcm.ce.gov.br).

d) A Assembleia Legislativa do Ceará, além de suas funções como representante do povo, criou dentre outros instrumentos, a Universidade do Parlamento e um órgão de defesa dos consumidores com o objetivo de intensificar sua interação com a sociedade cearense. (www.al.ce.gov.br).

e) O Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE), com o objetivo de aprimorar suas funções como órgão de controle, criou a Escola Superior de Contas e o programa Agente de Controle, para promover seminários e cursos para jovens e estudantes sobre o papel do Estado e o controle das ações governamentais. (www.tce.ce.gov.br).

f) A Associação Cearense de Transparência Pública (ACTP) é uma associação civil de direito privado sem fins lucrativos, cuja finalidade é cooperar com os órgãos governamentais no planejamento, na aplicação dos recursos públicos, na implantação de políticas públicas e na realização de estudos e pesquisa sobre o tema. (www.domce.org.br/page/actp/html).

g) Realização em maio de 2012 da primeira Conferência Estadual sobre Transparência e Controle Social (1º Consocial) para debater a questão da transparência pública e do papel da sociedade no controle das ações governamentais.

h) Ação Cearense de Combate à Corrupção e a Impunidade (Acecci) é uma associação sem fins econômicos ou lucrativos, destinada promover a defesa do interesse público por meio do combate à corrupção e a impunidade, contribuindo para o aperfeiçoamento das instituições e do processo democrático. (<http://www.acecci.org.br>).

i) O Ceará, assim como outros Estados da federação brasileira¹⁶, possuem *Twitter* com *link* na página de transparência para divulgar as ações realizadas pelo governo, inclusive com interação com o cidadão para responder suas dúvidas.

j) Elaboração do novo Sistema de Gestão Governamental por Resultados (S2GPR), que permite dentre outros feitos a atualização em tempo real das informações sobre as receitas, despesas, dívida pública, contratos e convênios no portal da transparência do governo cearense. Com este sistema, o Ceará foi o primeiro Estado brasileiro a cumprir o novo padrão de controle contábil das contas públicas exigido pelo Governo Federal através da Secretaria do Tesouro Nacional.

k) Outra boa prática tem sido o Programa de Educação Fiscal (PEF) que, no âmbito do Estado do Ceará, é coordenado pela Secretaria da Fazenda. Este programa fortalece a cidadania quando conscientiza a população sobre a função socioeconômica do tributo e sua responsabilidade pelo pagamento dos tributos, bem como enfatiza a importância do controle social para a eficiente e justa aplicação dos recursos públicos¹⁷.

Estas boas práticas mostram os recentes avanços rumo ao fortalecimento da cidadania proporcionada pela transparência e pelo acesso às informações em nosso Estado. Porém, o caminho é longo para a consolidação e incorporação dessas práticas como direito do cidadão usuário dos serviços públicos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As forças da oligarquia vigente no Brasil rural e as condições ideológicas prevaletentes nas décadas anteriores a de 1980 não permitiam uma maior participação social e transparência nas ações

¹⁶ Outros Estados que também adotam esta mídia são: Alagoas, Mato Grosso do Sul e Piauí.

¹⁷ Para maiores informações sobre as ações e resultados deste programa acessar a página web: www.sefaz.ce.gov.br/educacaofiscal.

governamentais. Observa-se que até aquela década, seguindo a realidade nacional, não havia maiores preocupações em mostrar ou prestar contas com a sociedade, prendendo-se quase sempre apenas ao que era exigido pelas leis para fazer cumprir os papéis dos tribunais e das casas legislativas. Pouca era a preocupação em cumprir os ditames da *accountability*, ou seja, a justa prestação de conta à sociedade e, muito menos, havia estimulado o exercício do controle social de suas ações.

Acredita-se que a gestão participativa deverá ser pautada por uma corresponsabilidade com um senso ético e por uma grande consciência social. Tendo sempre a preocupação de jamais comprometer o interesse público e o equilíbrio financeiro do Estado.

Nos diferentes planos de governo, as ações governamentais, desde o início dos anos 60 do século XX, o Estado aparece como o principal responsável em promover o desenvolvimento econômico e social, não contando com a participação da sociedade para opinar e avaliar as políticas públicas implementadas.

A persistência da estrutura de poder baseada no clientelismo, patrimonialismo e outras práticas pouco aconselhadas pelo princípio de justiça social, foi garantida pelas alianças entre os poderes estadual e federal durante o período militar (1964-1985). Com a redemocratização do país, foi implantado um novo modelo de gestão pública baseado nos princípios de Administração Pública Gerencial, surgida após a reforma do Estado e introduzindo novas práticas focadas nos resultados e na *accountability*.

As tentativas anteriores de se introduzir o controle social com uma maior participação da sociedade nas ações governamentais e mesmo não tendo sido consolidada e perdurada ao longo dos governos no Ceará, pode se ter como uma aprendizagem valiosa.

A participação da sociedade, apesar de ser um grande desafio à gestão pública, é uma forma de assegurar a transparência dos atos governamentais, expandir o controle social sobre as ações governamentais, e uma forma de consolidar o processo democrático, assegurar como prioridade os interesses da população e reduzir a exclusão social.

O denominado "governo das mudanças", que esteve à frente da administração estadual no período de 1987 a 1990, tratou de descentralizar algumas políticas, como a saúde, no esforço de novos tipos de intervenção com a sociedade e enfraquecer a velha estrutura de poder vigente no Estado.

Podemos perceber, no entanto, que assim como toda a sociedade está elevando seu nível de conhecimento e de exigência, os contribuintes também estão desenvolvendo mais sua consciência tributária, tornando-se mais esclarecidos e questionadores. Esta consciência elevada nem sempre conduz ao cumprimento espontâneo de suas obrigações tributárias.

Com os esforços de modernização da administração tributária no Ceará, identifica-se uma maior quantidade de serviços disponíveis aos cidadãos por meio da internet ou telefone. Porém, é inexistente qualquer forma de participação direta da sociedade nas questões tributárias, seja na captação ou aplicação dos recursos públicos. O cidadão cearense ainda não tem um efetivo controle quanto à

aplicação destes recursos, ademais são escassas as avaliações dos impactos dos programas e projetos governamentais na melhoria de vida dos cidadãos.

Outra dimensão que necessita de uma maior atenção é quanto à capacitação continuada dos servidores. A falta de conhecimento técnico da equipe responsável pelo processo participativo soma-se às dificuldades e à complexidade próprias desse processo, aumentando a chance de fracasso.

Numa recente pesquisa promovida por um jornal¹⁸, foi indagado se a população acessava os portais da transparência pública. Dos que responderam a tal indagação, 74% disseram que sim e 26% disseram que não. Tal percentual demonstra o interesse da população cearense em conhecer o desempenho das contas públicas e das ações governamentais.

A participação social consiste, como bem observa Cordeiro (1998, p. 81), num processo pedagógico para mudar toda uma mentalidade, tanto dos governantes, como da sociedade. E isso leva tempo e demanda um trabalho persistente e continuado.

Quanto aos aspectos positivos desse processo participativo, na opinião de Cordeiro, "o principal ganho, no processo de implementação das gestões públicas participativas no Ceará, diz respeito ao avanço da sociedade civil, à mudança de mentalidade do homem comum, que começa a perceber que seu maior espaço de cidadania é discutir os problemas coletivos de seu município, de sua região, num fórum adequado. A ruptura com a tradicional política autoritária e clientelista está se dando muito mais por conta da sociedade, e da afirmação de cidadania, do que do próprio Governo". Quanto a esse processo de aprendizagem, a maioria dos entrevistados concorda como algo positivo, para um ex-secretário de planejamento, "Constatar esse aprendizado nos anima a continuar com esse tipo de trabalho". Na opinião de Secretária de Planejamento do Ceará, a "sociedade mudou, avançou em termo de mobilização, organização e controle social".

O sistema constitui "um passo importante na medida em que os Conselhos enfrentaram prefeitos, os poderosos da cidade". Dessa forma, "há uma marca, um substrato de cidadania, que ficou, e que pode, juntando-se a outros elementos - especialmente a melhoria na educação - a vir a provocar outras mudanças já num novo patamar".

Cordeiro (1998, p. 93) observa que a participação é "conquista" e que "nunca há condições ideais para se começar a participar, do mesmo modo como também não há um "quantum" de participação máxima, a partir da qual estaríamos satisfeitos. E cita Pedro Demo ao afirmar que "participação que dá certo traz problemas, porque este é seu sentido!". Esta autora observa que "numa sociedade profundamente desigual como a nossa, em que o esforço de manter privilégios frente a setores miseráveis chega às raias do inimaginável, e em que o Estado sempre funcionou como apoio para essa concentração de riqueza, não é fácil implementar qualquer estrutura política que possa constituir empecilho às políticas clientelistas". Afirma, ainda, que "o uso privado da política é costume tão arraigado que mesmo o mínimo esforço no sentido de torná-la mais efetivamente pública, coletiva, participada,

¹⁸ Esta consulta pública foi realizada pelo jornal cearense Diário do Nordeste, cujo resultado foi publicado em sua edição de 14 de maio de 2012.

tem consequência quase revolucionária”.

Cordeiro indaga: “Quem está insatisfeito com os Conselhos? A população, que gostaria de ver suas atribuições ampliadas, ou as famílias coronelistas que sentem seus caprichos políticos ameaçados?” Na opinião de Cordeiro (1998, p. 104) “cabe aos formadores de opinião convencer o Governo e a sociedade de que esse é um bom caminho, de que a participação pode ser instrumento de eficiência, de que a democracia é uma aposta alta, arriscada mas que vale a pena. Para isso, em primeiro lugar é necessário conhecer a realidade das experiências em andamento [...]”.

Apesar dos esforços em inovar a administração pública no Ceará por interesse dos governos e atendendo aos reclamos da sociedade, ainda se observa que muito ainda há por ser feito para tornarem eficientes os portais da transparência nas diversas instâncias de governo. Analisando a realidade desses portais nos diferentes Estados brasileiros, Platt et al (2007) identificam, dentre outras limitações, que os relatórios são elaborados mais para cumprir as exigências da legislação que atender aos interesses dos usuários, observando-se a ausência de resumos, gráficos, análises conclusivas e glossários que poderiam ajudar na compreensão do conteúdo de tais documentos. Ademais, é pouca a preocupação em facilitar o acesso dos cidadãos às informações.

Ainda são tímidas as ações que estimulem as medidas intersetoriais na formulação, implementação e avaliação dos projetos, mesmo aqueles considerados estratégicos. A experiência mostra que fenômenos sociais complexos que têm afligido nossa sociedade não poderão ser solucionados com políticas fragmentadas, com ações isoladas, ou seja, sem a formulação de políticas integradas e com a participação e comprometimento do Governo e de todos os segmentos da sociedade. Os projetos que tratam destas questões sociais ainda são fragmentos com ações pontuais e descoordenadas, onde não fica evidenciada qual é a participação das Secretarias envolvidas, nem as metodologias e critérios de avaliação dos impactos destes projetos.

Avaliação de especialistas a respeito dos portais de transparência constata que apesar da democratização da informação pública, ainda faltam os devidos cuidados na demonstração, atualização, veracidade e acesso às informações, além de faltarem links de acesso a áreas consideradas importantes¹⁹. Deve caber à sociedade o papel de fiscalizar e denunciar aos órgãos competentes essa falta de cuidado e outras dificuldades para acessar aos dados e informações sobre as contas públicas e atos governamentais. Na opinião de um dos especialistas consultados, esses portais para serem de fato transparentes, faz-se necessário que as informações sejam atualizadas em tempo real, como determina a lei, com informações completas e detalhadas. Também é necessário criar as condições que possibilite ao cidadão interpretar os dados. Analisando diversos portais, chegou-se a conclusão de que o portal de transparência do Governo do Ceará é um dos mais completos, porém são “complexos alguns métodos de buscar informações. Não dá para saber onde e como são empregadas verbas destinadas às secretarias”.

¹⁹ Opiniões de professores da Universidade Federal do Ceará (UFC) a respeito dos portais de transparência em entrevistas - Portais de Transparência estão longe do modelo ideal - ao Jornal O Povo, edição de 9 de janeiro de 2011.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. Os desafios da administração pública gerencial no contexto brasileiro. **Revista Gerencial**, n. 5, jan. 1999, Brasília: MARE, 1999.

_____. O Impacto do Modelo Gerencial na Administração Pública: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos Enap** n. 10, Brasília: Enap 1997.

AMARAL FILHO, Jair do. **Capital social, cooperação e aliança entre os sectores público e privado no Ceará**. Fortaleza, 2004. Disponível em: <http://www.ipece.ce.gov.br>. Acesso em 10 mai. 2013.

ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência Fiscal e democracia**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009.

BANCO MUNDIAL. **Brasil: estratégias de redução da pobreza no Ceará. O desafio da modernização includente**. Departamento do Brasil, 10 abr. 2003, Brasília: Banco Mundial, 2003.

BANDEIRA, Pedro. **Novas formas de atuação no desenvolvimento regional: participação social e políticas regionais**. Porto Alegre: Ipea, 1997.

BONFIM, Washington Luís de Sousa. Ajuste Fiscal e Reforma: Nasce um Novo Modelo de Gestão no Ceará? O Caso da Sefaz - 1987-1997. In: AMARAL FILHO, Jair do (org.) **Federalismo Fiscal e Transformações Recentes no Ceará**. Fortaleza: Inesp, 2000.

BRASIL. **Plano Diretor do Aparelho do Estado**. Brasília: MARE, 1995.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 24, p. 30-50, fev./abr. 1990. Rio de Janeiro: FGV, 1990.

CEARÁ. **Plano de Metas (Plameg): 1963-1966**. Fortaleza, 1963.

_____. **Plano de Ação Integrada do Governo: 1967-1970**. Fortaleza: Seplan, 1967.

_____. **Plano de Governo do Estado do Ceará (Plagec): 1971-1974**. Fortaleza: Seplan, 1971.

_____. **I Plano Quinzenal de Desenvolvimento do Ceará (Plandece): 1975-1979**. Diagnóstico sócio-econômico. V. I e II. Fortaleza: Seplan, 1975.

_____. **Plano Estadual de Desenvolvimento (Planed): 1983 - 1987**. Fortaleza: Seplan, 1983.

_____. **Plano de Mudanças: 1987- 1991**. Fortaleza: Seplan, 1987.

_____. **Plano Ceará Melhor: 1992 - 1995**. Fortaleza: Seplan, 1992.

_____. **Plano de desenvolvimento sustentável do Ceará: 1995 - 1998**. Fortaleza: Seplan, 1995.

_____. **Ceará Cidadania. Crescimento com inclusão social**. Plano de Governo: 2003 - 2006. Fortaleza: Seplan, 2003a.

_____. **Plano Purianual Compartilhado 2004 - 2007**: Crescimento com Inclusão Social. Fortaleza: Seplag, 2003b.

_____. **Diretrizes para o plano do governo da coligação Ceará vota para crescer**. Fortaleza, 2007.

_____. **Lei nº 14.053, de 7 de janeiro de 2008, que intitui o Plano Plurianual 2008 - 2011**. Fortaleza: Seplag, 2008.

CHEASTY, Adrienne et al. **Brasil, Estado de São Paulo**: Transparência das Ações e Contas Públicas. Brasília: FMI, 2008.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Índice de Transparência e Cidadania Fiscal**: Diagnóstico preliminar e proposta para os Estados brasileiros. São Paulo: NEF/FGV, 2011a.

_____. **Projeto do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal**. São Paulo: NEF/FGV, 2011b.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; BASTOS, Frederico. **Diagnóstico da Transparência Fiscal dos Estados Brasileiros**: Uma análise dos Portais de Transparência. São Paulo: NEF/FGV, 2011.

CORDEIRO, Celeste. **Conselhos no Ceará**. Fortaleza: Edições Iplance, 1998.

DINIZ, Eli et al. **Reforma do Estado e Democracia no Brasil**. Brasília: UNB, 1997.

FERLIE, Ewan et al. **A Nova Administração Pública em Ação**. Brasília: UNB, Enap, 1999.

GENRO, Tarso. O Novo Espaço Público. **Jornal Folha de São Paulo**, jul.1996. Disponível em: www.folha.uol.com.br. Acesso em: 11 nov. 2013.

GIDDENS, Anthony. **Terceira Via**: reflexão sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia. Rio de Janeiro: Record, 1999.

GONÇALVES, João Gomes. **A Tributação, a Relação Estado/Cidadão e o Controle Social**. Brasília: Esaf, 1999.

KIM, Pan Suk et al. Special Report on the Sixty Global Forum on Reinventing Government. **Public Administration Review**, n. 65, p. 646-654, 2005.

LUGO, Lucero Frago. Nuevos Enfoques de Desarrollo Regional para América Latina: El caso de Ceará, Brasil. **Foro Internacional**, n. 181, p. 382-408, 2005.

MOLINA, Maria del Rosario et al. **Teoría de las organizaciones para la Administración Pública**. Valencia: Editorial Universidad Politécnica de Valencia, 2011.

MOZZICAFREDDO, Juan. A Responsabilidade e a Cidadania na Administração Pública. **Sociologia, Problemas e Práticas**, n. 40, p. 9-22, 2002.

NAISBITT, John. **Paradoxo Global**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

NETO CISNE, José Joaquim. **Administração Tributária e Democracia Participativa**. Sobral: Edições UVA, 2002.

NORTH, Douglass C. **Instituciones, Cambio Institucional y Desempeño Económico**. México: Fondo de Cultura Económica, 1995.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reforma do Estado para a Cidadania**: A Reforma Gerencial Brasileira na Perspectiva Internacional. Brasília: Enap, 1998.

_____. **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil**. São Paulo: Editora 34, 1996.

REBOUÇAS, Osmundo et al. **Gestão Compartilhada**: O Pacto do Ceará. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

RUA, Maria das Graças. Administração pública gerencial e ambiente de inovação: o que há de novo na administração pública federal brasileira. In: PETRUCCI, Vera; SCHWARZ, Letícia (org.). **Administração Pública Gerencial**: A reforma de 1995. Brasília: UNB/Enap, 1999.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Reinventar a Democracia**. Lisboa: Gradiva, 1998.

SILVA, Ubirajara Patrício Alvares da. **Análise da Importância da Gestão Participativa dos Recursos Hídricos no Ceará**: Um Estudo de Caso. Dissertação defendida na Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2004.

TANDLER, Judith. **O Bom Governo nos Trópicos**: Uma Visão Crítica. Rio de Janeiro: Revan, 1998.

TOFFLER, Alvin. **A Empresa Flexível**. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 1985.

A EVOLUÇÃO DA TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS E DO CONTROLE SOCIAL NO BRASIL: A EXPERIÊNCIA DO IBEF NO CEARÁ

Oswaldo Euclides de Araújo¹
Sandra Maria Olimpio Machado²

SUMÁRIO: Introdução. 1 A prestação de contas públicas no Brasil. 2 A experiência do Ibef no Ceará. 2.1 As circunstâncias. 2.2 A instituição. 2.3 O local. 2.4 O fato. 2.5 A campanha. 3 Resultados e desdobramentos. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Na medida em que o mundo civilizado parece ter feito uma opção definitiva pelo liberalismo político e econômico, com a ampla adoção da Democracia e do Capitalismo, e os modelos adversários (as tiranias e o comunismo) parecem ter sido definitivamente afastados, resta o caminho do aperfeiçoamento do sistema econômico escolhido e do regime político adotado. Na Economia, parece haver convicção de que o Capitalismo se aperfeiçoa, na medida em que se torna mais livre e desregulado, com a mínima intervenção do Poder Público. Na Política, o aperfeiçoamento democrático pede o engajamento crescente do cidadão na vida pública, sem o que não há saída possível para o desenvolvimento real da sociedade, em que haja igualdade de oportunidades para todos.

Nesse sentido, o controle social do poder público e a gestão transparente do dinheiro arrecadado via tributos são propostas que encontram simpatia da população e, em função disso, avançam ora apenas no discurso, ora na prática. Na medida em que o avanço é lento e incompleto, surge na cena pública um novo protagonista: a entidade privada e sem fins lucrativos que nasce da sociedade civil para catalisar o processo, buscando dar-lhe consistência e agilidade. Este é o cenário básico em que se desenrolam os fatos que apontam para o futuro na questão da transparência das contas públicas (para concentrar em um termo esse movimento de diversas frentes e diversos matizes).

Este artigo relata uma pesquisa sobre o desenvolvimento da legislação e de iniciativas da sociedade civil que marcaram os últimos 25 anos de avanço do Brasil nesta questão, e concentra sua atenção numa iniciativa singular ocorrida quando a consciência sobre a dimensão dessa questão era ainda pequena, quase engatinhava. É a singularidade dessa iniciativa o foco deste trabalho.

¹ Economista. Professor Universitário. Mestre em Administração.

² Auditora Fiscal da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz). Secretária Executiva da Sefaz. Mestre em Administração.

1 A PRESTAÇÃO DE CONTAS PÚBLICA NO BRASIL

Os pesquisadores da questão fiscal no Brasil situam na Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, o ponto de partida e de apoio para o movimento em defesa da transparência das contas públicas, aqui compreendida como a prática regular e sistemática de uma gestão do erário aberta ao controle social e da prestação de contas. Como regra geral, o seu artigo 37 estampa o **princípio da publicidade**, aplicável a todos os Poderes, em todos os níveis de governo, junto com a legalidade, moralidade, impessoalidade e eficiência.

Por doze anos, nenhuma nova legislação volta ao assunto. Só no ano de 2000 é que o Congresso Nacional vota e aprova a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar 101/00. No bojo das normas rígidas de disciplina fiscal para os entes federados, um sistema de indicadores de disciplina fiscal a serem monitorados e obedecidos impõe a estados e municípios um protocolo de prestação de contas de natureza financeira e fiscal, regular e sistemático para tornar possível este monitoramento preventivo e, eventualmente, punitivo.

No ano de 2003, um novo dispositivo legal estabelece a criação da Controladoria Geral da União, uma nova estrutura com autoridade para, no processo de fiscalizar a administração pública em seus três níveis, estabelecer normas e procedimentos de transparência das contas públicas.

É nesse contexto que nasce logo em seguida o Portal da Transparência, criado em 2004. A entrega de informações do cotidiano da administração pública ao cidadão pela rede mundial de computadores começa a se desenhar, e um prazo razoável é oferecido aos gestores públicos para darem concretude ao objetivo da nova norma. Estados e Municípios são obrigados a criar e a colocar na internet seu Portal de informações, com acesso livre ao cidadão.

Mais adiante, no ano de 2009, a Lei Complementar 131/09, a Lei da Transparência, altera a redação da Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere à transparência da gestão fiscal, inovando ao determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira (pagamentos) da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Em 2012, uma nova lei é votada e aprovada. A Lei 12.527 é promulgada, dando prazo de seis meses para o poder público em todos os níveis preparar-se para atender demandas de informação do cidadão. O Brasil junta-se a 96 países e cria a sua Lei de Acesso à Informação, com o espírito de dar acesso pleno e ágil à informação disponível na administração pública, admitindo-se como exceção apenas o que a lei expressamente prevê (como a informação que possa colocar em risco a segurança nacional). Qualquer cidadão ou entidade pode solicitar qualquer tipo de informação a qualquer órgão público, sem ter de justificar as razões de seu interesse. Os prazos de atendimento são estreitos e a punição por não atendimento é severa.

No esteio da transparência, a Lei 12.528/2012 criou a Comissão da Verdade, que investigará

arquivos públicos, instituições e pessoas que possam ter cometido crimes contra a dignidade humana, como a tortura, usando ou não recursos públicos, cobrindo período de aproximadamente quatro décadas.

Como se pode observar, há um avanço importante no arcabouço legal do País em apoio à transparência das contas públicas, induzindo o Poder Público a se abrir, estimulando e instrumentando progressivamente o cidadão à participação e ao controle social. Ainda que sem a dimensão e a força de leis, inúmeros estados e municípios tomaram interessantes iniciativas de educação fiscal e de estímulo à participação cidadã. Várias secretarias de fazenda estaduais e inúmeras secretarias de finanças municipais conduziram, por exemplo, programas de orçamento participativo e programas promocionais de educação fiscal nas escolas fundamentais (com edição e distribuição de cartilhas, grupos de teatro etc). Todos eles, ou quase todos, aconteceram ao longo dos últimos quinze anos, vários deles se tornando regulares, embora não percam a característica de serem apenas exemplares (pela pequena dimensão) e de ainda não serem política de Estado, mas iniciativas de governos.

Em termos de novas leis em nível de estados e municípios, praticamente não há inovação relevante e iniciativa, apenas há reação e adaptação formal ao ativismo da União. Ou seja, estados e municípios quase só regulamentam o que a União estabelece via Congresso Nacional. Sim, a lei é votada no Congresso, mas os projetos têm tido origem no executivo federal.

No Estado do Ceará, a Lei Estadual 13.875/2007 e o Decreto 30.939/2012 regulamentam o Portal da Transparência, enquanto a Lei 15.175/2012 regulamenta, observando as diretrizes da União, a Lei de Acesso à Informação. Isso se repete nos demais Estados.

Se deixarmos o espaço público, encontraremos iniciativas no Terceiro Setor (referimo-nos a organizações não governamentais que buscam atender o interesse coletivo sem visar lucro), que reúne as organizações criadas especialmente para cumprir de forma complementar (ou substitutiva) papéis que, em tese, caberiam ao Primeiro Setor (poder público) e ao Segundo Setor (a iniciativa empresarial privada).

Neste contexto, a primeira organização não governamental, criada em abril de 2000, é a Transparência Brasil, que alcançou grande visibilidade e reputação pública pela divulgação regular de um índice de percepção do nível de corrupção no País e pela incisiva ação de vigilância e cobrança do desempenho dos eleitos pelo povo para representá-lo no Parlamento, entre outras ações.

Outra instituição é o Observatório Social de Maringá, criado em 2004, por meio do movimento Sociedade Eticamente Responsável (SER). Esta instituição, constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, tornou-se modelo de como a sociedade civil pode efetivamente participar e fazer controle social. O Observatório realiza ações exemplares de vários tipos, como o acompanhamento, do princípio ao fim, de processos licitatórios relevantes, levados a efeito pelo poder público municipal. Também alcançou grande destaque a criação, em 2005, da entidade Contas Abertas, que atua no

acompanhamento direto e crítico dos gastos do governo federal e dos parlamentares, sendo constantemente citada por seu trabalho na imprensa e no próprio Congresso.

Na esfera pública, como se pode observar, há uma concentração da iniciativa nas mãos do Poder Executivo em nível federal, assim como há uma concentração temporal das iniciativas a partir do ano 2000. Fora da esfera pública, o Terceiro Setor também datou suas iniciativas a partir do ano 2000, de forma mais decisiva.

Assim, qualquer iniciativa que esteja fora desse contexto, pelo menos em tese, merece atenção e análise. Este artigo pretende expor uma iniciativa que não partiu do poder público, não teve origem numa instituição típica de Terceiro Setor e aconteceu antes do ano 2000. Segue relato dessa experiência.

2 A EXPERIÊNCIA DO IBEF NO CEARÁ

2.1 As circunstâncias

O Brasil experimentou em quatro anos, de 1988 a 1992, três grandes fatos históricos: a promulgação de uma nova Constituição, a primeira eleição para presidente depois de 29 anos de ditadura militar e a renúncia (ou impeachment, há controvérsia, pois a carta de renúncia chega ao Congresso no exato momento em que se iniciava a votação do impedimento) do presidente eleito. É, sem dúvida, uma ambiência institucional e política propícia ao avanço de práticas de cidadania.

2.2 A instituição

O Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças (Ibef) é uma associação civil sem fins lucrativos, criada em 1980 e que reúne executivos financeiros das empresas privadas brasileiras, de um modo geral, visando valorizar e contribuir para o desenvolvimento desses profissionais. O Ibef não tem e nunca teve ação política nem atividade partidária e, tradicionalmente, sempre focou quase exclusivamente o crescimento profissional, através da troca de experiências e do treinamento de seus associados. O Ibef é uma entidade de atuação nacional (por meio da instituição master) e regional (por meio de seções estaduais) e contava, então, com aproximadamente dois mil membros associados.

2.3 O local

O Ceará é um estado brasileiro dos mais pobres, localizado na região Nordeste. Tem uma população de cerca de oito milhões de habitantes (cerca de quatro por cento do Brasil) e um PIB de apro-

ximadamente quarenta bilhões de dólares (menos de dois por cento do PIB do Brasil, de cerca de US\$ 2,6 tri). O Ceará experimentou grande e forte mudança política entre 1987 e 1992. Um jovem e moderno empresário disputou uma eleição para o Governo do Estado em 1986 e derrotou uma coligação de três antigos “coronéis” da política cearense. Esse jovem empresário foi sucedido por um político ainda mais jovem e ainda mais ousado e aberto, em termos políticos. Ambos foram eleitos e governavam o Estado sob o signo das “Mudanças”, acenando para a população com a promessa de novas práticas políticas e administração moderna.

2.4 O fato

Num artigo publicado na página de opinião do mais tradicional jornal local, o presidente do Ibef (capítulo do Ceará), surpreendendo a comunidade, lança uma campanha pela Transparência das Contas Públicas e convida a sociedade civil a ser parceira desta empreitada. No texto, o articulista define bem a campanha: a proposta é obrigar os gestores públicos a prestar contas dos atos, fatos, números e dinheiros públicos. E faz um convite aberto à participação geral, como o título do artigo sugere: em busca de apoio e parceiros. Sempre que teve oportunidade de apresentar e explicar a campanha, o presidente do IBEF explicava que não defendia um conceito abstrato, como ética, modernidade, espírito público etc. Defendia, sim, uma ideia de ordem objetiva: a prática da prestação de contas. O artigo na imprensa deflagrou várias ações.

2.5 A campanha

A campanha consistiu de ações em várias frentes:

- a) cerca de vinte palestras foram realizadas em escolas públicas e privadas, em universidades, em clubes de serviço (como Rotary e Lyons), em associações empresariais e de profissionais liberais, em sindicatos;
- b) entrevistas foram concedidas para diversos canais de televisão e de rádio. É interessante notar que a campanha atraiu expressiva atenção dos meios de comunicação de massa, principalmente no seu início;
- c) uma campanha publicitária com seis anúncios de um quarto de página cada um foi produzida por uma agência de propaganda e veiculada no maior jornal regional (e chegou a ser considerada uma das cinco melhores do ano, em concurso organizado pelas entidades de comunicação empresarial da região);
- d) um adesivo plástico da campanha foi distribuído para ser colado em pára-brisas de automóveis (foram impressos e distribuídos aproximadamente duzentos exemplares);

e) contatos e trocas de informação foram feitos com membros do parlamento municipal e estadual;

f) contatos e trocas de informação foram feitos com membros do poder executivo municipal e estadual;

g) convites foram feitos a membros destacados dos três poderes locais (executivo, legislativo e judiciário) para debate e inúmeros debates aconteceram.

3 RESULTADOS E DESDOBRAMENTOS

1. O Prefeito Municipal da capital do Estado forneceu ao presidente regional do Ibef os balancetes mensais relativos aos últimos 12 (doze) meses de sua gestão e prometeu continuar a fazer a entrega regularmente. De posse dos números da prestação de contas de natureza contábil, o Ibef fez, por intermédio de um de seus diretores, uma análise crítica da evolução das finanças municipais. Quando o Ibef publicou na imprensa local a análise da situação financeira da Prefeitura, o Prefeito manifestou todo o seu aborrecimento e cancelou sua ordem anterior, suspendendo definitivamente a entrega dos balancetes mensais;

2. O Governador do Estado assegurou em contatos informais a sua simpatia e o seu apoio à campanha. Tal posição, entretanto, foi rapidamente modificada. Quando um deputado apresentou, na Assembleia Legislativa do Estado, projeto de lei propondo que o Governo do Estado publicasse balancetes financeiros mensais, obteve dos seus pares do Parlamento a aprovação por unanimidade do voto dos demais deputados. Para surpresa geral, ao invés de simplesmente sancioná-lo, o Governador o vetou integralmente, com alegações pouco convincentes;

3. Um vereador de Fortaleza, capital do Estado do Ceará, apresentou na Câmara Municipal projeto de lei similar. Ou seja: a prefeitura seria levada pela lei a divulgar balancetes financeiros mensais, dando transparência à sua arrecadação, gastos, investimentos e situação financeira de caixa e de endividamento. Advertido pela anterior votação unânime no âmbito da Assembleia do Estado, o prefeito antecipou-se e interferiu na votação: usou toda a sua força política para derrotar o projeto de lei, que terminou sendo rejeitado por larguíssima margem.

4. Pelo menos quatro prefeituras municipais de pequenas cidades do interior passaram a divulgar regularmente seus balancetes financeiros na imprensa local. A prática foi interrompida quando mudaram os prefeitos.

5. A campanha do Ibef durou oito meses. Foi interrompida com a eleição de nova diretoria. Jamais foi retomada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como foi dito, o foco deste trabalho é a singularidade que caracteriza a iniciativa do Ibef, no Estado do Ceará, no ano de 1992, entrando pelos primeiros meses de 1993, que lançou uma campanha pela Transparência das Contas Públicas. São vários os motivos que tornam a campanha singular.

Em primeiro lugar, o momento de seu lançamento. Naquela ocasião, a palavra Transparência não havia ainda adquirido o significado imediato que hoje sua simples pronúncia sugere. Era uma palavra de pouco uso e pouco curso. Para se ter uma ideia mais exata de quanto a palavra era pouco comum, vale lembrar que a instituição pioneira nesse movimento, em nível internacional, a Transparência Internacional, só foi criada em maio de 1993, em Berlim, Alemanha. Em nosso País, só em 2001 é que nasce a pioneira Transparência Brasil.

Em segundo lugar, cabe ressaltar o fato de que o Ibef é uma associação de profissionais cem por cento ligada ao mercado empresarial, sem nenhuma experiência ou ação anterior de natureza política. Esse tipo de entidade costuma concentrar todo seu esforço para promover seus próprios associados no mercado e oferecer-lhes o máximo em oportunidades de T & D (treinamento e desenvolvimento) e convivência com os pares para troca de experiência. A campanha pela Transparência das Contas Públicas não tinha, na história do Ibef, nenhum precedente.

Terceiro: o Ibef do Ceará não é o maior, não é o principal e não tem nenhuma particularidade que o distinga dos demais Ibefs estaduais. O Ceará, entretanto, viveu, nos anos que precederam a campanha, uma grande mudança política, com políticos jovens, portadores de um discurso de modernização da administração pública, promovendo a derrota de lideranças antigas, ultrapassadas. Era o discurso da “mudança” contra o discurso dos “coroneis”. Evidentemente, não aconteceu nenhuma revolução no Estado do Ceará, mas a política teve uma efervescência especial, com a mobilização da cidadania em alguns momentos.

Quarto: a pesquisa sobre a campanha da Transparência das Contas Públicas mostra que ela teve excepcional impacto porque teve muita cobertura da imprensa local. Checando a mídia impressa local, observa-se, todavia, que só um dos dois grandes jornais diários locais cobriu toda a campanha, noticiando cada fato, cada desdobramento, cada evento, tudo repercutindo (trata-se do jornal O POVO, de maior tradição e credibilidade). Há dois fatos a destacar. O primeiro é que houve uma cobertura completa e profunda da campanha. O segundo é que a cobertura foi feita pelo veículo de comunicação de massa reconhecido por todos como o mais forte formador de opinião do Ceará.

Quinto: ainda com relação ao momento da campanha, cabe registrar que ela foi avançada para o momento. Nenhuma instância do Parlamento (seja municipal, estadual ou federal) havia, até então, tomado qualquer iniciativa de propor leis sobre prestação de contas por parte do poder público. Desse ponto de vista, a campanha do Ibef aproximou-se de realizar algo quase impensável: município e

estado legislarem sobre a questão antes da União.

Sexto: apesar de toda a publicidade e de toda a repercussão da campanha, ela não foi jamais retomada ou imitada, mesmo até hoje, mais de vinte anos depois, nem pelo Ibef, nem por nenhuma outra entidade de profissionais ou de empresários. O movimento pela transparência só volta pelas atividades institucionais das organizações especializadas de Terceiro Setor (Contas Abertas, Transparência Brasil e Observatório de Maringá, para citar as pioneiras).

Sétimo: a campanha e suas características a colocam também como uma avançada ação em busca de controle social, a outra face da transparência.

Não se deve esperar que este trabalho apresente alguma tese para explicar as leituras que estes fatos sugerem. Sequer apresentamos as inúmeras leituras que os fatos sugerem, fica a oportunidade aberta a outros pesquisadores. O objetivo era apenas expor uma iniciativa especial e demonstrar sua singularidade sob os mais diversos aspectos. Esperamos ter atingido esse objetivo, assim como esperamos que outros pesquisadores se debrucem sobre o passado para nos ajudar a compreendê-lo e a melhor construir o futuro.

REFERÊNCIAS

AMARAL FILHO, Jair do. **Capital social, cooperação e aliança entre os sectores público e privado no Ceará**. Fortaleza, 2004. Disponível em: <http://www.ipece.ce.gov.br>. Acesso em 10 mai. 2013.

ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência Fiscal e democracia**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009.

BANDEIRA, Pedro. **Novas formas de atuação no desenvolvimento regional**: participação social e políticas regionais. Porto Alegre: Ipea, 1997.

BONFIM, Washington Luís de Sousa. Ajuste Fiscal e Reforma: Nasce um Novo Modelo de Gestão no Ceará? O Caso da Sefaz - 1987-1997. In: AMARAL FILHO, Jair do (org.) **Federalismo Fiscal e Transformações Recentes no Ceará**. Fortaleza: Inesp, 2000.

BOTE, Valentín et al. **Transparência Pública**. Madrid: LID Editorial Empresarial, 2007.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>. Acesso em: 14 out. 2013.

_____. **Lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 18 ago. 2013.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Índice de Transparência e Cidadania Fiscal**: Diagnóstico preliminar e proposta para os Estados brasileiros. São Paulo: NEF/FGV, 2011a.

_____. **Projeto do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal**. São Paulo: NEF/FGV, 2011b.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; BASTOS, Frederico. **Diagnóstico da Transparência Fiscal dos Estados Brasileiros**: Uma análise dos Portais de Transparência. São Paulo: NEF/FGV, 2011.
CONTAS ABERTAS. Disponível em: www.contasabertas.com.br. Acesso em: 11 nov. 2013.

CORDEIRO, Celeste. **Conselhos no Ceará**. Fortaleza: Edições Iplance, 1998.

DINIZ, Eli et al. **Reforma do Estado e Democracia no Brasil**. Brasília: UNB, 1997.

FERLIE, Ewan et al. **A Nova Administração Pública em Ação**. Brasília: UNB, Enap, 1999.

GENRO, Tarso. O Novo Espaço Público. **Jornal Folha de São Paulo**, jul.1996. Disponível em: www.folha.uol.com.br. Acesso em: 11 nov. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE EXECUTIVOS DE FINANÇAS. **Ibef Ceará**. Disponível em: www.ibefce.org.br. Acesso em 11 nov. 2013.

LUGO, Lucero Frago. Nuevos Enfoques de Desarrollo Regional para América Latina: El caso de Ceará, Brasil. **Foro Internacional**, n. 181, p. 382-408, 2005.

MOLINA, Maria del Rosario et al. **Teoría de las organizaciones para la Administración Pública**. Valencia: Editorial Universidad Politécnica de Valencia, 2011.

MOZZICAFREDDO, Juan. A Responsabilidade e a Cidadania na Administração Pública. **Sociologia, Problemas e Práticas**, n. 40, p. 9-22, 2002.

NAISBITT, John. **Paradoxo Global**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

OBSERVATÓRIO SOCIAL DE MARINGÁ. Disponível em: www.observatoriosocialmaringa.org.br. Acesso em: 11 nov. 2013.

O POVO. Editoriais e opiniões. Set. 1992 a jun. 1993. Disponível em: www.opovo.com.br. Acesso em: 11 nov. 2013.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil**. São Paulo: Editora 34, 1996.

_____. **Reforma do Estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. Brasília: Enap, 1998.

REBOUÇAS, Osmundo et al. **Gestão Compartilhada**: O Pacto do Ceará. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Reinventar a Democracia**. Lisboa: Gradiva, 1998.

SILVA, Ubirajara Patrício Alvares da. **Análise da Importância da Gestão Participativa dos Recursos Hídricos no Ceará**: Um Estudo de Caso. Dissertação defendida na Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2004.

TANDLER, Judith. **O Bom Governo nos Trópicos**: Uma Visão Crítica. Rio de Janeiro: Revan, 1998.

TOFFLER, Alvin. **A Empresa Flexível**. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 1985.

TRANSPARÊNCIA BRASIL. Disponível em: <<http://www.transparencia.org.br/>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

PARTE V

EDUCAÇÃO FISCAL NO ENSINO: DESAFIOS E PERSPECTIVAS

A EDUCAÇÃO FISCAL SOB A ÓTICA DO ALUNO DA ESCOLA PÚBLICA ESTADUAL DO CEARÁ QUE PARTICIPA DO PROJETO BOLSA EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA

Amilca Alves do Nascimento¹

Liduína Farias Almeida Costa²

SUMÁRIO: Introdução. 1 A tributação e a educação fiscal. 2 A educação fiscal no Ceará. 3 Metodologia. 4 Resultados e discussões. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Os termos Cidadania e Tributação têm sido assunto mais que recorrente na agenda política e econômica nos últimos anos no Brasil. Um resgate da evolução histórica da cidadania e da tributação no Brasil é essencial para compreender o tema dessa pesquisa. Para Carvalho (2003), a cidadania é fruto de luta e conquista de direitos e participação do povo. Porém, no Brasil, essa dita cidadania surge como doação de governos autoritários, invertendo a pirâmide de T. A. Marshall representada pelo tripé, direitos civis, políticos e sociais. Faz-se necessário uma leitura do Estado e da relação estabelecida com o cidadão no decorrer da história. A sociedade civil e o Governo não conseguem chegar a uma relação harmoniosa, tendo em vista que os objetivos a serem alcançados são conflitantes ou incompatíveis, pois cada lado dessa relação tem concepções distintas acerca do modelo de tributação, exigindo do sistema tributário modificações substanciais.

Dessa forma, a relação fisco-sociedade surgiu com a própria evolução da humanidade. A necessidade de viver em grupo, de ser gregário, levou o homem a se organizar e viver em sociedade. O Estado representa a sociedade, responsável por satisfazer às necessidades básicas de saúde, educação, transporte, saneamento e moradia de seus indivíduos. Portanto, pensar numa sociedade organizada, exige recursos financeiros para mantê-la, onde o tributo é a principal fonte de recurso para financiar o ônus desta organização social (BUFFON, 2009). A forma de perceber o tributo se modificou com o passar dos tempos, de ação voluntária e espontânea, sob forma de presentes na antiguidade, a ação obrigatória e pecuniária na atualidade (AMORIM; WEYNE, 2006).

¹ Administradora. Mestrado em Planejamento de Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (2012). Especialista em Gerência de Recursos Humanos pela Universidade Estadual do Ceará (1999). E-mail: amilca.alves@sefaz.ce.gov.br.

² Assistente Social. Doutora em Sociologia pela Universidade Federal do Ceará (2000). Professora do Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas da Universidade Estadual do Ceará.

O Estado Democrático de Direito exige de seus cidadãos o cumprimento da obrigação de maior relevância para o desenvolvimento social, o dever de pagar os tributos. Nesta concepção, o dever tributário é de interesse geral, pois ele proporciona as condições de sobrevivência da sociedade. Por isso, segundo Buffon (2009), para o Estado exercer o papel de regulador da economia e de promotor da justiça social, deve captar recursos financeiros para cumprir essa função.

Dessa forma, os Estados, em 1996, reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), criaram um Programa Nacional de conscientização tributária e fiscal, com base e filosofia na liberdade de consciência, de expressão, de democracia de ideias e na gestão dos recursos públicos para o bem comum. O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), em seu discurso oficial, objetiva despertar a sociedade para o pleno exercício da cidadania e controle social. O PNEF está estruturado em: educação básica pública, educação superior pública e privada, as Secretarias de Fazenda, de Finanças, de Educação e a Sociedade em geral (BRASIL, 2009).

O Programa de Educação Fiscal do Ceará é uma ferramenta que procura formar a consciência fiscal e tributária da população. Em meio a diversas ações do PNEF, a Sefaz e a Seduc realizaram o termo de cooperação técnica e criaram o Projeto “Bolsa Educação Fiscal e Cidadania”, com o objetivo de contribuir para formação da cidadania do estudante matriculado no ensino médio da escola pública estadual, com ênfase na educação fiscal. A pesquisa de campo desenvolvida foi, no período de Janeiro a Março de 2012, tendo como publico alvo os citados bolsistas.

Portanto, a Educação Fiscal tem se configurado um assunto complexo e, por isso, foi realizada essa pesquisa para responder a seguinte pergunta: o Projeto “Bolsa Escola e Cidadania” contribui na formação da cidadania do aluno da escola pública do estado do Ceará? Deste modo, os objetivos específicos desta pesquisa buscam mensurar a eficiência do curso “Monitor de Educação Fiscal” realizado pela Sefaz, verificar as atividades de disseminação da educação fiscal praticadas pelos alunos na comunidade escolar e identificar o perfil socioeconômico e cultural do aluno que participa do projeto.

O referencial teórico traz uma apresentação dos conceitos de cidadania e tributação, abordando alguns aspectos históricos que estão na base dos problemas atuais na sociedade. Pretende-se mostrar que a relação Fisco e Sociedade, assunto de caráter conflituoso, apresenta-se de forma recorrente em qualquer país do mundo. Esse estudo é fundamental para se compreender a relação Fisco e Sociedade, herança da formação social e econômica do Brasil Colônia. Por sua vez, busca conhecer o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) do Brasil apresentando seus os objetivos e propostas.

Certamente que cada ponto mencionado nessa pesquisa visa mostrar sob a ótica do aluno a contribuição do Projeto Educação Fiscal e Cidadania na formação do estudante da escola pública do Estado do Ceará. Espera-se que o leitor ao final dessa dissertação, de posse das informações e dos conceitos históricos sobre cidadania, tributação e educação fiscal, possa encontrar seu ponto de vista sobre o processo de construção da consciência fiscal do aluno do Estado do Ceará.

1 A TRIBUTAÇÃO E A EDUCAÇÃO FISCAL

A Constituição Federal do Brasil traça as principais diretrizes para organização social do país, os princípios fundamentais, os direitos e garantias fundamentais, a organização do Estado e dos Poderes, a questão da defesa do Estado e das instituições democráticas, a tributação, o orçamento, as ordens econômicas, financeiras e sociais do país (BRASIL, 2007).

O Sistema Tributário Nacional (STN) é o conjunto de normas que regulam o poder de tributar de determinadas instituições, em que a justiça fiscal deve ser o fundamento desse sistema, ou seja, quem ganha mais, paga mais. O STN deve, em sua composição, atender os direitos humanos fundamentais da sociedade e, por meio do Estado, deve cumprir o seu papel, promover a justiça social e ser instrumento de distribuição de renda, visando o alcance do bem comum (BRASIL, 2009).

Para dar suporte a esse Estado tributário e fiscal, surge o Sistema Tributário Brasileiro que passou a vigorar após a promulgação da Constituição de 1988, fundamentado nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF). A estrutura piramidal do STN demonstra a hierarquia jurídica do sistema, em que a Constituição é a lei máxima no país (BRASIL, 2002a).

A Constituição Federal define os Princípios Tributários Constitucionais que regulamentam e sistematizam o poder de tributar do Estado brasileiro para uma efetiva justiça social do país. Tais princípios existem para proteger os contribuintes contra os abusos do poder de tributar, que estão definidos conforme os artigos 145, 150 e 151 da CF/88 (BRASIL, 2007).

Desse modo, observa-se que esses princípios limitam a ação estatal, garantindo que esses entes não criem tributos que não estejam previstos na Constituição Federal, respeitando e protegendo os direitos fundamentais dos cidadãos. Assim, o conceito de tributo é entendido como toda prestação pecuniária e compulsória, devida a um ente público federal, estadual ou municipal, previsto em lei, com finalidade de prover recursos financeiros para o Estado, no cumprimento das necessidades sociais de saúde, educação, habitação, saneamento, transporte, segurança, urbanismo e justiça social (BRASIL, 2002b).

Para o tributarista Buffon (2009, p.79), pagar tributos é o principal dever de cidadania que possibilita o Estado realizar, de forma efetiva, o combate à desigualdade social e à concentração de renda na sociedade.

Nesta direção, os impostos, taxas e contribuições de melhoria são a principal fonte de recursos financeiros do Estado para promover o crescimento econômico e o desenvolvimento social do País. Esses recursos financeiros devem cumprir os fundamentos da República Federativa do Brasil e seus objetivos, nunca se limitar à simples arrecadação de valores, e sim cumprir a função econômica e social estabelecida na Constituição Federal (BRASIL, 2007).

Os tributos são classificados em vinculados e não vinculados. Os tributos vinculados se referem

a uma atividade prestada pelo Estado, em que o CTN, em seu artigo 77, classifica taxas e contribuição de melhoria como tributos vinculados a uma prestação de serviço concreta e de competência comum, isto é, pode ser cobrada por qualquer ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

As taxas são tributos vinculados e estão divididas em duas espécies: taxa de fiscalização e taxa de serviços. A taxa de licença para construção de um imóvel, a taxa de publicidade, a taxa de localização de estabelecimento, são exemplos de taxas de fiscalização, visto que acompanham e regulam as ações dos cidadãos, garantindo a vida em comunidade. A taxa de emissão de passaporte, a taxa de coleta de lixo, a taxa para emissão de certidão de bons antecedentes são exemplos de taxas de serviços públicos específicos (BRASIL, 2002a).

A contribuição de melhoria é um tributo instituído, decorrente do custo de obras públicas que valorizam imóveis, tendo como limite total a despesa realizada, e como limite individual, a valorização do imóvel beneficiado. O Estado entende que, quando ocorre uma obra pública, há a valorização do imóvel particular, sendo o pagamento da contribuição de melhoria devido ao Estado. Este tributo é vinculado à realização de uma obra pública. O CTN, em seu artigo 81, esclarece o que é a contribuição de melhoria (BRASIL, 2002a).

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

E os tributos não vinculados são aqueles que têm por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Os tributos não vinculados são os impostos especificados nos artigos 153, 155 e 156 da CF/88, cobrados pelo Estado, sem qualquer prestação de serviço ou obra, a um determinado contribuinte, que retornam à sociedade por meio de benefícios e vantagens coletivas em prol do bem comum (BRASIL, 2007).

Dessa forma, o imposto "é o tributo cuja obrigação, tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica do Estado, relativa ao contribuinte". Os impostos são tributos não vinculados a uma prestação de serviço específica, e pode ser de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (BRASIL, 2002a).

Os impostos são classificados em direto ou indireto e progressivo ou regressivo. O imposto direto é aquele pago e recolhido pela própria pessoa física ou jurídica. O imposto indireto é aquele pago por uma pessoa e recolhido por outra, isto é, quem paga o imposto não é o mesmo que recolhe, ou seja, é aquele que incide sobre o consumo, independente da capacidade contributiva do cidadão. O imposto progressivo é aquele que, quando a renda aumenta, o valor cobrado aumenta, isto é, de acordo com a capacidade econômica (contributiva) da pessoa. O imposto regressivo é

aquele que não considera o poder aquisitivo ou a capacidade contributiva do cidadão (REBOUÇAS, 2000 In VIDAL, 2010).

A tributação brasileira tem como base os impostos regressivos e indiretos, desprezando a capacidade contributiva da população, desrespeitando os princípios tributários estabelecidos na Constituição Federal, acarretando uma pesada e injusta carga tributária para a sociedade e acirrando o conflito na relação Estado-Cidadão (BUFFON, 2009).

Além disso, a população paga os impostos, mas não se reconhece como contribuinte, criando uma visão distorcida na relação Fisco-Sociedade. Por outro lado, o STN possui uma linguagem técnica e complexa, que dificulta a sociedade de se apropriar dessas informações importantes para a construção de confiança nessa relação. Do ponto de vista humano, é essencial que STN atenda as necessidades de grande parcela da população, combatendo as desigualdades e a concentração de renda por meio da efetiva justiça fiscal, da transparência e da eficiência na aplicação dos recursos públicos. Desse modo, conhecer o papel do Estado, suas origens, seus propósitos e o controle do gasto público, cria um ambiente democrático de participação, tornando a relação Fisco/Sociedade mais transparente e harmônica (BUFFON, 2009).

2 A EDUCAÇÃO FISCAL NO CEARÁ

A Portaria nº 35 do Ministério da Fazenda criou o grupo de Educação Tributária dos Estados (GET), responsável por promover e coordenar as ações do PNEF nos Estados. Já a Portaria nº 413 definiu as instituições responsáveis por implantar o Programa nos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. O GET tem autonomia de elaborar e implementar o programa estadual de acordo com a filosofia e as diretrizes do PNEF (BRASIL, 2009).

No Ceará, a Sefaz, em 1959, no governo de José Parsival Barroso, sob o discurso de melhorar a relação conflituosa Fisco-Sociedade, lançou a Campanha “Seu talão vale um milhão”. O objetivo dessa campanha era estimular a população a exigir o documento fiscal no momento da compra de um produto. Essa campanha foi um sucesso em arrecadação e levou o governo estadual a lançar diversas campanhas visando incentivar cada vez mais a participação do cidadão na tarefa de fiscalização e recolhimento dos tributos. Dessa forma, a partir da década de 1990, foram elaborados programas e projetos locais que visavam disseminar a educação tributária na sociedade cearense (AMORIM; WEYNE, 2006).

A Lei Estadual nº 11.916, de janeiro de 1992, instituiu o “Programa Estadual de Fiscalização Comunitária”. Esse programa incentivava o cidadão a exigir a nota fiscal e, em contrapartida, premiava as Associações Comunitárias, Creches Comunitárias, Postos de Saúde, Galpões Industriais, Casa de Fari-nha, Engenhos Comunitários que recolhessem o maior valor em notas fiscais emitidas pelo comércio

varejista do Estado (AMORIM; WEYNE, 2006).

No Ceará, o Confaz, em 1996, no seminário sobre Administração Tributária, percebeu a importância de inserir no currículo das escolas públicas um programa que despertasse nos jovens estudantes a prática da cidadania, o respeito ao bem comum e a certeza de que o bem-estar social somente se consegue com a conscientização de todos (RIVILLAS, VILLADERBÓ, MOTA, 2010).

Por sua vez, em 1997, no município de Horizonte/CE, a Sefaz lançou o Projeto “Cidadão desde Pequeno, o ABC da cidadania”, apresentando noções gerais sobre tributação e cidadania, por meio de palestras nas escolas públicas e particulares dos municípios. Esse projeto visava despertar a cidadania nos jovens cearenses, passo importante para a implantação do Programa de Educação Tributária no Estado (RIVILLAS, VILLADERBÓ, MOTA, 2010).

Deste modo, o Estado do Ceará, por meio do Decreto Estadual nº 25.326, de 23 de Dezembro de 1998, lançou, em parceria com as Secretarias estaduais de Fazenda, de Educação e a Secretaria Municipal de Desenvolvimento Social, o Programa de Educação Tributária do Ceará – PET CE (CEARÁ, 1998).

Art. 1º - Fica criado o Programa Educação Tributária junto às instituições de Ensino, objetivando conscientizar as pessoas sobre a importância do pagamento de tributos, um dos principais deveres do cidadão, bem como o de esclarecer sobre o papel do Estado de arrecadar tributos e aplicá-los eficientemente para o desenvolvimento da sociedade (CEARÁ, 1998).

Os recursos financeiros para implementação do programa vieram de contratos de financiamento com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e a Unidade de Cooperação do Programa (UCP), vinculada à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, com contrapartida da União e dos Estados (CEARÁ, 1998). O Grupo de Educação Tributária dos Estados (GETE), criado em 1997, é o responsável por coordenar e implementar as ações educativas do Programa de Educação Tributária dos Estados (MOTA, 2001):

Executar atividades necessárias à implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal em seu Estado;
Divulgar as experiências e resultados para facilitar a troca de conhecimentos e vivências, em apoio aos demais Estados, com vistas ao aperfeiçoamento do programa;
Colaborar com apoio técnico aos Estados onde a implantação do programa está em fase inicial.

A Secretaria da Fazenda e a Secretaria de Educação implantaram nas escolas estaduais e municipais do ensino fundamental a primeira versão do Programa de Educação Tributária. O PET cearense, implantado inicialmente nas escolas do Sistema de Telensino, tem o objetivo de conscientizar o cidadão sobre o dever de pagar os tributos para concretização dos direitos fundamentais de cidadania. O

tema educação fiscal abordado por meio de teleaulas, dinâmicas de grupo e leitura de textos, apresenta a história dos tributos, os direitos e deveres dos cidadãos, a importância do documento fiscal como instrumento de arrecadar recursos para realização das políticas públicas. Desta forma, professores e alunos discutiram sobre os primeiros passos para o efetivo exercício de cidadania (CEARÁ, 1998).

Em 2000, o PET alterou o nome do programa para Programa de Educação Fiscal (PEF) com ampliação das ações e abrangência do processo educacional, envolvendo o conceito de Estado, suas funções, uso do recurso público, orçamento e participação. Objetiva disseminar informações e valores fundamentais para o processo de construção de uma sociedade mais justa e igualitária. Tem como objetivos, promover o exercício de cidadania por meio da conscientização sobre o retorno social do tributo, harmonizar a relação estado-cidadão, disseminar os conhecimentos a respeito das atividades administrativas e financeiras do estado, fomentando o controle social (CEARÁ, 2005).

A meta do PEF é ajudar o cidadão a compreender as atividades financeiras do Estado, desde sua arrecadação até o gasto público, bem como o exercício do controle social, construindo a cidadania fiscal. Desta forma, para alcançar os objetivos do PEF foram traçadas estratégias durante mais de uma década, disseminando conceitos e definições sobre tributos, ética, cidadania e de gestão pública, instruindo a sociedade para o exercício da cidadania, buscando melhorar a relação Estado/Sociedade (CEARÁ, 2005).

No Ceará, a Sefaz é a instituição responsável por implementar o PEF do Estado. Até 2007, as ações do Programa eram coordenadas pela Assessoria de Desenvolvimento Institucional (Adins), que monitorou e distribuiu material didático às escolas, promoveu a capacitação de professores e alunos por meio de cursos, seminários e palestras, visando formar um quadro de disseminadores da educação fiscal em todo o Estado (CEARÁ, 2005).

O Decreto nº 28.900, de 27/9/2007, instituiu a Célula de Educação Fiscal (Ceduf), responsável por coordenar a partir de 2007 as ações do PEF no Estado, com as seguintes competências dispostas no Decreto nº 29.201, de 28/2/2008, em seu artigo 45:

- I. Promover a conscientização, na sociedade, da função socioeconômica do tributo;
- II. Coordenar e executar as ações do Programa Educação Fiscal - PEF- Ceará;
- III. Promover a educação fiscal junto ao público escolar em seus diferentes níveis, bem como desenvolver parcerias com instituições públicas e privadas, para inserção do Programa nos diversos segmentos da sociedade;
- IV. Promover o marketing interno e externo do programa;
- V. Representar o Estado no Grupo Nacional de educação fiscal;
- VI. Promover, em parceria com a área de treinamento, a formação de agentes capacitados e multiplicadores;
- VII. Monitorar a produção do material a ser utilizado pelo programa, tais como: livro, material didático, vídeo educativo e outros (CEARÁ, 2008).

A Ceduf tem ampliado as ações educativas do PEF por meio de cursos a distância e presenciais,

aumentando o número de disseminadores da educação fiscal nas escolas públicas estaduais e na sociedade cearense.

A ação de maior impacto do Programa cearense é o curso na modalidade a distância, “Disseminador da Educação Fiscal”, com carga horária de 160 horas, direcionado aos servidores públicos (federais, estaduais e municipais), às escolas públicas nas três esferas, às ONGs e instituições privadas (CEARÁ, 2011).

Segundo Mota (2001), servidora pública da Sefaz, a população precisa de informação, instrução e conhecimento para avançar no processo de participação e construção da cidadania fiscal. Para Mota (2001), o Programa cearense é um instrumento de informação acerca da história dos tributos, do sistema tributário nacional, da função social do tributo, bem como sobre o papel do Estado com seus deveres de prestar contas à sociedade, de suas atividades administrativas e financeiras.

Neste sentido, conhecer o conceito de tributo, sua função e aplicação, são requisitos essenciais ao desenvolvimento econômico e social do Estado; mostra que a Educação Fiscal, ao alcance de todos, é um instrumento fundamental na mudança da visão do povo sobre a relação fisco/sociedade. Dessa forma, a Educação Fiscal é a ponte que liga o cidadão às questões sociais, despertando a consciência cidadã acerca do retorno social dos tributos e da gestão fiscal dos recursos públicos (VIDAL, 2010).

Portanto, a Ceduf vem realizando diversas ações previstas no PEF, ao longo dos anos, buscando preparar o cidadão para lutar por seus direitos e ensinando a importância no cumprimento de seus deveres para exercer de forma democrática a plena cidadania (BRASIL, 2007).

3 METODOLOGIA

Pesquisa de natureza eminentemente qualitativa, população composta por duzentos e cinquenta alunos da rede pública estadual, que participam do projeto Bolsa Educação Fiscal e Cidadania no município de Fortaleza-Ce. A amostra de natureza representativa seguiu um ponto de saturação definida pela quantidade de repetições de respostas e a escassez de diferenças das mesmas, abrangendo trinta alunos que participam do referido projeto. Pesquisa empírica realizou-se na Sede da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará com os estudantes da rede pública, estagiários, bolsistas lotados no setor responsável pela Campanha “Sua Nota Vale Dinheiro”, no período de Janeiro a Março de 2012.

Quanto aos instrumentos de coleta de dados, consistiu de uma entrevista semiestruturada, elaborada mediante roteiro com perguntas abertas, buscando identificar a efetividade das ações do Projeto “Bolsa Educação Fiscal e Cidadania” na formação da cidadania dos estudantes da escola pública do Ceará. Os dados coletados foram sistematizados e analisados, na perspectiva de compreensão da relação teoria-empíria. As categorias teóricas priorizadas foram cidadania e tributação, sobre as quais se buscou compreender velhos e novos caminhos, assim como o tributo e sua função socioeconômica.

Com base nas respostas dos entrevistados, buscou-se identificar categorias de análise, sem, entretanto, perder de vista os propósitos da pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo de conhecer a contribuição da educação fiscal na formação da cidadania do aluno que participa do **Projeto Bolsa Educação Fiscal e Cidadania** da Sefaz/CE.

Buscou-se traçar uma aproximação do perfil do aluno, através de dados pessoais, tais como: gênero, idade, escolaridade, descrição do núcleo familiar (dinâmica, composição e posição do aluno) seguido da autopercepção acerca da participação na vida comunitária e, por fim, a utilização da bolsa salário.

O estudo demonstrou que o perfil socioeconômico e cultural dos sujeitos desta pesquisa são alunos matriculados no ensino médio da rede pública estadual, com a idade entre 16 e 18 anos. A maioria deles é do sexo feminino e participam do projeto há mais de seis meses. Quanto aos sentimentos que permeiam a relação do aluno com o bairro que mora, buscou-se sondar alguns possíveis sentimentos que teriam sido construídos durante sua morada. Indagou-se acerca do significado do bairro na sua vida, visto que se trata de uma relação pessoal, específica que interessa à nossa pesquisa. Eles residem nos bairros carentes da periferia da cidade de Fortaleza: Vila União, Edson Queiroz, Henrique Jorge, Pirambu, Planalto Mundubim, Praia do Futuro, Montese, Parque Santa Rosa, Paupina, Manuel Satiro, Parque Genibau, Jangurussu, José Walter, Varjota, Bom Jardim, Aldeota, Cidades dos Funcionários e Alto Alegre II.

Durante a pesquisa, emergiram sentimentos carregados de diferentes significados que produzem explicações e generalizações em relação ao bairro. Observou-se uma saturação das palavras, bom, alegre, legal, ótimo, harmonioso nas diferentes entrevistas que indicam com mais clareza e precisão os sentimentos dos sujeitos em relação ao lugar de moradia. Nas falas, percebe-se o sentimento de apego, de gozo, de segurança ao lugar pátrio. Nas frases, o sentimento de orgulho, satisfação, alegria e contentamento revelam a posse, o apego, integração ao lugar de nascimento. As qualidades positivas expressas revelam o vínculo com o bairro. Desse modo, percebe-se nas falas de alguns sujeitos entrevistados o sentimento de pertencimento. As emoções e sentimentos contraditórios emergiram nas diferentes falas ocorrendo um contraste, uma polarização positiva e negativa sobre o bairro. Os sentimentos contrastantes tais como: bom, ruim, calmo, violento, feio e bonito, triste e alegre foram expressos durante a pesquisa. O sentimento negativo (insegurança) referente ao bairro emergiu nas falas de alguns dos entrevistados, que não desqualificou ou interferiu na satisfação de pertencer ao lugar.

Nesta etapa da pesquisa, buscou-se, também, conhecer as formas de lazer, de entretenimento,

de acesso à cultura e participação na comunidade. Constatou-se que o acesso a cultura, lazer e entretenimento, em sua maioria, são informações advindas da televisão e internet, sendo que a escola alcançou uma índice menor entre os demais. No Brasil o poder mediático é responsável por formar a opinião popular que se concentra na mídia visual, a televisão. A TV é o meio de comunicação popular mais rápido e eficaz na formação (forjação) de costumes e valores sociais da contemporaneidade. Desse modo, o poder institucional passa a exercer forte influência e manipulação de classes que têm a TV como fonte verdadeira de informação (MEKSENAS, 2002). Observou-se nos comentários a ausência de participação, herança da colonização portuguesa em que o povo assistia passivamente a tomada de decisões que interferiam diretamente na vida da população.

Buscou-se também conhecer o lugar que ocupa no núcleo familiar: composição, dinâmica e posição, expressou-se de forma constrangida valores, sentimentos e relacionamentos da vida pessoal. Constatou-se que o chefe da família está representado na figura materna, onde na maioria das vezes, os pais estão separados e /ou são filhos de mãe solteira. O desejo de diálogo expressa a dificuldade de comunicação existente no núcleo familiar. Alguns revelavam o grau de importância no seio familiar expressando com orgulho o lugar em que ocupa no núcleo familiar.

No tocante à bolsa salário, ela representa um acréscimo na renda da família, ajudando a pagar as despesas de casa. O sentimento de independência financeira do aluno também foi percebido quando diz “pago minhas despesas e cursos de capacitação”. Percebeu-se nas falas dos alunos a importância financeira e sentimental da bolsa salário paga aos sujeitos desta pesquisa. As entrevistas indicaram com clareza e precisão o valor financeiro desse benefício que corrobora para o Estado exercer fortemente seu poder sobre o cidadão, o qual expressa o sentimento de gratidão.

No quesito conteúdo do curso “Monitor de Educação Fiscal”, ministrado no formato presencial pela equipe da Ceduf, percebeu-se que proporcionou aos alunos os conhecimentos sobre a história do tributo e a importância social e econômica para o desenvolvimento da sociedade, contribuindo na formação da consciência crítica do aluno da escola pública. Entendeu-se que o objetivo do curso foi alcançando, os alunos reconhecem a importância dos tributos para o desenvolvimento da vida em sociedade, apesar de não verem o retorno desses recursos aplicados para o bem da coletividade.

Os relatos demonstraram que, depois do curso, os alunos passaram a olhar o tributo de forma diferente, ou seja, reconhecem a relevância do imposto para o desenvolvimento social.

Dessa forma, os conceitos sobre ética, tributação, deveres e direitos, administração pública, repassados no Curso Monitor de Educação Fiscal são fundamentais para vida em sociedade que contribuem para o pleno exercício de cidadania. Percebe-se, ao longo das falas dos sujeitos, o impacto desses conceitos na formação da vida cidadã do aluno, que demonstraram motivados a repassar os conhecimentos adquiridos no curso.

Expressam o desejo de compartilhar com mais pessoas os conhecimentos adquiridos impor-

tantes para formação da consciência cidadã de todos. Apesar de questionarem se o poder público, representado pelo Estado, tem de fato o interesse de contribuir na formação desse cidadão, que luta, participa, reclama, fiscaliza os atos praticados com os recursos públicos. O curso também despertou no aluno o sentimento de participação, para fiscalizar e acompanhar a aplicação dos recursos públicos do seu Estado. O desejo de exercer o seu direito de cidadão, de participar das decisões da vida em grupo pode ser percebido em diferentes falas dos entrevistados.

A disseminação da Educação Fiscal configura-se mais uma oportunidade de reverter os aspectos negativos na relação Fisco e Sociedade, herança deixada pela colonização. Novas formas de ensino e aprendizagem são necessárias para atender os anseios de uma sociedade complexa que exige informações e transparência por parte dos governantes contemporâneos (VIDAL, 2010).

Durante as entrevistadas, surgiram questionamentos pertinentes e intrínsecos decorrentes da mundialização do capital que determinam a forma de cidadania da população global. O discurso oficial da educação fiscal advém do Poder Público, visa informar a população dos seus direitos e deveres? Busca realmente preparar o cidadão? Ou, “no frigir dos ovos”, quer alavancar a arrecadação dos entes tributantes? Seria um manejo dos detentores do poder para manter o povo cativo e, mais uma vez, aliená-los do verdadeiro direito de cidadania?

Apesar de motivados em repassar e compartilhar os conhecimentos sobre o tema na comunidade ou na escola, os alunos não colocaram em prática os projetos elaborados durante o estágio, tendo em vista que os órgãos competentes não demonstraram interesse nessa disseminação. Por que será que os alunos não colocaram em prática os conhecimentos adquiridos? A escola não está preparada para construir esse conhecimento? O modelo escolar brasileiro preso a uma grade curricular não está usufruindo do espaço democrático que é peculiar à escola? Professores, diretores, mestres são fruto de uma ditadura, opressão e consequente ausência de participação, dificultando a construção de uma massa crítica para disseminar conhecimentos e formar a consciência cidadã?

No tocante ao curso “Monitor de Educação Fiscal”, os alunos o consideraram bom, ótimo, dinâmico, porém a carga horária é pequena para um conteúdo complexo e relevante tema para formação da cidadania do aluno. Provavelmente, um curso com carga horária de 16 horas não irá formar a consciência cidadã, no máximo despertar e aguçar o interesse em conhecer algo sobre o tema. Será que esse tempo tão reduzido seria apenas para legitimar uma das ações estabelecida no PNEF? Por que então não aprofundar o curso com ações sobre a educação fiscal nas escolas? Será o verdadeiro interesse do governo do estado construir a cidadania fiscal e tributária da população?

Os alunos expressaram o desejo de conhecer e aprofundar mais sobre os conteúdos abordados no curso, ou seja, demonstraram o sentimento de apreender sobre o Estado e a política fiscal do seu país. Eles entendem que o tema é importante, que desperta o aluno para o mundo fiscal e tributário desconhecido até então. Para eles, os tributos influenciam, dominam e determinam a vida em socie-

dade. Consideram relevante para construção da justiça social a disseminação da Educação Fiscal na escola que pode contribuir para formação da cidadania do aluno. A disseminação da educação fiscal por meio de temas que perfazem o cotidiano da população pode ser uma ferramenta eficaz no aprendizado da população sobre a importância de exigir seus direitos e cumprir seus deveres de cidadãos.

A mudança de atitude dos alunos, de acordo com os comentários durante as entrevistas, aconteceu depois do ingressarem no projeto. Os entrevistados afirmaram que os conhecimentos apreendidos durante o estágio influenciaram na mudança de comportamento e de atitude da maioria dos alunos desta pesquisa. Eles passaram a solicitar a nota fiscal, perceberam que os tributos estão incluídos em todos os produtos consumidos, e o Estado não administra com eficiência os recursos arrecadados, que deveria retornar em serviços para população. Mudar de comportamento traz consequências, será que o poder dominante quer essa mudança? Transparência no uso do dinheiro público?

Na Constituição Federal de 1988, a cidadania é um dos princípios fundamentais que busca a universalização da dignidade humana como pressuposto e a emancipação da humanidade para uma vida livre e aberta na diversidade cultural. Mas o significado de cidadania encontra-se em construção nas diversas etapas da vida em sociedade, em sua essência é o direito de viver decentemente (BRASIL, 2007). Será que a cidadania do povo brasileiro está apenas na Constituição?

A cidadania pode ter diferentes concepções e até antagônicas, porém ela está em constante transformação na sociedade. Os sujeitos em estudo apreenderam que cidadania é ter direitos e também ter deveres. Para Covre (2006), a cidadania varia muito, depende da classe social que o indivíduo faz parte.

Apesar de todas as informações repassadas via órgãos públicos sobre a relação Fisco-Sociedade, os sujeitos entrevistados apontam algumas atitudes que o Estado deve tomar para melhorar essa relação. Ser transparente nas atitudes, fazer a parte do Estado, ser honesto, reduzir as desigualdades e injustiças. Para os alunos, a relação poderá ser harmoniosa desde que o Estado, ou seja, o governo faça a sua parte, oferecendo escolas de qualidade, saúde pública eficiente, segurança pública eficaz, administrando com efetividade os recursos arrecadados, pois o cidadão já faz a sua parte, contribuindo com uma pesada e onerosa carga tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Avaliar a contribuição da educação fiscal na formação da cidadania do aluno da escola pública que participou do **Projeto Bolsa Educação fiscal e Cidadania**, em Fortaleza, sob a ótica do aluno, foi um desafio e, ao mesmo tempo, uma experiência enriquecedora especialmente porque nos propiciou vários olhares acerca do objeto estudado. Os bairros citados da capital cearense têm seu cotidiano permeado de grandes dificuldades e problemas econômicos e sociais que influenciam diretamente

o comportamento dos seus habitantes. As drogas, a violência, a falta de oportunidade de emprego e de serviços públicos alargam cada vez mais esse quadro de desigualdades sociais. Apesar de a comunidade ter o seu cotidiano permeado por grandes dificuldades, aos alunos apontaram o bairro que moram como um lugar satisfatório, prazeroso e até mesmo seguro. Dessa forma, os níveis de satisfação e insatisfação em relação ao bairro em que residem se revelam claramente nas falas analisadas, que expressam com bastante contundência sentimentos de pertencimento ao bairro. Por outro lado, registrou-se certa insatisfação com relação à violência e às drogas encontradas no bairro.

Para a maioria dos entrevistados, as formas de lazer/entretenimento encontradas no bairro resultam, muitas vezes, em uma quadra de esporte, uma praça e, às vezes, um centro comunitário que realiza algumas atividades recreativa ou de saúde. Dessa forma, os alunos têm a televisão e a internet como o principal meio de informação e formação de valores. Sabe-se que esses meios de comunicação estão a serviço do poder institucional (dominante). Desse modo, pressupõe-se que a presente e as futuras gerações estão sob o controle da hegemonia do Capital, com a inversão de valores fundamentais a vida com dignidade. Fruto dessa hegemonia, o crescimento desordenado dos centros urbanos, surge um novo tipo de núcleo familiar. Famílias formadas com mãe e filhos, pai e filhos, avôs e netos, irmãos e irmãos. Os alunos que participaram desta pesquisa têm no seu núcleo familiar a figura da mãe como chefe da família, e a maioria dos entrevistados se posicionou como o mais velho e estudioso, inteligente, dedicado, sendo este a esperança para um futuro diferente, ou seja, melhor.

Os alunos que participam do projeto cumprem uma rotina diária de quatro horas de trabalho no setor da Campanha "Sua Nota Vale Dinheiro". Eles exercem as atividades de separação, contagem e digitação dos cupons fiscais enviados pelos participantes da Campanha. Com relação a essa rotina de trabalho, merece uma reflexão para os responsáveis pela implementação do projeto na Sefaz. Será que essas atividades estão contribuindo para formação da cidadania do aluno, ou será a utilização de mão de obra desqualificada? Eles recebem uma bolsa salário que custeia as despesas pessoais e ajuda a compor a renda da família. Nas falas dos alunos, percebeu-se que a bolsa salário paga no estágio é um incentivo que motiva os alunos a participar ativamente das atividades da educação fiscal na Sefaz.

Com relação à participação nas atividades da comunidade, os alunos expressam um posicionamento ainda muito individual, sem nenhuma indicação de organização coletiva e, muito menos, de uma compreensão mais ampla de participação comunitária, apesar da indignação demonstrada sobre a ausência do retorno dos tributos arrecadados em serviços públicos à comunidade.

Desse modo, diante de uma aproximação aos perfis socioeconômico e cultural dos alunos entrevistados, identificou-se que os alunos que participam do Projeto Bolsa Educação Fiscal e Cidadania são jovens da classe pobre da periferia de Fortaleza, que têm a Internet como principal meio de lazer, entretenimento, cultura e informação. O núcleo familiar desse sujeito é formado por mãe e avós. Os jovens têm grandes desejos e sonhos de superar a barreira da pobreza por meio da educação. Acreditam

que a escola ainda é o espaço democrático que possibilita a formação da massa crítica para superar as barreiras sociais encontradas ao longo da vida. Apesar disso, não costumam participar das atividades da comunidade ou escola, ainda têm uma visão muito individual.

Um segundo olhar foi direcionado para verificar a eficiência do Curso Monitor de Educação Fiscal, ministrado pela Ceduf/Sefaz, aos alunos da escola pública que participam do Projeto Bolsa Educação fiscal e Cidadania. O curso aborda diferentes temas sobre ética, controle social, gestão pública, função social do tributo, conteúdos importantes e essenciais na construção da cidadania fiscal do aluno cearense.

Constatou-se, de modo geral, uma compreensão de que a educação fiscal deveria existir em todas as escolas dando oportunidades a todos de conhecer os seus direitos e deveres. Embora não haja uniformidade quanto às dificuldades encontrada na disseminação da educação fiscal nas escolas, alguns destacam as principais dificuldades: a falta de capacitação do professor sobre o tema, falta o interesse de diretores e profissionais da educação e falta de infraestrutura das escolas públicas. Por outro lado, para a totalidade dos entrevistados, percebeu-se um pensamento convergente de que a dificuldade de cumprir o dever de cidadania “pagar tributos”, de um modo geral, nada mais seria do que consequências de uma realidade socioeconômica, política e cultural, permeado pelo domínio do capital vivenciada pela sociedade em diferentes épocas.

A compreensão do aluno em relação à cidadania é inserida num contexto maior. Sua efetivação diante da complexidade dos processos que a envolve não dependerá somente das ações do PNEF, mas de compreensão quanto à própria concepção do conceito de cidadania: seja pela aquisição de direitos, pelo cumprimento de deveres, que são realizados, e pela forma como os serviços públicos são estruturados e oferecidos à população. Assim, para os alunos desta pesquisa, a cidadania compreende uma vida digna com saúde de qualidade, educação, segurança, diversidade cultural, religiosa, como um todo, garantindo o exercício da plena cidadania.

Por sua vez, para a maioria dos alunos, existem muitas dificuldades de relacionamento quando se trata da relação fisco/cidadão. Vários relatos revelam uma necessidade muito forte de transparência nas ações do Estado. Os alunos querem que o Estado faça a parte dele nesta relação, ou seja, atender as necessidades básicas de vida em sociedade. Os relatos apontam a dificuldade de acesso à informação e transparência das ações do poder público como um dos principais obstáculos a harmonização dessa relação. Apesar disso, a efetivação de um PNEF que atenda de fato às necessidades de educação fiscal da população requer intensas transformações sociais, políticas, econômicas e culturais. Dessa forma, é possível afirmar que apesar das ações do PNEF, suas práticas ainda concentram um distanciamento entre o cidadão e o fisco. Pode-se afirmar que a efetivação das ações do PNEF no município de Fortaleza ainda é um enorme desafio para Sefaz.

Assim, diante dos relatos dos alunos que participam do Projeto Bolsa Educação Fiscal e Cida-

dania, percebeu-se que, apesar de reproduzir um modelo de cidadania estabelecido por um estado tributário e fiscal, o projeto consegue despertar no aluno o desejo de conhecer e participar do processo de construção da cidadania fiscal. De um modo geral, no caso avaliado, o Projeto é compreendido como ação do Programa de Educação Fiscal do Ceará cujo objetivo é preparar o aluno para o exercício da cidadania fiscal.

Desse modo, com base neste estudo realizado, propõem-se algumas ações, como forma de contribuir para formação da cidadania fiscal por meio do programa de Educação Fiscal do Ceará, quais sejam: envolver o centro estudantil no processo de disseminação da educação fiscal na escola, promovendo parceria da organização estudantil com os educadores da Sefaz, fortalecendo o processo de construção da cidadania fiscal; revisar o currículo dos cursos de formação de professores, incluindo os conteúdos sobre educação fiscal, para subsidiar na melhoria da prática educativa; ampliar vagas no projeto Bolsa Educação Fiscal e Cidadania; promover seminários, palestras, debates, jornadas sobre temas transversais, a fim de contribuir para que professores e alunos possam conhecer mais profundamente sobre direitos, deveres, função do tributo, administração do estado; aumentar a carga horária do Curso "Monitor de Educação Fiscal"; oferecer lanche aos alunos nos intervalos durante o curso ministrado pela Ceduf; promover a inserção da educação fiscal como disciplina do currículo escolar.

De modo geral, essa avaliação deve ser vista como instrumento importante para gerar ideias de aprimoramento, mas nunca como uma verdade absoluta devido às limitações das metodologias existentes, entretanto se bem interpretadas, tornam-se de grande importância para o autoconhecimento, aprimorando e auxiliando a gestão das ações da educação fiscal no Estado do Ceará.

E, por fim, com referência nas avaliações efetuadas pelos alunos, podem ser apontadas as seguintes considerações: o curso monitor de educação fiscal foi eficaz em fomentar a reflexão sobre alguns temas que perfazem o cotidiano do aluno enquanto cidadão e influenciou a mudança de comportamento dos mesmos em relação à função socioeconômica dos tributos e sua gestão. Contudo, enfatiza-se que, em termos de conscientização tributária e fiscal, ainda existe muito a percorrer, sendo que a disseminação da educação fiscal por meio da escola poderá ajudar minimizar o distanciamento existente na relação Fisco-Sociedade. Desse modo, o Estado precisa considerar a importância do papel da escola na disseminação da educação fiscal e ater-se à valorização de sua função social na sociedade.

Dessa forma, cada ponto mencionado nessa pesquisa visa mostrar sob a ótica do aluno as prováveis contribuições da Educação Fiscal na formação cidadania do estagiário que participa do projeto na Sefaz. Espera-se que o leitor, ao final deste artigo, de posse das informações e dos conceitos históricos sobre cidadania, tributação e educação fiscal, possa encontrar seu ponto de vista sobre o processo de construção cidadania fiscal.

REFERÊNCIAS

- AMORIM, Márcio Wiliam F.; WEYNE, Walda Maria M. (Orgs.). **SEFAZ: tributo a historia**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Ceará, 2006.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social do tributo**. 4. ed. Brasília, 2009. 58 p. (Serie Educação Fiscal, caderno 3).
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 40 p. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002a.
- _____. Ministério da Fazenda. Escola Superior de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Tributária. **Curso de disseminadores de educação fiscal**. Brasília, 2002b.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**. Livraria do Advogado, 2009.
- CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.
- CEARÁ. **Decreto nº 26.600, de 09 de maio de 2002**. Fortaleza, 2005.
- _____. **Decreto nº 25.326, de 23 de dezembro de 1998**. Programa de Educação Tributária. Fortaleza, 1998.
- COVRE, Maria de Lourdes Manzini. **O que é cidadania**. São Paulo: Brasiliense, 2006. (Coleção Primeiros Passos).
- FREIRE, Paulo. **Educação como prática da liberdade**. 11. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1980.
- MEKSENAS, Paulo. **Cidadania, poder e comunicação**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2002.
- MOTA, Luiza Ondina Santos. **Educação fiscal: caderno do participante**. Fortaleza: Sefaz, 2001.
- REBOUÇAS, Osvaldo José. Educação fiscal no Brasil e no mundo. In: VIDAL, Eloísa Maia (org.). **Educação Fiscal e Cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.
- RIVILLAS, Borja Díaz; VILLADERBÓ, Andréa; MOTA, Luiza Ondina Santos. Educação fiscal no Brasil e no mundo. In: VIDAL, Eloísa Maia (org.). **Educação Fiscal e Cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

AVALIAÇÃO DO PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL: DESAFIOS, LIMITES E VIVÊNCIAS DA PRÁTICA DOCENTE

Ana Cleiane Carneiro de Oliveira¹

Fernando José Pires de Sousa²

SUMÁRIO: Introdução. 1 As marcas estruturais do Estado brasileiro. 2 Cidadania no Brasil. 3 Aspectos históricos da tributação no Brasil. 4 O atual Sistema Tributário Nacional. 5 Educação Fiscal e o PNEF. 5.1 O Programa Nacional de Educação Fiscal. 5.2 A Educação Fiscal no Ceará. 6 Metodologia. 7 Resultados. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

A sociedade brasileira evidencia que o Estado Democrático de Direito, formalmente vigente, está longe de assegurar os direitos sociais e econômicos fundamentais para uma grande parcela da população apesar dos avanços já conquistados.

Para fazer frente a suas obrigações, o Estado dispõe de recursos por meio da arrecadação de tributos, dentre outros financiamentos. O universo tributário perpassa os direitos humanos fundamentais, pois a promoção da justiça social, papel do Estado, depende em grande parte de recursos originados da arrecadação dos tributos.

Conforme avalia Buffon (2009), o dever de pagar tributos é fundamental para a realização dos direitos. Mas, por outro lado, é preciso que o Estado cumpra seu papel decisivo de assegurar a concretização dos direitos fundamentais e exerça tal prerrogativa, tal dever com base no mesmo pressuposto que arrecada tributos: o imperativo do Estado Social.

É essencial, portanto, compreender o universo tributário, acionar o seu mecanismo de combate à desigualdade social, lutar por um modelo tributário que atenda a urgência de corrigir a grande concentração de renda deste país. É imperativo, no tempo presente, pensar a tributação do ponto de vista do interesse da sociedade, não é justo pagar tributo sem ter efetivamente assegurados os direitos fundamentais, afinal a tributação deve estar em consonância aos princípios do Estado Democrático de Direito.

A questão tributária no Brasil, ao longo da história, foi pautada pelo conflito e hoje não é dife-

¹ Servidora Pública Estadual. Mestre em Avaliação de Políticas Públicas pela Universidade Federal do Ceará (2013). Especialista em Direito e Processo Tributário pela Faculdade Integrada do Ceará (2008). E-mail: acleiane@hotmail.com.

² Graduado em Estatística. Doutor em Economia pela *Université Paris XIII*, França. Professor do Mestrado em Avaliação de Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará.

rente. O modelo tributário que foi construído tem a marca da nossa sociedade: injusta, desigual e excludente. Segundo Buffon (2009), a tributação passou a ser instrumento de ampliação de desigualdades econômicas e sociais que colaboram para a construção de uma das sociedades mais desiguais do mundo. Eis aqui a ideia central defendida por Buffon (2009): a dignidade humana deve ser o elemento norteador em todas as relações, dentre estas, a tributação.

Faltam políticas públicas no campo tributário que priorizem a concretização do que está formalmente instituído pela Constituição “Cidadã” no tocante aos direitos sociais, que ofereçam respostas imediatas às questões sociais urgentes, que considerem a função socioeconômica do tributo uma diretriz a ser perseguida. Enfim, falta vontade política para articular uma reforma tributária que torne o Sistema Tributário Nacional instrumento de distribuição de renda e riqueza.

Nesse contexto, a pesquisa teve como proposta investigativa a análise crítica de uma das ações do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). Tal programa é uma estratégia do Estado brasileiro de promover a cidadania fiscal. Segundo o discurso oficial, o mesmo se propõe a “contribuir permanentemente para a formação do indivíduo, visando ao desenvolvimento da conscientização sobre seus direitos e deveres no tocante ao valor social do tributo e ao controle social” (BRASIL, 2009, p. 29).

O foco da pesquisa está em uma das ações do Programa, a ação de disseminação da Educação Fiscal por meio do Curso de Formação de Disseminadores de Educação Fiscal, coordenado pela Escola de Administração Fazendária (Esaf), de acordo com a Portaria Interministerial (Fazenda e Educação) nº 413, de 31/12/2002. Referido curso é promovido há quase uma década e tem por objetivo multiplicar os conceitos e valores da Educação Fiscal no espaço escolar. Ocorre em parceria com as Secretarias da Fazenda e da Educação dos estados e municípios e Secretaria da Receita Federal (SRF).

O objetivo geral da pesquisa foi avaliar em que medida o Curso de Formação de Disseminadores de Educação Fiscal possibilita aos professores participantes da escola pública municipal de Fortaleza promover a disseminação da cidadania fiscal na sua prática docente.

Os objetivos específicos são: identificar o grau de comprometimento dos professores cursistas em efetivar a disseminação da Educação Fiscal; analisar os limites e desafios da proposta do Curso de Formação na prática docente; verificar o desenvolvimento de projetos pedagógicos da Educação Fiscal pelos professores cursistas e examinar o aproveitamento acerca do conteúdo ministrado no referido Curso para os participantes.

Ressalta-se que a pesquisa de campo tem uma abordagem metodológica de natureza qualitativa que buscou investigar a prática em torno da Educação Fiscal a partir do Curso de Formação de Disseminadores de Educação Fiscal para compreender as ações, as atitudes dos professores participantes na sua prática docente.

Legalmente a prática educativa tem na cidadania o eixo principal. Sabe-se que na atual conjuntura esse é um grande objetivo a ser alcançado, ou seja, a distância entre o discurso legal e a aplicação

prática do que está proposto é um longo caminho a ser percorrido.

É importante para a intervenção nos aspectos da vida social o suporte da educação, educação como ponte, travessia, instrumento de transformação, de resgate da responsabilidade pessoal, coletiva e com o meio ambiente. Nos termos de Paulo Freire (2001), a educação não fará a mudança sozinha, mas sem ela pouco será construído.

Assim, é pertinente avaliar referido Programa em virtude da importância da questão tributária no atual contexto do Estado contemporâneo. A sociedade brasileira necessita de mecanismos, estratégias para interferir na política fiscal-tributária do país, para influenciar na criação e modificação de leis, para exigir uma postura ética do Estado quanto à esfera tributária, enfim, para legitimar a cidadania formalmente instituída.

Frente ao exposto, a escolha do tema se justifica pela vivência da autora do estudo como agente do fisco onde se percebe que o tributo está presente no nosso cotidiano e interfere diretamente na vida de cada cidadão e que a apatia ou a rejeição pelas questões tributárias não é a via de solução para enfrentarmos o modelo tributário injusto que foi sendo gestado no Brasil. A indignação de pagar tributos deve ser transformada em mecanismos de participação e mobilização da sociedade brasileira por justiça social. Referida luta social está muito além da indignação, sonegação, aversão ou apatia pelos tributos. A via de transformação perpassa outros mecanismos mais eficazes.

1 AS MARCAS ESTRUTURAIS DO ESTADO BRASILEIRO

Nesta pesquisa foi essencial fazer o resgate da história da tributação do Brasil para compreensão de suas marcas estruturais, onde foram analisadas as bases da construção da estrutura tributária com destaque para as implicações do tributo na relação Estado/Sociedade.

No campo das interpretações da realidade brasileira, vale destacar o valioso trabalho de Raymundo Faoro (2000). Sua busca foi no sentido de resgatar as estruturas e configurações arraigadas na realidade brasileira oriundos de Portugal, tanto que se debruçou sobre a história política de Portugal desde o século XII. Sua conclusão é que naquele país iniciou a consolidação de um "estamento burocrático", que deteve o poder em um sistema patrimonialista, e essa tradição foi implantada aqui no Brasil.

Segundo o autor, o Estado brasileiro estava exposto em seu excesso aos interesses privados dominantes na sociedade, fazendo com que toda ação estatal fosse no sentido de satisfazer os interesses dos detentores do poder econômico. As relações de poder ou, como bem determinou Faoro (2000), "os donos do poder", cometeram os autoritarismos políticos, mantendo relações pessoais de favor, clientela e tutela, a fim de priorizar interesses privados, egoístas.

Pode-se afirmar que a sociedade brasileira conserva as marcas da sociedade colonial escravis-

ta e estas estão expressas nas suas relações sociais, relações que, de um lado, estão os que mandam e, no outro, os que obedecem. Esta relação perpassa as instituições, inclusive o Estado, daí várias manifestações de autoritarismo político cujo exemplo maior foi o período de quase duas décadas de Ditadura Militar.

No Brasil, foi construído um modelo de Estado que estaria a serviço dos segmentos sociais donos da propriedade e dos meios de produção. Seus efeitos podem ser expressos pela grande dívida social que perdura há séculos.

Aqui não houve luta pela independência por meio de lutas populares, tudo ocorreu de cima para baixo, diferente dos movimentos ocorridos em várias regiões da América espanhola. Para Coutinho (2008), o Brasil foi um Estado antes de ser nação e esta supremacia do Estado sobre a sociedade civil foi uma característica marcante da sociedade brasileira. A nossa modernização via Estado forte, autoritário, corporativista, construtor da nação brasileira favoreceu uma sociedade fragmentada, onde as classes sociais não haviam se constituído ainda.

Para Caio Prado Júnior (1994), em sua análise do Brasil, referiu-se a essa forma de modernização conservadora um fato histórico com efeitos perversos para a realidade brasileira como a dependência externa, formas de coerção na relação entre capital e trabalho e déficit de cidadania.

De forma corporativa também os interesses da classe dominante eram feitos no próprio aparelho de Estado, como por exemplo, os Institutos de Açúcar e do Alcool, do Café, do Cacau. Referidos grupos foram defendidos por toda a Ditadura Militar e os seus efeitos ainda persistem. Hoje, os atores econômicos detentores do capital continuam barganhando vantagens, benefícios nas mais variadas instituições, moldados de acordo com casuísmos e interesses de corporações econômicas e politicamente influentes.

Um exemplo de proteção a esses atores econômicos influentes é a constatação da estrutura tributária injusta que, segundo Buffon (2009), amplia as desigualdades sociais e econômicas. Dessa forma, vale interrogar-se: por que a União não regulamentou ainda o Imposto sobre Grandes Fortunas criado desde 1988? Por que existem as renúncias fiscais indiscriminadas aos detentores de capital mediante isenção, remissão ou anistia? É justa a excessiva tributação indireta sobre os produtos da cesta básica e serviços essenciais como a energia elétrica, telecomunicações? A quem interessa a negociação das alíquotas do IPI?

Nesse sentido, vale ressaltar uma estratégia utilizada por atores econômicos influentes que colocam na maior cidade do país, São Paulo, o "impostômetro" informando sobre o montante arrecadado de tributos. Qual é a intenção? Qual o interesse? Por que não colocar também o montante do lucro que está presente no valor de cada produto? Seria justo e completo informar ao contribuinte e ao consumidor o montante dos itens que compõem o valor da mercadoria, dentre estes os impostos, os custos e o lucro.

A veiculação deveria recair sobre a aplicação correta e transparente dos recursos públicos. Seria interessante ter os dados dos valores arrecadados dos tributos que não foram aplicados em benefício das demandas sociais. Ou seja, já feita a dedução com o que foi aplicado e o que deixou de ser aplicado. Esse número é o que nos interessa, não somente aos detentores do capital, mas a sociedade como um todo. A partir do conhecimento dessa diferença, amplamente divulgada, poderíamos participar, exigir uma gestão correta dos recursos arrecadados, a partir de uma nova perspectiva de cidadania fiscal.

A veiculação do “impostômetro” leva a crer que seja uma estratégia de desqualificar o público, o estatal, nos termos de Emir Sader (2009), com a colaboração do neoliberalismo em sua operação ideológica de instaurar a oposição entre estatal e privado e de caracterizar o Estado brasileiro como ineficiente, corrupto e burocrático. Dessa forma, o autor defende que a polarização deve ser entre o público e o mercantil e não entre o estatal e o privado. O conflito está relacionado entre os que defendem os interesses coletivos, públicos e os que defendem interesses mercantis. Referida luta ocorre no campo de disputa dentro do próprio Estado.

Pode-se afirmar assim que o Estado brasileiro não foi constituído em favor de todos os seus habitantes. O Estado com sua forma política autoritária e centralizadora sempre esteve a serviço de interesses particulares. As suas características patrimonialistas, o público sendo tratado como pessoal, levou a privatização do público a favor dos interesses do capital.

Como bem adverte Sousa (2003), o Estado brasileiro tradicionalmente tem colocado em segundo plano a qualidade de vida da população, beneficiando, assim, interesses particulares em nome exclusivo do capital.

As demandas das classes trabalhadoras, fruto dos movimentos sociais no período da transição democrática, não foram implementadas efetivamente devido ao novo contexto de ajuste neoliberal, como também, nos termos de Coutinho (2008), à falta de vontade política de implementar a conquista dos direitos sociais da Carta de 1988 porque não há verdadeiro interesse público embasando a ação dos nossos governantes.

Os movimentos sociais e as lutas emancipatórias que foram gestadas nos períodos de autoritarismo político promoveram as conquistas sociais e hoje, favorecidas pela democracia, apontam para um novo caminho. Assim, na América Latina em um contexto de agravamento da questão social, há inúmeros movimentos emancipatórios na construção de uma contra-hegemonia e que faz surgir uma nova invenção do Estado com nova direção, novo modelo viabilizando uma ampliação do Estado, nos termos de Carvalho (2010).

É importante que a sociedade civil brasileira que já conseguiu articular a luta social expressa nos direitos sociais instituídos, retome novas articulações no sentido de defender um modelo de Estado que coloque o interesse público no centro de suas decisões. É urgente que novos mecanis-

mos de participação social defendam a ampliação da dimensão do público na esfera da vida social e política. Enfim, que surjam propostas de redefinição do papel do Estado a serviço da democracia e da justiça social.

2 CIDADANIA NO BRASIL

Murilo de Carvalho (2003) confronta a cidadania inglesa, baseada na classificação de Marshall, e a cidadania brasileira. Na Inglaterra, a cidadania foi fruto da conquista ao longo de três séculos, conquista atrelada A direitos, ou seja, cada direito garantia a conquista de outros. No Brasil, a cidadania foi fruto da estratégia política de governantes autoritários que fizeram de ordem inversa a doação com supressão de alguns direitos sem nenhuma vinculação. E esta é a tese de Carvalho (2003): demonstrar que, ao longo do tempo, neste país foi desenvolvida uma cidadania inconclusa, por não ter havido vinculação dessas três dimensões políticas da cidadania.

A considerar a chegada dos portugueses em 1500 até o início do século XX, o Brasil em quatro séculos pouco avançou em termos de cidadania e de participação da sociedade civil. Os direitos civis eram estendidos a poucos, os direitos políticos a uma parcela ainda menor e os direitos sociais ainda nem eram cogitados, pois a assistência social estava a cargo da Igreja e de particulares.

Falar de cidadania no Brasil é analisar a matriz cultural de uma sociedade em que direitos não fazem parte das regras que organizam a vida social, ou seja, não foram concebidos como direitos e sim como favores, benefícios. É constatar o modo como as relações sociais se estruturaram na medida do poder dos interesses privados, dos “donos do poder”.

A sociedade brasileira, apesar dos avanços, carrega o peso da tradição de um país escravocrata, concentrador de riquezas. E ao analisar o esquema apresentado por Marshall e confrontar com a realidade brasileira, como fez Carvalho (2003), percebe-se que a cidadania está desconectada da formação da sociedade brasileira. E mais: pode-se constatar que a existência formal desses direitos não significa a sua efetivação, ou seja, existe um grande fosso entre o país legal e o país real.

3 ASPECTOS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

O primeiro tributo instituído no Brasil foi o pagamento do Quinto que correspondia ao pagamento da quinta parte do produto da venda de madeira ao soberano português, conforme Weyne e Amorim (2006). Estava instituído o primeiro ônus fiscal à Coroa Portuguesa. Os tributos eram pagos em produtos: açúcar, tabaco, cravo, pano de algodão, couro, pau-brasil, dentre outros.

O Fisco português, segundo Weyne e Amorim (2006), cometia abusos e desmandos, além da criação da estrutura tributária com modernas técnicas de escrituração, elaboração de balanços regula-

res e prestação de contas à Real Fazenda. Segundo os autores, de 1808 a 1822, o número de tributos era quase cem e ainda existiam os dízimos, laudêmio, emolumentos, foros, dentre outros. E como não havia separação de competências em matéria tributária, os impostos eram cobrados em duplicidade pela Corte, província e municípios. Em um relatório de 1831, o açúcar era tributado cinco vezes, a aguardente oito, o tabaco seis e o algodão três vezes, ressaltam Weyne e Amorim (2006).

A revolta mais importante contra a cobrança extorsiva dos tributos por Portugal foi a Inconfidência Mineira, segundo Savegnani (2006). A revolta popular era contra a Derrama, um dos tributos mais perversos aplicados na Região das Minas, que era a apropriação pela Coroa dos bens particulares de todos os habitantes, mineradores ou não, caso não fosse computado a cota estipulada do ouro. Essa rebelião dos inconfidentes foi a que teve mais vínculo com a questão fiscal. Seu resultado: a Derrama foi suspensa e referido movimento inspirou mais tarde a Independência do Brasil.

A primeira lei de orçamento que traçava normas sobre receita e despesas das províncias data de 14 de novembro de 1827, conforme Weyne e Amorim (2006). Com a avaliação da escravatura, em 1888, houve a liberação do capital antes empregado na compra de escravos para uma nova economia: o café. Surgem os grupos cafeeiros do oeste paulista que recebiam incentivos fiscais ou a garantia de compra dos estoques excedentes que foram os interlocutores políticos das questões nacionais na “República Velha”, de acordo com Weyne e Amorim (2006).

Nesse sentido, é oportuno destacar a crítica feita por Buffon (2009), a respeito da estrutura tributária atual moldada com casuísmos e interesses, que mediante mecanismos de proteção a grupos econômicos influentes são feitas negociações por representantes do Poder Executivo com relação a renúncias fiscais indiscriminadas. São isenções, remissão ou anistia, que beneficiam atores econômicos tais quais os cafeicultores do oeste paulista que receberam na “República Velha” os benefícios fiscais. Atualmente, aos detentores do capital, benefícios fiscais e aos trabalhadores, pesada carga tributária incidente sobre o trabalho, assevera o autor.

A Era Vargas trouxe medidas tributárias mais ampliadas, proposta de reforma fiscal onde fosse contemplada a organização orçamentária, solução de problemas fiscais e uniformização da contabilidade pública. O estabelecimento do Sistema Tributário Nacional, conforme Weyne e Amorim (2006), surge na Ditadura Militar, onde a política tributária, assim como os demais aspectos da vida brasileira, passaram por profundas modificações.

Conforme os historiadores, houve a centralização do poder fiscal da União e esta foi a principal crítica feita à reforma tributária de 1965, que limitou drasticamente a autonomia financeira dos estados.

O sistema tributário que passou a vigorar com a promulgação da Constituição de 1988 representou um novo pacto federativo, onde estados e municípios passaram a dispor de mais autonomia, encerrando, assim, o centralismo de outrora, conforme Weyne e Amorim (2006). O grande avanço foi

representado pelas limitações ao poder de tributar do Estado, revelando-se um instrumento de proteção contra o arbítrio de poder estatal. O fato relevante, nos termos de Hugo de Brito Machado (2006), consiste na compreensão da tributação como relação jurídica e não apenas como relação de poder.

4 O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Por meio da Constituição Federal de 1988, fonte primária de toda ordem jurídica, o Sistema Tributário Nacional é instituído em seus artigos 145 a 162. A Constituição não cria tributo, cumpre papel essencial na construção do sistema ao definir competências tributárias dos entes políticos da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) consagrar os princípios e normas gerais do Direito Tributário, instituir limitações ao poder de tributar, estabelecer a repartição das receitas e vinculações compulsórias, conforme Brasil (2007).

O conceito de tributo está relacionado àquilo que por dever é repassado ao Estado, cuja finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado, para que este cumpra sua função social, nos termos de Amaro (2005).

Conforme dispõe o artigo 145 da CF/88, as espécies tributárias são: os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias. Vale ressaltar que são previstas ainda na Constituição duas outras formas tributárias tratadas como se fossem tributos: os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais ou parafiscais (art. 149).

Há um senso comum de atribuir como imposto toda e qualquer exigência do poder público, porém cada espécie tem sua especificidade. O imposto, de acordo com o art. 16 do CTN, "é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Outra classificação importante dos impostos: eles podem ser diretos ou indiretos, progressivos ou regressivos. Assim, de acordo com Brasil (2009), o imposto direto é aquele em que o contribuinte de fato é o mesmo contribuinte de direito. Exemplos de impostos diretos: IRPJ, IRPF, IPVA e IPTU. Já com o imposto indireto a situação é inversa, ou seja, o contribuinte de fato não é o mesmo de direito, por exemplo, o ICMS, IPI e ISS.

Quanto aos princípios, conforme Brasil (2009), podem ser assim numerados: princípios da legalidade, da anterioridade da lei, da isonomia, da irretroatividade da lei, da uniformidade da tributação da capacidade contributiva, da proibição de confisco.

É oportuno grifar as considerações de Buffon (2009), que defende a tese da tributação potencializar a materialização dos direitos fundamentais, sociais, econômicos e culturais por meio de dois mecanismos: extrafiscalidade e adequação da carga fiscal ao princípio da capacidade contributiva. Segundo o autor, é necessária uma ação estatal efetiva, bem diferente da ação recomendada pelo mode-

lo liberal. E um dos poderosos instrumentos que o Estado dispõe é a imposição de uma carga tributária de acordo com a efetiva capacidade contributiva que representa o principal vetor de desigualdade no campo da tributação.

O autor relata que a parcela da população com a menor capacidade contributiva que não tem garantido minimamente os direitos sociais, arca com parcela exorbitante da carga tributária, é uma “redistribuição de renda às avessas”, em favor das minorias organizadas que se encontram no topo da pirâmide social que dispõe de poder para fazer valer seus interesses. Em outras palavras: o Estado retira parte importante dos recursos daqueles que não têm proteção social.

Sabe-se que mecanismos existem vários, dentre estes, a adequação da carga tributária ao princípio da capacidade contributiva, a extrafiscalidade e tantos que outros que já são formalmente instituídos. Este país dispõe de técnicos para pensar nas melhores estratégias de reconduzir o Sistema Tributário, faltam, entretanto, a vontade e o interesse político da sociedade civil e dos governantes em transformar o modelo de tributação injusto, que amplia desigualdades sociais e econômicas, nos termos de Buffon (2009), em um modelo condizente ao Estado Democrático de Direito que preserva a dignidade humana.

5 EDUCAÇÃO FISCAL E O PNEF

A Educação Fiscal está inserida em um amplo projeto educativo, com o objetivo de proporcionar o bem estar social por meio da construção de conhecimentos específicos sobre direitos e deveres do cidadão e promoção da consciência cidadã. Os pressupostos principais são: direitos e deveres, controle democrático e função socioeconômica do tributo. Os valores estão expressos na superioridade do homem sobre o Estado, liberdade, justiça social, conforme Brasil (2009).

É relevante destacar que a Constituição Federal de 1988, a Lei de Diretrizes Básicas (LDB) e os Parâmetros Curriculares Nacionais (PCNs) expressam claramente a importância da conquista da cidadania no processo educacional.

As temáticas sociais em relação à ética, meio ambiente, pluralidade cultural, orientação sexual, trabalho e consumo são integradas na proposta educacional dos Parâmetros Curriculares Nacionais como temas transversais. Referidos temas são questões atuais, urgentes da vida cotidiana que exigem novos saberes para sua intervenção, conforme Brasil (1998).

É nesse contexto que se insere a Educação Fiscal, dentro do tema transversal Trabalho e Consumo e tem como pressuposto contribuir para o exercício da cidadania por meio da sensibilização da função social do tributo em prol do controle social da aplicação dos recursos oriundos, conforme Brasil (2009).

5.1 O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)

A Educação Fiscal foi institucionalizada por intermédio do Programa Nacional de Educação Fiscal, em âmbito nacional, nas escolas de ensino fundamental, escolas de ensino médio, instituições públicas, universidades e sociedade em geral. Os objetivos do Programa foram assim definidos (BRASIL, 2009):

Objetivo Geral: promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania.

Os objetivos específicos do Programa são:

- a) Sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo;
- b) Levar o conhecimento ao cidadão sobre administração pública;
- c) Incentivar o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos;
- d) Criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão.

A Educação Fiscal não é uma disciplina específica do currículo escolar, segundo decisão do Ministério da Educação. Ela é ministrada de maneira transversal em todas as demais matérias das escolas. Seu conteúdo trata sobre a constituição do Estado, funções, receitas, despesas, função social do tributo, orçamento, gasto e investimento público, noção de bem público, dentre outros. Referido conteúdo é incorporado nas matérias de geografia, matemática, português, ética, etc.

As principais ações do Programa de âmbito nacional correspondem a ações de sensibilização, formação, educação e arte. As ações de sensibilizações referem-se a palestras, seminários, mesas redondas, debates, etc. As ações de formação abrangem cursos de formação de disseminadores, de forma presencial e a distância e cursos de pós-graduação em Educação Fiscal. Com relação às ações de educação estão relacionados à capacitação de monitores, professores, atividades acadêmicas como projetos pedagógicos, elaboração de monografias e dissertações. As ações dirigidas ao setor artístico correspondem à elaboração e encenação de peças de teatro, elaboração de músicas, paródias, poesias, cordéis, cartazes, realização de concursos culturais, todos abrangendo o tema Educação Fiscal.

5.2 A Educação Fiscal no Ceará

A instituição oficial do Programa de Educação Tributária do Ceará foi por meio do Decreto Estadual nº 25.326, de 23/12/1998, fundamentado no artigo 1º, parágrafo único da Lei Estadual nº 12.436 de 11 de maio de 1995, revogada, posteriormente, pela Lei Estadual nº 13.314/2003. Houve aqui um trabalho pioneiro com o projeto “Cidadão Desde Pequeno”, em 07 de outubro de 1997, na unidade fazendária localizada, no município de Horizonte, no Núcleo de Execução Fiscal que abrangia os seguintes municípios: Horizonte, Pacajus, Itaitinga, Barreira, Ocara e Chorozinho, conforme Weyne

e Amorim (2006).

Segundo os autores, referido trabalho educativo procurava conscientizar as crianças de 09 a 14 anos da circunscrição fiscal citada de escolas públicas e particulares acerca da importância dos tributos estaduais e seus benefícios, com a intenção de sensibilizar sobre o valor da participação de cada um, ou seja, dos futuros cidadãos. Houve, no dia 28 de novembro de 1997, a entrega da premiação, na cidade de Pacajus – CE, do concurso de redação do Projeto Cidadão desde Pequeno. Concorreram nove mil redações com o tema: ICMS - sua importância e seus benefícios.

Após o cronograma de implantação dos Programas estaduais, o Programa do Ceará, pela experiência do “Projeto Cidadão Desde Pequeno”, na região de Horizonte – CE, ficou como um dos estados-pilotos para o ano de 1998. A aula inaugural foi veiculada pela TV Ceará, canal 5, e mensagens de Educação Tributária foram levadas para adolescentes do 6º ano ao 9º ano do Ensino Fundamental da rede estadual e municipal de ensino, conforme Weyne e Amorim (2006).

O Programa de Educação Fiscal no Estado do Ceará, tem hoje a seguinte constituição: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz), Secretaria da Receita Federal do Brasil – 3ª Região Fiscal, Prefeitura Municipal de Fortaleza por meio da Secretarias de Finanças e Educação do Município, Secretaria de Educação do Estado e Centro Regional da Escola de Administração Fazendária - Centresaf – CE. Referidos órgãos parceiros compõem o Grupo de Educação Fiscal Estadual (Gefe) no Ceará, conforme Rivillas; Vilardebó; Mota (2010).

O Decreto nº 28.900, de 27/09/2007, incumbiu à Célula de Educação Fiscal (Ceduf) a responsabilidade de coordenar as ações do PEF com as seguintes atribuições dispostas no Decreto nº 29.201, de 28/02/2008, em seu artigo 45:

- I – promover a conscientização na sociedade da função socioeconômica do tributo;
- II – coordenar e executar as ações do Programa Educação Fiscal – PEF – Ceará;
- III – Promover a educação fiscal junto ao público escolar em seus diferentes níveis, bem como desenvolver parcerias com instituições públicas e privadas, para inserção do Programa nos diversos segmentos da sociedade;
- IV- promover o marketing interno e externo do Programa;
- V – representar o Estado no Grupo Nacional de Educação Fiscal;
- VI – promover, em parceria com a área de treinamento, a formação de agentes capacitados e multiplicadores;
- VII – monitorar a produção do material a ser utilizado pelo Programa, tais como: livro, material didático, vídeo educativo e outros (CEARÁ, 2008).

6 METODOLOGIA

A fase inicial do trabalho abrangeu a pesquisa bibliográfica que contou como suporte de pesquisa as referências teóricas constantes nos livros, artigos, dissertações e teses. E, sobretudo, foi feita a análise documental acerca da Educação Fiscal e um levantamento bibliográfico sobre o tema. Vale

ressaltar que, ainda como suporte de pesquisa, houve a participação em cursos, seminários e congressos, a fim de uma maior aproximação com o assunto.

A segunda etapa ou pesquisa de campo foi realizada com professores da rede pública municipal de Fortaleza participantes do Curso de Formação de Disseminadores de Educação Fiscal promovido pela Eesaf, nos anos de 2008 a 2012, na modalidade a distância.

O instrumento utilizado para a coleta de dados foi um questionário enviado aos referidos participantes por meio do endereço eletrônico fornecido pela Ceduf. Foram enviados durante o mês de setembro de 2012 aos participantes, embora tenha sido necessário o reenvio dos questionários, o reforço sobre a importância da colaboração dos pesquisados, enfim, um apelo à participação na avaliação do referido Curso.

O questionário apresentava questões fechadas e abertas e fundadas nos objetivos específicos e em conformidade aos objetivos previstos pelo PNEF. A pesquisa de campo teve uma abordagem metodológica de natureza qualitativa, que trabalha, nos termos de Minayo (2007), com o universo dos significados, das atitudes, dos valores.

7 RESULTADOS

Na pesquisa de campo, foram enviados um total de novecentos questionários aos professores participantes, mas o número de respondentes foi bem reduzido, apenas setenta e cinco responderam ao questionário. Tal fato pode ser um indicador importante a ser considerado. Excluindo o alto retorno por correio eletrônico inválido, houve uma participação bem inferior ao esperado e não foi possível atingir o valor da amostra, apesar da insistência no reenvio dos questionários e sensibilização para a importância da participação na avaliação do referido Curso.

Indaga-se: por que a maioria dos cursistas não se sentiu motivada a responder o questionário eletrônico da pesquisa acadêmica que avalia o Curso de Disseminadores de Educação Fiscal e sua influência na prática docente? Tal abstenção evidencia uma prática não condizente com o que legitima o referido Programa, ou seja, a prática cidadã. Será que expressar as críticas, as sugestões, os desafios, a vivência, não representa uma tentativa de buscar o aperfeiçoamento do referido Curso? Como serão feitas as avaliações das políticas públicas, financiadas por recursos públicos, sem a participação dos usuários de tais políticas sociais?

Houve maior participação na pesquisa de campo dos cursistas referentes aos últimos anos, ou seja, de 2010 a 2012, quase oitenta por cento. Praticamente todos ensinam no ensino fundamental, atribuíram uma avaliação positiva ao referido Curso, sentem-se motivados a participar como disseminadores na prática docente. Tal resultado reforça a ideia de satisfação, de aprovação, de reflexão sobre os conceitos e valores da Educação Fiscal.

Todos os participantes apresentaram ao final do Curso o projeto pedagógico, mas nem todos, ou seja, mais da metade (59%) desenvolvem na prática docente atividades em Educação Fiscal. Segundo os respondentes, falta acompanhamento da ação dos novos disseminadores pela escola e este fato é apontado como principal desafio pelos participantes.

Dentre os principais exemplos de atividades citados pelos respondentes sobre a forma de abordar em sala de aula a Educação Fiscal, destacam-se: debates, palestras, fóruns, seminários e peças teatrais sobre os conceitos e valores da Educação Fiscal.

Como foi exposto, mais da metade dos participantes (59%) abordam em sua prática docente o tema Educação Fiscal, mas em uma frequência ainda baixa, segundo os participantes.

O apoio pedagógico por parte do núcleo gestor foi apontado como sendo o mais necessário para motivar a disseminação da Educação Fiscal após a conclusão do Curso, além da oferta de mais cursos sobre o tema.

Percebeu-se com clareza a necessidade de mais cursos acerca do tema, ou seja, é necessário que o novo disseminador familiarize-se com o assunto e possa disseminar bem, ter argumentos sobre matéria complexa em um contexto nada favorável, como bem adverte Pegoraro:

De que forma nosso disseminador, armado de ótimas intenções, que acaba de se apoderar de determinados assuntos, ainda não muito familiares, pode falar e ser ouvido em uma sociedade como esta, dominada pelas elites, carente da presença estatal, contrária ao pagamento de tributos e sem o acompanhamento presente daqueles que o incentivaram a tomar essa atitude? (PEGORARO, 2011, p. 151).

Com relação aos principais desafios em abordar o tema Educação Fiscal em sala de aula, segundo os professores participantes, foram apontados: falta de interesse dos alunos, falta de apoio estrutural da escola, domínio do assunto, necessidade de mais cursos acerca do tema, adequar o tema complexo de forma simples. Tal resultado evidencia lacunas a serem supridas de forma satisfatória pelo PNEF para melhor atender seu público alvo.

Para quase 80% dos pesquisados, o Curso de Formação sensibilizou para a compreensão socioeconômica do tributo e controle social, ou seja, atingiu os objetivos específicos do PNEF.

Vale destacar que a maioria dos pesquisados apontou a necessidade de inclusão do tema como disciplina obrigatória no currículo escolar. Tal resultado confere ao tema um significado relevante.

Os cursistas apontaram como principais condições para a construção de uma relação harmoniosa entre Estado e cidadão: gestão eficiente dos recursos públicos com transparência e combate à corrupção; amplo conhecimento dos direitos e deveres dos cidadãos e retorno social dos tributos; políticas públicas voltadas ao interesse social; participação e controle social. Tal resultado reflete a consciência do grupo de participantes sobre as razões do conflito entre Estado e sociedade. Em síntese, as condições elencadas são essenciais para a vivência da cidadania, para o resgate da ética nas relações,

para a instituição real do Estado Democrático de Direito.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O universo tributário perpassa a cidadania fiscal, pois os tributos representam o suporte financeiro do Estado Social que, por sua vez, deve gerir tais recursos públicos de forma transparente e eficiente, atendendo, assim, as demandas sociais, o bem comum, razão de sua instituição. Parece bem simples esta relação de parceria Estado/sociedade, mas aqui no Brasil foi e tem sido uma relação desarmônica.

A sociedade brasileira tem uma carga tributária que, além de ser alta, penaliza com mais rigor quem menos possui recursos, isto é, o Estado além de não garantir a proteção social devida ainda exige tributos sobre os poucos recursos destinados a sobrevivência. Como superar a lógica deste modelo tributário que atenta contra a dignidade humana?

O enfrentamento ao sistema tributário injusto e complexo, requer uma ação eficaz da sociedade civil e do próprio Estado no sentido de redefinir o papel do Estado, redefinir valores, os princípios, enfim, é urgente romper a lógica deste modelo atual que desconsidera o interesse humano, que esvaia de seu sentido os direitos fundamentais, que afronta a própria sobrevivência.

As questões fiscais e tributárias deveriam estar ao alcance do conhecimento crítico de todos, não poderia existir para grande parcela da população esse “alheamento”, o imperativo de pagar tributos deveria empoderar a sociedade na cobrança e na fiscalização dos recursos públicos, e mais, deveria provocar um acirrado controle social. A lição primordial a ser refletida encerra o conceito básico de cidadania: vivência de direitos e deveres, um depende do outro, é uma relação jurídica entre Estado e sociedade.

Nesse sentido, é fundamental considerar o papel da educação. Educação voltada para a transformação, para a mudança de valores, para a formação cidadã, isto é, servindo como ponte, travessia da vida social que está posta para aquela que se quer conquistar com base na ética, no respeito, na responsabilidade individual, coletiva e social.

Os temas transversais que versam sobre a realidade social, como é o caso da Educação Fiscal, devem contemplar o incentivo para a atuação em seu entorno social. É necessário, no tempo presente, interpretar dados, fatos e situações, a fim de que se tenha uma compreensão para agir sobre a realidade social, principalmente a sociedade brasileira que historicamente é desigual.

Conforme dados obtidos na pesquisa, os professores avaliaram de forma positiva o Curso de Formação de Disseminadores de Educação Fiscal, entretanto, foram enfáticos ao apontar os seus limites quanto ao apoio logístico do núcleo gestor do Programa. Percebe-se que há necessidade de avaliação, de monitoramento, de acompanhamento da ação de disseminação. Ou seja, o que ocorre após a capacitação do professor da educação básica corresponde a uma etapa que exige a soma de

esforços dos órgãos envolvidos no sentido de efetivar no espaço escolar a disseminação dos conteúdos do Programa.

Pela dinâmica do curso, as informações foram veiculadas por meio das ações de divulgação, de disseminação, do curso a distância; o material didático foi distribuído, enfim, os conteúdos e valores da Educação Fiscal foram disseminados. E a ação dos novos disseminadores? Sem o envolvimento efetivo dos órgãos responsáveis não haverá uma ação ampliada. A parceria entre os órgãos gestores deve ser articulada com base nos novos conceitos e valores da Educação Fiscal que o Programa legitima, ou seja, de cidadania fiscal.

Os setores responsáveis pelo PNEF, os Ministérios da Fazenda, da Educação, a Esaf, a Receita Federal, Secretarias da Fazenda e Educação dos estados e municípios, dentre outros devem articular medidas necessárias ao amplo desenvolvimento deste Programa, isto é, superar os desafios e limites existentes para que o objetivo do mesmo seja atingido de forma satisfatória.

A sugestão, como contribuição ao Programa, é que aqueles que já estão envolvidos, servidores públicos, professores, alunos, enfim, todos que foram sensibilizados pelos conceitos e valores da Educação Fiscal, assumam o compromisso de disseminar estes conteúdos e colaborem no sentido de exigir dos órgãos responsáveis o apoio necessário para o cumprimento dos objetivos, para expansão do Programa, exercitando, assim, o que foi assimilado, isto é, a **práxis**, promotora de mudanças

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AMORIM, Márcio Wiliam F.; WEYNE, Walda Maria M. (orgs). **SEFAZ: tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Ceará, 2006.
- BRASIL. Ministério da Educação. **Parâmetros Curriculares Nacionais**. Documento introdutório. Secretaria de Educação Fundamental. Brasília, 1998.
- _____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). **Educação fiscal no contexto social** / Programa Nacional de Educação Fiscal. Módulo 3. Brasília: Esaf, 2009.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 40 p. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Alba Maria Pinho de. Políticas Públicas e o dilema de enfrentamento das desigualdades: um olhar crítico sobre a América Latina no século XXI. In: SOUSA, Fernando J. Pires de (org). **Poder e Políticas Públicas na América Latina**. Fortaleza: Edições UFC, 2010.
- CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil**: o longo caminho. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.
- CEARÁ. **Decreto nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008**. Fortaleza, 2008.
- FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. São Paulo: Globo, 2000.
- FREIRE, Paulo. **Educação e mudança**. 12. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza (org). **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. 25.ed. Petrópolis: Vozes, 2007.
- PEGORARO, Celso Gomes. **O Programa Nacional de Educação Fiscal no Estado de São Paulo está sendo eficaz?** 2011. 199 f. Monografia. Curso de Especialização em Educação Fiscal e Cidadania. Brasília: Esaf, 2011.
- PRADO Jr., Caio. **Formação do Brasil Contemporâneo**. 23. ed. São Paulo: Brasiliense, 1994.
- SADER, Emir. **Público versus mercantil**. 2009. Disponível em: <<http://alainet.org/active/3804&lang=es>> Acesso em: 01 jan. 2013.
- SAVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: o Estado e a Sociedade em conflito. Dissertação de Mestrado. Santa Catarina, Florianópolis: UNIVALI, 2006.

SOUSA, Fernando J. Pires de. Percalços da América Latina de Bretton Woods à atual crise financeira global. In: SOUSA, Fernando J. Pires de (org). **Poder e Políticas Públicas na América Latina**. Fortaleza: Edições UFC, 2010.

_____. Proteção Social e a crise do emprego. In: BRAGA, Elza Maria Fanco (org). **América Latina: transformações econômicas e políticas**. Fortaleza: Edições UFC, 2003.

RIVILLAS, Borja Díaz; VILARDEBÓ, Andréa; MOTA, Luiza Ondina Santos. Educação Fiscal no Brasil e no mundo. In: VIDAL, Eloísa Maia (org). **Educação Fiscal e cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

A EXPERIÊNCIA DA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA NO CENTRO DE EDUCAÇÃO FISCAL PARA A CIDADANIA DA ESCOLA FAZENDÁRIA DE SÃO PAULO E O CURSO DE DISSEMINADORES DE EDUCAÇÃO FISCAL

Augusto Jeronimo Martini¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). 2 A Educação Fiscal no Estado de São Paulo. 2.1 Histórico do PNEF no Estado de São Paulo. 3 A inserção da EAD nesse processo. 4 EAD como metodologia utilizada pelo PNEF. 5 Resultados do Curso de DEF no Estado de São Paulo. 5.1 Novas alterações no formato do Curso de DEF. 5.2 Resultados do Curso de DEF no Estado de São Paulo no ano de 2013. 6 Alguns apontamentos sobre pesquisa realizada com tutores e alunos. 6.1 Sobre o Ambiente Virtual de Aprendizagem (AVA/MOODLE). 6.2 Apontamentos sobre o material didático. 6.3 Apontamentos sobre o tempo de duração do curso. 6.4 Apontamentos sobre os fóruns. 6.5 Apontamentos sobre as atividades avaliativas. 6.6 Apontamentos sobre o Projeto Pedagógico / Plano de Ação. 6.7 Principais reclamações dos tutores. 6.8 Apontamentos do gestor regional. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

O Estado, no desejo de se manter participe das ações que beneficiem a população, por vezes tributa excessivamente e não fornece dados que deixem claro ou justifiquem suas ações, fazendo com que a sociedade se submeta às suas imposições e mantenha-se distanciada, gerando, assim, uma relação de conflito (FERNANDES, 2008).

Nesta perspectiva, o **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)** surge como um programa que busca diminuir esta relação existente entre o Estado e a Sociedade, por meio dos conhecimentos referentes ao retorno social do pagamento dos tributos, a gestão democrática dos recursos públicos e o exercício pleno da cidadania. O tributo é essencial à construção da vida em sociedade e, por isso, ele guarda relação direta com o cotidiano das pessoas.

A educação fiscal tem como principal proposta despertar na sociedade uma reflexão sobre o contexto em que o cidadão está inserido, oferecendo a ele informações para uma atuação consistente e de contribuição para a melhoria das condições sociais vigentes. Quanto mais educada fiscalmente

¹ Possui graduação em Geografia (Licenciatura e Bacharelado) pelo IGCE - Unesp - Rio Claro/SP (1993), mestrado em História Social pela USP (2004) e Especialização em Organização de Arquivos pelo IEB/USP. Funcionário Público Estadual, trabalhando na Secretaria da Fazenda de São Paulo na Fazesp - Escola Fazendária, atuando na área de treinamento em EAD. É Gestor Estadual do curso a distância de Disseminadores de Educação Fiscal para o estado de São Paulo, oferecido pela Escola de Administração Fazendária (Esaf) de Brasília/DF. E-mail: augustomartini@gmail.com.

estiver nossa população, mais será possível exercer plenamente a cidadania e, em consequência, maior será o desenvolvimento econômico e social. Quanto maior a consciência de contribuinte, maior será a possibilidade de conseguirmos a justiça social e uma distribuição de riqueza mais justa.

1 O PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL (PNEF)

Em maio de 1996, o **Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)**, reunido em Fortaleza, registra a importância de um programa de consciência tributária para despertar a prática da cidadania. Em setembro de 1996, a implantação de um programa nacional permanente de conscientização tributária faz parte do Convênio de Cooperação Técnica entre União, Estados e Distrito Federal e, em julho de 1999, tendo em vista a abrangência do programa que não se restringe apenas aos tributos, mas que aborda também as questões da alocação dos recursos públicos arrecadados e da sua gestão, o Confaz, reunido na Paraíba, aprova a alteração de sua denominação, que passa a ser **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)**.

Em julho de 1997, foi aprovada pelo Confaz a criação de um grupo de trabalho constituído por representantes das Secretarias Estaduais de Fazenda, da Secretaria da Receita Federal e do Gabinete do Ministro da Fazenda - o **GEF (Grupo de Educação Fiscal)**, que tem como missão promover, coordenar e acompanhar as ações necessárias à elaboração e à implantação de um programa permanente de educação fiscal e acompanhar as atividades dos **Grupos de Educação Fiscal nos Estados (Gefes)**.

O objetivo geral do PNEF é: promover e institucionalizar a educação fiscal para o pleno exercício da cidadania, tendo como objetivos específicos: sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo; levar conhecimentos aos cidadãos sobre administração pública; incentivar o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos; e criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão.

2 A EDUCAÇÃO FISCAL NO ESTADO DE SÃO PAULO

As ações do PNEF no estado de São Paulo são desenvolvidas pelo **Gefe (Grupo de Educação Fiscal Estadual)**, composto em parceria pela **Secretaria de Estado de Fazenda, Receita Federal da 8ª Região, Secretaria de Estado de Educação, Centro de Treinamento Regional da Esaf-Centresaf/SP e PGFN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) da 3ª Região**. Tem por responsabilidade difundir conhecimentos que propiciem o exercício da cidadania conforme as propostas da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

O Gefe pretende contribuir para que a sociedade se instrumentalize visando a melhoria do grau de consciência pública, levando o cidadão a conscientizar-se das mudanças ocorridas no setor social

e econômico, ligados ao tributo e à gestão dos recursos públicos arrecadados, como forma de auxiliar na realização dos anseios da sociedade em que vive.

A Educação Fiscal busca estimular e criar condições que permitam aos formadores de opiniões o acesso ao conjunto de conhecimentos elaborados, construídos e reconhecidos necessários para o pleno exercício da cidadania. Assim, se apresenta como um veículo que induz o cidadão a contribuir para que o processo das mudanças sociais pretendidas torne-se realidade e possa interferir no momento histórico pelo qual passa a Nação brasileira. Os maiores esforços encontram-se voltados à capacitação de professores do ensino fundamental e ensino médio, principalmente das escolas da Rede Pública, na temática da Educação Fiscal, onde se objetivam a mudança de comportamento do cidadão e a prática efetiva da sua cidadania.

No seu campo de atuação, o Gefe desenvolve inúmeras ações metodológicas visando disseminar os conhecimentos que permeiam a temática Educação Fiscal. Inicialmente, tinha como carro chefe a capacitação presencial como um dos procedimentos metodológicos mais utilizados, o que permitia levar diretamente aos formadores de opiniões conceitos e estratégias que esclarecem ao cidadão como funciona a máquina pública e como agir de maneira coerente para que, juntos, Estado e sociedade, pudessem trabalhar para proporcionar o bem estar comum a todos.

A inserção da Educação a Distância (EAD), como uma nova opção metodológica, contribuiu para atingir um público bem mais amplo para disseminar os temas abordados pela Educação Fiscal sem que haja necessidade do aluno se deslocar de seu local de origem, permitindo elaborar seus horários de estudo e propiciando condições favoráveis para que se desenvolva o processo de ensino e da aprendizagem.

Nessa premissa, o presente trabalho buscou reunir dados significativos que permitam analisar a eficiência da Educação a Distância como procedimento metodológico utilizado pelo PNEF e refletir sobre sua implementação.

2.1 Histórico do PNEF no Estado de São Paulo

No Estado de São Paulo, foram desenvolvidas diversas iniciativas e programas relacionados à temática tratada pela Educação Fiscal nas décadas de 1950, 1960, 1970 e 1980, destacando-se a questão da relevância do papel dos tributos. Nesse sentido, ocorreram campanhas de educação para fins pontuais, concursos de premiação voltados a estudantes e jovens, campanhas de esclarecimento no tocante à nota e cupom fiscal, dentre outras.

No entanto, somente na década de 1990 - mais precisamente em 1993 - é que foi organizado o Programa de Educação Fiscal para a Cidadania, com o intuito de conscientizar a sociedade quanto à relevância dos tributos e do controle dos gastos públicos.

A partir de 1993, começou, portanto, a serem desenvolvidas no Estado atividades de palestras em escolas públicas e particulares, eventos juntos às delegacias regionais de ensino da Secretaria Estadual de Educação, dentre outras.

Cabe destacar que as atividades em São Paulo antecederam à criação do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), do qual fazemos parte que, como já foi citado, ocorreu em 1999.

A partir do ano 2000, o programa - sendo coordenador no âmbito da Escola Fazendária do Estado – **Escola Fazendária de São Paulo (Fazesp)**, continua a desenvolver diversas atividades, muitas delas também em parceria com a Receita Federal do Brasil em São Paulo, no âmbito do PNEF, destacando-se os Programas **Fazenda Aberta**², **Fazenda Vai à Escola**³ e **Fazenda Vai à Praia**⁴, além dos seminários Estaduais de Educação Fiscal.

Vale ressaltar, ainda, o forte envolvimento no programa da parte das delegacias regionais da Secretaria também nesse período, quando foram desenvolvidas diversas atividades junto a vários municípios do Estado, sempre sob a coordenação da Fazesp.

Também o curso de **Disseminadores de Educação Fiscal (DEF)**, que visa capacitar cidadãos, estudantes e professores sobre questões relacionadas aos tributos e ao controle dos Gastos públicos por meio da Educação a Distância, tanto passa a ser coordenado pela Fazesp em São Paulo, como passa a ter diversos servidores da Secretaria em sua grade de tutores.

Cabe destacar hoje a criação de um Centro específico na Escola – **Centro de Educação Fiscal para a Cidadania** - para coordenar o programa no Estado, bem como a formalização do Grupo Estadual de Educação Fiscal (Gefe/SP) por meio do **Decreto Estadual nº 57.362, de 23 de setembro de 2011**.

3 A INSERÇÃO DA EAD NESSE PROCESSO

Cada vez mais percebemos que a sociedade está caminhando para uma nova realidade: a Era Digital. As tecnologias de informação e comunicação estão cada vez mais presentes: os ambientes

² O Programa "**Fazenda Aberta**" tem por objetivo apresentar a Secretaria da Fazenda aos alunos do ensino fundamental, médio e superior, da rede pública estadual, municipal e particular, por meio de visitas monitoradas às instalações da Secretaria, precedida por palestras que abordam os conteúdos da Educação Fiscal.

³ No Programa "**Fazenda Vai à Escola**", um membro da equipe do Grupo da Educação Fiscal Estadual de São Paulo (Gefe/SP) se desloca para a Escola e ministra palestras, objetivando sensibilizar os estudantes e professores sobre a função social do tributo, estimulando-os para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, criando, assim, condições para o desenvolvimento do espírito crítico no acompanhamento da aplicação dos recursos públicos.

⁴ Esse Programa nasceu de uma parceria com a Cetesb, que realiza o Programa "Verão Limpo". O trabalho consiste no desenvolvimento de atividades lúdicas, que permitem às crianças fixar alguns conceitos sobre tributos, gasto público e cidadania, de forma simples e agradável. Em paralelo, temos uma feira de produtos, apresentando alguns trabalhos realizados pelos alunos das escolas que participaram do projeto em edições passadas, uma amostra de materiais didáticos desenvolvidos por outros Estados e os materiais didáticos desenvolvidos pela Fazesp e outras entidades, que são utilizados por nossos disseminadores.

informatizados ampliam as nossas capacidades intelectuais, as redes de comunicação disponibilizam informação diversificada em acesso direto e os trabalhos cooperativos, síncronos e assíncronos, entre pessoas fisicamente distantes, já é uma realidade.

Segundo Eliasquevici e Prado Jr. (2008):

EaD é, em primeira instância, educação. A decisão de projetar e implementar qualquer sistema passa a ser uma decisão política. Mesmo que a vontade, a instalação física, a contratação de recursos humanos, entre outros, sejam elementos importantes, não são suficientes. É preciso, também, coerência entre o que se requer e o que se tem, por meio do conhecimento da realidade na qual o processo está inserido e de suas limitações e políticas claras traduzidas em planos e programas viáveis. O sucesso de projetos de EAD é dependente da concepção de planejamento e administração envolvidas no processo.

As tecnologias de informação e comunicação oferecem potencialidades imprescindíveis à educação e à formação, permitindo que o sistema educativo e a formação contínua usufruam do desenvolvimento destas tecnologias. Como diz Sander (1997):

A tecnologia é hoje tão ou mais importante para o conhecimento como era a palavra impressa quando surgiu o livro. A função que o livro vem desempenhando tradicionalmente hoje se amplia exponencialmente com as novas tecnologias da comunicação. Ambos são poderosos instrumentos de informação e aprendizagem. Ambos devem ser instrumentos de democratização da informação e de desenvolvimento social equitativo. No entanto, nem o livro nem as máquinas constroem o conhecimento e o desenvolvimento social. Ambos são obra do ser humano, que hoje encontra na nova tecnologia da informação um novo instrumento de extenso efeito multiplicador.

A utilização de metodologias de aprendizagem a distância pode levantar algumas dúvidas, nomeadamente quanto à sua eficácia. Será que os formandos que frequentam ações a distância conseguem obter níveis de aprendizagem aceitáveis? Será que a produtividade obtida em ações presenciais é superior a que se consegue em ações sobre a mesma temática, mas induzidas a distância?

A experiência leva-nos a afirmar que os resultados da formação a distância são extremamente positivos e, por vezes, ultrapassam situações de aprendizagem presencial.

[...] as administrações públicas entenderam que só poderão se desenvolver e cumprir sua missão promovendo a implantação das novas tecnologias e capacitando de forma contínua seu pessoal. A formação de seus trabalhadores é agora mais importante do que nunca para fazer frente aos novos desafios que planeja um mundo em permanente mutação. Para adaptar-se e, na medida do possível, antecipar-se às mudanças do ambiente, o pessoal das administrações deverá se capacitar de forma permanente não só para cumprir com os requisitos do seu posto, como também para aproveitar ao máximo seu potencial de desenvolvimento. (FUNDAÇÃO CEDDET, 2011).

Infelizmente, ainda existem algumas dificuldades de enquadramento administrativo das ações

realizadas neste modelo, pois a legislação sobre este tipo de formação ainda é incipiente e as ações de formação a distância são creditadas, financiadas e geridas, basicamente, da mesma forma que as ações presenciais. Toda a organização dos processos pedagógicos e financeiros é mais complicada do que na formação presencial, no entanto, as dificuldades podem ser sempre superadas com persistência (MARTINI, 2006).

É útil ter presente duas das principais vantagens da formação à distância: a possibilidade de realizar ações para grupos específicos e o acesso a uma gama de pessoas muito mais vasta, ou seja, acesso a pessoas que estão geograficamente distantes. A experiência que temos adquirido com o tratamento da formação a distância tem sido uma mais valia para a formação no modelo tradicional.

Aqui, não pretendo fazer uma análise profunda e exaustiva dos resultados obtidos com a formação a distância, nem comparar este tipo de formação com a formação presencial. Existem muitos trabalhos na internet com esse propósito, que podem ser consultados. De toda a minha experiência de formação a distância e presencial, percebo que a EAD obtém ótimos resultados pedagógicos e que permite o estabelecimento de uma colaboração mútua entre os intervenientes. O trabalho feito em grupos virtuais funciona muito bem. Os seus resultados comprovam a qualidade dos mesmos, criando-se, assim, o conceito colaborativo de comunidade em rede.

Falando especificamente do curso de Disseminadores de Educação Fiscal, que é gratuito e oferece um certificado de 120 h/a aos aprovados, posso dizer que é um modelo inovador. Inovador na forma, nas práticas e nos princípios. Está trazendo alterações significativamente positivas às pessoas envolvidas, sendo essencial para a mudança de métodos, hábitos, atitudes e comportamentos da população, que fica ciente de por que pagar impostos, a importância de pedir notas fiscais e para onde vai o dinheiro arrecadado, entre tantos outros temas ali tratados.

O sucesso desse curso se assenta, fundamentalmente, na rede humana – uma rede solidária e autoconfiante. Uma rede em constante funcionamento que associa, entre outros, coordenadores, gestores, tutores, técnicos, dirigentes da educação, líderes de escola, professores, diretores e sociedade em geral. Esta rede constitui o segredo do êxito do curso e é a chave do sucesso do PNEF, e não apenas a tecnologia.

4 EAD COMO METODOLOGIA UTILIZADA PELO PNEF

A Educação a Distância tem sido atualmente a metodologia mais utilizada pelo PNEF, já que a maioria dos estados da Federação não disponibiliza de recursos financeiros e orçamentários para atender à demanda de cursos presenciais solicitados pelas escolas públicas, privadas, Organizações Não Governamentais (ONGs), entidades de classe, etc.

O histórico da Educação A Distância no Programa teve início com o Curso a Distância de Disse-

minadores de Educação Fiscal, elaborado pela **Escola de Administração Fazendária (Esaf)**, como um projeto piloto no ano de 2002. Caso fosse positiva a resposta de todos os Estados, seria implantada a EAD com maior número de participantes.

São Paulo iniciou com o número modesto de 28 alunos. O curso era diferente do formato atual, o ambiente virtual era ainda muito simples, não existiam os materiais didáticos e pedagógicos que hoje subsidiam o curso – cartilhas, CDs, textos específicos, etc., e os alunos precisavam ficar um número determinado de horas *on line*, pois isso contava para a pontuação. As dificuldades eram muitas e os alunos não estavam familiarizados com um Curso a Distância.

A partir de 2004, o curso sofre adaptações. Pouco tempo depois passam a fazer parte dele animações em *flash player*, os personagens ganham maior personalidade com a inserção de voz e som.

Desde então, o PNEF utilizou diversas metodologias que permitiram disseminar os conhecimentos referentes à temática Educação Fiscal. Atualmente, o curso está no ar com uma versão atualizada, é formado por quatro módulos de conteúdo (e um quinto, que não está no formato de Caderno, mas objetiva a elaboração de projeto pedagógico ou plano de ação) e com um excelente material didático pedagógico elaborado especialmente para ele. Assim, a EAD passou a ter um papel fundamental nas ações do Programa e a servir de referencial para desenvolver outros projetos.

Em pesquisa realizada no início de 2013 com os tutores do curso no estado de São Paulo, formados pela Esaf, foram apontados alguns fatores negativos que não permitem ainda, que haja 100% de aproveitamento dos alunos no curso de DEF. Grande parte dos alunos são professores das escolas públicas, e as maiores dificuldades detectadas foram: o acesso a computador e internet, já que grande parte dos alunos utiliza os computadores das Escolas onde trabalham; tempo escasso, pois a maioria dos professores ministra aulas em até três turnos e o despreparo destes em relação ao ambiente virtual. Algumas dessas dificuldades também são apontadas pelos alunos ligados a outros ramos de atividades.

Entretanto, os tutores foram unânimes em afirmar que os pontos positivos da utilização da EAD como metodologia superam as expectativas do grupo. Para os tutores pesquisados, os pontos positivos que mais chamaram a atenção foram:

- 1- Romper distâncias e levar conhecimentos às pessoas que estão em lugares de difícil acesso.
- 2- Possibilitar ao aluno planejar o seu próprio horário de estudos e ter seu próprio espaço para realizar atividades.
- 3- A utilização da EAD democratiza e generaliza o processo de aprendizagem sem ônus elevados para o aluno e permite que o conhecimento seja disseminado, em tempo real, a um maior número de pessoas.
- 4- Como os estudos realizados no Curso de DEF extrapolam os temas específicos dos textos

base, levando o aluno a acessar links externos, indicando leituras, etc., abre um leque de novos saberes, fazendo com que o aluno expanda seus conhecimentos na própria web, tanto em relação ao conteúdo do curso, como às ferramentas que o mesmo disponibiliza.

5- Se os conteúdos do DEF forem aplicados como se propõem, a população, munida dos conhecimentos sobre seus direitos e deveres, com formação crítica, mais atuante, passa a cobrar da administração maior transparência, a exigir dos seus governantes o retorno social dos tributos, a acompanhar a gestão dos recursos públicos, contribuindo com a construção de uma sociedade mais justa.

5 RESULTADOS DO CURSO DE DEF NO ESTADO DE SÃO PAULO

O Gefe/SP, desde o ano de 2002 e até o segundo semestre do ano de 2013, realizou 20 (vinte) edições do Curso de DEF, utilizando a metodologia de EAD. Com cerca de 17.636 (dezessete mil, seiscentos e trinta e seis) alunos inscritos no curso, 14.109 (quatorze mil, cento e nove) foram aprovados. Tais números chegam ao resultado expressivo de 80% de aprovação, abrangendo cerca de 30% dos Municípios do Estado (de um total de 645 municípios).

Se fizermos uma análise a nível Brasil, até o momento chegamos a 0,066% da população, tomando como base os números do **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)**.

Histórico do curso de DEF no Brasil

2002	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total
600	1.748	8.022	9.484	14.206	2.370	1.255	3.438	16.651	16.412	14.777	118.963 0,066%

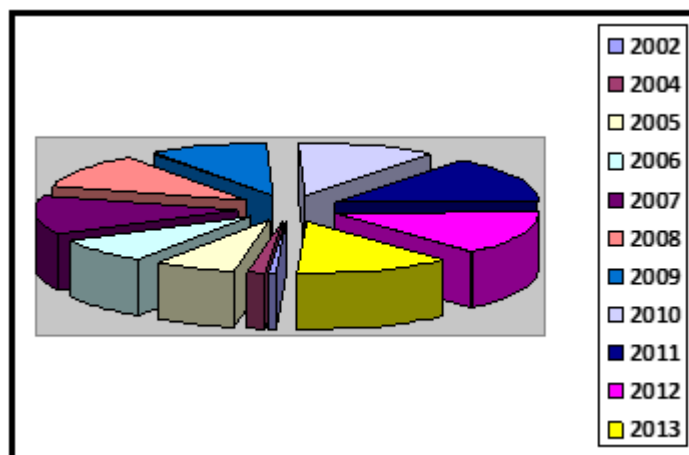
Fonte: Relatório da 46ª Reunião GEF (dados adaptados).

IBGE: População em 2000 a 2009 = 169.799.170

IBGE: População em 2010 = 185.712.713

Percentual calculado sobre a média: 177.755.942

Gráfico 1 - Histórico do curso de DEF no Brasil



Nos 26 estados da Federação, mais o Distrito Federal, e conforme números levantados pela ESAF até dezembro de 2010 tínhamos 1.709 (mil setecentos e nove) tutores formados pela ESAF. O número de capacitados no estado de São Paulo atualmente é de 213 (duzentos e treze) tutores, sendo que cerca de 30% desse total não atua regularmente.

No estado de São Paulo, nos últimos três anos, foram capacitados 86 novos tutores assim distribuídos:

- Curso iniciado em 01 de fevereiro de 2011: 20 novos tutores
- Curso iniciado em 10 de junho de 2011: 20 novos tutores
- Curso iniciado em 27 de fevereiro de 2012: 23 novos tutores
- Curso iniciado em 21 de fevereiro de 2013: 23 novos tutores – sendo que 70% dos capacitados nessa turma são professores da rede estadual de ensino.

Para manter essa rede de profissionais alinhados ao PNEF, há constantes capacitações de novos tutores, formação continuada, é oferecido o curso de metodologia de projetos em Educação Fiscal, e há pouco, foi criada uma **Comunidade Virtual de Tutores**. Para 2014, há a programação da capacitação de uma nova turma de 24 novos tutores no início de fevereiro.

Buscamos também elaborar o perfil profissional dos tutores para o curso de DEF, e este foi definido em um processo progressivo de estudos, levando-se em conta diversos contextos. Iniciamos com a definição de competências e delimitamos os pontos básicos e estruturais de atuação desses profissionais baseados em estudos realizados pela Profa. Vani Moreira Kenski⁵, que aponta o que é necessário para tal profissional realizar suas funções:

a) Competências dos tutores em cursos online

- Condições pessoais:
 - Características pessoais que facilitam a atuação como tutor na internet.
- Envolvimento com a organização:
 - Atitudes pessoais de comprometimento com a proposta de EAD em desenvolvimento e com a organização.
- Domínio do conteúdo:
 - Conhecimentos relacionados aos conteúdos dos cursos.

⁵ Doutora em Educação pela Universidade Estadual de Campinas (Unicamp, 1990). Professora do Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade de São Paulo (USP). Diretora do "Site Educacional Ltda.". Consultora do Sebrae. Pesquisadora do CNPq.

- Conhecimentos pedagógicos em EAD:
 - Conhecimentos vinculados às abordagens, estratégias e propostas pedagógicas dos cursos.
- Conhecimentos técnicos:
 - Fluência no ambiente virtual e condições para orientar os alunos sobre o melhor uso dos recursos disponíveis.
- Capacidade de Interação e Comunicação:
 - Comunicabilidade com os demais participantes.

b) Competências pessoais

1. Estar atento aos detalhes do curso e aos movimentos da turma.
2. Ser paciente. Não se irritar com facilidade.
3. Ser persistente. Não desistir diante das dificuldades.
4. Ter empatia. Conseguir se colocar no lugar dos participantes.
5. Comunicar-se com participantes sem usar palavras ofensivas.
6. Ter bom domínio da linguagem escrita.
7. Ter capacidade para conduzir os debates.
8. Compartilhar os seus conhecimentos sobre os temas do curso.
9. Ter ética profissional.
10. Cumprir os prazos das tarefas de tutoria do curso.
11. Realizar o aperfeiçoamento técnico e educacional como tutor.
12. Ter consciência da importância do seu papel como agente de mudanças.

c) Envolvimento com a organização

1. Conhecer a proposta pedagógica de EAD da organização.
2. Identificar-se com a filosofia de educação a distância da organização.
3. Conhecer a realidade do público-alvo atendido pela organização/curso.
4. Elaborar o planejamento de tutoria para a turma que se inicia.
5. Identificar-se como educador da organização.
6. Conhecer o sistema de avaliação para EAD do curso e da organização.
7. Participar dos cursos e eventos de educação continuada da organização.
8. Estabelecer meios de interação e comunicação com os demais tutores, professores, técnicos, diretores, etc.
9. Colaborar com o processo educacional, oferecendo sugestões de melhoria.

d) Domínio do conteúdo

1. Possuir domínio do conteúdo do curso em que exerce tutoria.
2. Demonstrar capacidade lógica de análise e síntese do conteúdo do curso.
3. Ser capaz de interpretar os textos escritos do curso.
4. Conhecer formas diferenciadas de estudo dos conteúdos do curso em que exerce tutoria.
5. Conhecer a proposta educacional do curso (objetivos, conteúdos, método, atividades...).
6. Conhecer alternativas (bibliografias, cursos, etc.), que possam auxiliar os participantes no aprofundamento dos conteúdos do curso.

e) Conhecimentos pedagógicos

1. Analisar previamente a proposta do curso para planejar as ações de tutoria
2. Planejar estratégias diferenciadas ligadas aos conteúdos.
3. Esclarecer aos participantes sobre as aprendizagens a serem desenvolvidas nos temas propostos.
4. Conduzir debates nos fóruns, colocando questões que façam sentido e orientem os alunos para o alcance dos objetivos de aprendizagem.
5. Apresentar alternativas para os participantes visando aprofundar os conteúdos do curso.
6. Avaliar os alunos de acordo com os objetivos previstos.
7. Dar *feedback* sobre o desempenho de cada aluno, após avaliação.

f) Conhecimentos técnicos

1. Conhecer facilidades na Internet (sites de busca, sites de pesquisa, acesso a textos e revistas especializadas, etc...) que possam auxiliar os participantes na compreensão dos conteúdos.
2. Ser hábil no uso do teclado (velocidade e correção na escrita).
3. Saber usar acessórios e periféricos básicos do computador, bem como os mecanismos de comunicação pela internet (MSN, Skipe e compatíveis).
4. Conseguir oferecer suporte técnico básico aos participantes quando solicitam.
5. Saber para quem encaminhar os problemas técnicos apresentados pelos participantes, quando não consegue resolver.
6. Conhecer as ferramentas e possibilidades do ambiente educacional virtual do curso.

g) Interação e Comunicação

1. Utilizar linguagem escrita correta.
2. Ser cortês e respeitável. Manter uma postura simpática e de respeito na comunicação escrita.
3. Escrever mensagens de forma concisa e personalizada.

4. Usar linguagem profissional e adequada ao nível do curso.
5. Ser capaz de responder dúvidas de forma pertinente, clara e objetiva.
6. Ter facilidade para se relacionar, comunicar e conversar pela Internet.
7. Saber explorar ideias, desenvolver argumentos, promover boas discussões, encerrar discussões improdutivas.
8. Saber controlar os grupos: quando deixar a comunicação mais livre e quando ser mais diretivo.
9. Saber como trazer os não participantes de volta ao ambiente do curso.
10. Conseguir criar “presença” e “visibilidade” no ambiente virtual.
11. Incentivar os participantes a apresentarem suas contribuições.
12. Evitar tomar atitudes autoritárias ou excessivamente permissivas.
13. Desenvolver formas de comunicação com os participantes para evitar que eles se sintam sós.
14. Conseguir criar e manter com os participantes uma comunidade on-line útil e relevante.
15. Conseguir administrar os conflitos que ocorrem nos cursos.

5.1 Novas alterações no formato do Curso de DEF

Em 2007, o curso de DEF novamente sofreu alterações em seu formato e a partir de então os alunos têm a possibilidade de desenvolver Projetos Pedagógicos, Planos de Ação ou Planos Docentes versando sobre as temáticas tratadas no curso. De 2007 até 2010, segundo a Esaf, foram postados 13.668 projetos (treze mil, seiscentos e sessenta e oito), levando-se em conta todos os estados da Federação, assim distribuídos:

- **2007:** 2.670
- **2008:** 3.866
- **2009:** 2.712
- **2010:** 7.420

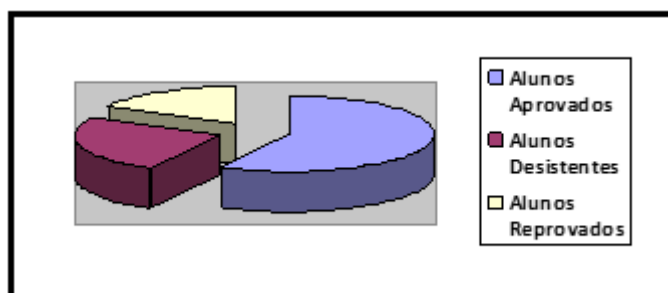
A partir do segundo semestre de 2014, começará a ser distribuída a 5ª edição dos cadernos pedagógicos do PNEF e quando será oferecida a nova versão do curso a distância Disseminadores em Educação Fiscal. Os cadernos já foram concluídos e enviados a todos os integrantes do GEF e Coordenadores Estaduais do curso de DEF para apreciação e validação. Nos dias 16 a 18 de setembro de 2013 realizou-se em Brasília a oficina de produção do novo curso de DEF, na qual os conteúdos-chaves, constantes da 5ª edição dos cadernos de Educação Fiscal, foram selecionados para serem convertidos em linguagem HTML 5⁶. O material produzido compõe o Planejamento Educacional do novo DEF que foi enviado para a empresa licitada pela Esaf para produção de cursos a distância. Portanto, a partir do segundo semestre de 2014, o DEF terá um novo formato, mais moderno e interativo com a utilização

de novos objetos de aprendizagem.

5.2 Resultados do Curso de DEF no Estado de São Paulo no ano de 2013

Foram 68 turmas no primeiro semestre e 65 turmas no segundo semestre, com total de 2.818 alunos aprovados; 4895 alunos matriculados; 2818 alunos aprovados (57,57%); 1224 alunos desistentes (25%) e 837 alunos reprovados (17,09%).

Gráfico 2 - Curso on-line de disseminadores de Educação Fiscal - ano de 2013



Devido ao sucesso do curso e levando-se em conta o alto índice de desistentes e reprovados e as dificuldades apresentadas nos relatórios dos gestores estaduais, a partir desse ano deverão ser desenvolvidos três cursos a partir do atual, destinados para públicos alvo distintos: um curso para professores, outro para fazendários e universitários e um terceiro, no formato auto instrucional, destinado a servidores públicos e sociedade civil. Nesse sentido, houve iniciativa do Gefe/SP de fazer um curso voltado para o estudante de ensino médio com metodologia e linguagem adequada a esse público. O **Centro de Integração Empresa Escola (CIEE/SP)** achou interessante, abraçou a ideia e está trabalhando com o Gefe/SP na adaptação desse conteúdo.

Também sob a responsabilidade da **Gerência de Educação Fiscal (Geref)** da Esaf há mais alguns projetos em andamento:

1- Ações no âmbito do **Programa Mais Educação** em parceria com o **Ministério de Educação (MEC)** e as Secretarias Estaduais de Educação. No curso de DEF do segundo semestre do ano passado, os Coordenadores Municipais do **Programa Mais Educação** foram inscritos com o objetivo de serem preparados para orientarem as escolas participantes na realização das atividades do macro campo **“Educação Econômica”**, onde se insere a Educação Fiscal. A Geref está colaborando com o MEC na reformulação desse macro campo que passará a se chamar **“Educação Fiscal e Financeira”**,

⁶ O HTML5 é a versão mais recente da linguagem de programação conhecida como HTML (Hyper Text Markup Language), sigla em Inglês para Linguagem de Marcação de Hipertexto. Essa linguagem usa um texto codificado para criar e organizar conteúdo online e torna a navegação mais rápida e simples, melhorando a performance de uma página web. Os desenvolvedores utilizam o HTML5 para reduzir o tamanho dos arquivos online e com isso melhorar a experiência do usuário. O HTML5 possui uma ferramenta gráfica poderosa, chamada de Canvas (tela, em Inglês). Com o Canvas, é muito mais fácil criar animações, desenhos e outros visuais complexos sem a necessidade de usar um aplicativo externo.

em 2014;

2- Curso a distância para universitários em parceria com o **EUROsociAL**. O Termo de Referência para a contratação dos serviços está sendo ultimado pelos técnicos do Programa EUROsociAL. Em breve serão contratados os profissionais que irão produzir o material didático a ser posteriormente submetido à aprovação da Comissão do Referencial Teórico e Metodológico do PNEF;

3- Proposta inicial de um curso de Educação Fiscal para a comunidade fazendária em parceria com a **Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (Febrafite)**.

6 ALGUNS APONTAMENTOS SOBRE PESQUISA REALIZADA COM TUTORES E ALUNOS

A partir de questionário enviado para tutores e alunos no início de 2013 e perguntados sobre o curso oferecido em 2012, em duas edições, seguem alguns aspectos que foram levantados, sem a intenção de quantificar essas informações.

6.1 Sobre o Ambiente Virtual de Aprendizagem (AVA/MOODLE)

- Não houve registro de dificuldades de acesso por problemas técnicos.
- A mensagem automática gerada após a matrícula deixa o aluno confuso.
- Tutores que conseguiram fazer um encontro presencial no início do curso tiveram alunos com menor dificuldade de navegação.
- Muitos alunos reclamam que o curso no formato anterior era mais simples para navegar e muito mais dinâmico. As aulas eram mais interativas.
- O acesso total do conteúdo logo no início do curso é um ponto positivo apontado pelos alunos, pois a familiarização com o visual vai sendo absorvida aos poucos.
- Alunos acenaram positivamente para a quantidade e diversidade de links.

6.2 Apontamentos sobre o material didático

- A disponibilização dos kits, com cartilhas impressas logo no início do curso foi um ponto muito positivo.
- Alunos pediram linguagem menos técnica, tanto no material on line como no material impresso, e disseram que a falta de ilustrações fez com que o curso se tornasse pouco atrativo.
- Conteúdo muito denso, considerando o tempo de duração do curso (90 dias).
- Elogios ao conteúdo diversificado e ao material didático; parte histórica bem elaborada.
- Implementação de uma biblioteca melhor fundamentada, pois ela dá embasamento para

a elaboração do Projeto Pedagógico/Plano de Ação.

6.3 Apontamentos sobre o tempo de duração do curso

- Foi adequado e suficiente para a maioria. Fez com que o aluno elaborasse uma rotina de estudos. Mas, alguns alunos apontaram que é também muito pouco tempo para tantas leituras, tornando-se impossível fazê-las com profundidade, bem como elaborar o Projeto Pedagógico com qualidade.
- Sugestões de que seja possível a postagem de atividades até 24 horas depois do encerramento.
- Dificuldades de conciliar o curso de DEF com outras atividades/responsabilidades diárias.

6.4 Apontamentos sobre os fóruns

- Enunciados extensos: causa desinteresse e desmotivação. Mas, elogiaram os textos, dizendo serem bem elaborados e proporcionando discussões relevantes.
- Muitos alunos cumprem somente com a atividade proposta e depois não voltam para a discussão. Outros deixam para a última hora e não desenvolvem o tema como deveria. Aqui é que entra o papel fundamental do tutor, de instigação, fazer o aluno voltar ao foco.
- Um dos melhores recursos do curso. É nesse momento que é possível verificar a opinião do aluno.
- Apresentaram novos conhecimentos e informações complementares aos conteúdos dos cadernos - aspecto que foi bastante positivo e propiciou enriquecimento nas discussões.

6.5 Apontamentos sobre as atividades avaliativas

- Persistem as questões confusas, com dupla interpretação (como as do tipo “identifique a resposta errada”) e falta de clareza nos enunciados. Alguns alunos foram prejudicados por isso.
- Exige aprofundamento nos estudos e pesquisa.

6.6 Apontamentos sobre o Projeto Pedagógico / Plano de Ação

- Deixar mais ou menos 10 dias após o encerramento para revisão e ajustes no PP ou PA de modo que não comprometa a qualidade dos trabalhos.
- Com o PP ou PA é possível verificar se o aluno se apropriou dos conteúdos abordados durante o curso.

- Ponto chave para a efetivação de um trabalho consistente em relação à Educação Fiscal.

6.7 Principais reclamações dos tutores

- A primeira reclamação foi em relação aos dados cadastrais dos alunos. Muitos, ao preencherem a ficha de inscrição, informam telefones errados e e-mails desativados ou com erro.
- Alguns reclamaram da ausência do gestor regional nos encontros presenciais. Mas entenderam que nem sempre é possível conciliar a agenda devido ao número de turmas no estado - média de 50 (cinquenta) e a distância geográfica.
- Falta de conhecimento tecnológico por parte de alguns alunos.

6.8 Apontamentos do gestor regional

- Alguns tutores formaram grupos de estudos entre seus alunos e outros conseguiram realizar encontros semanais com esses grupos. E estas foram as turmas de melhor desempenho no estado, no geral com 100% de aprovações.
- Falta de *feedback* por parte de alguns tutores – principalmente no envio dos dados semanais para a elaboração do Mapa de Acessos.
- Falta de comprometimento de alguns tutores.
- Falta de relatórios estatísticos semanais a nível de Brasil. É uma forma de situar a atuação do estado no panorama nacional e buscar parcerias.
- Falta de dados estatísticos mais precisos no AVA/MOODLE. Um exemplo é que ao final do curso, a média geral apresentada no quadro de notas não reflete a média de aprovação (que realmente interessa). Os alunos precisam ser contados um a um quando é preciso formular planilhas de acompanhamento em relação à realização das atividades, projeto, aprovação, reprovação, etc.
- Adoção mais criteriosa na seleção de alunos.
- Muitos alunos sensibilizados em eventos públicos (feiras, etc.) e que se inscrevem no curso, desistem.
- Adoção de critérios mais rigorosos para a seleção de tutores.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Toda metodologia requer procedimentos eficazes, e a EAD vai ao encontro dos objetivos propostos pelo PNEF, pois possibilita democratizar conhecimentos em tempo real, a um maior

número de pessoas, contribuindo para o processo de ensino e da aprendizagem e, quando bem utilizada, promove a inclusão de todos aqueles que anseiam por transformar a sociedade através dos novos conhecimentos.

O PNEF que começou timidamente com a EAD no ano de 2002, já possui em seus registros a formação de 1.709 Tutores de EAD (dados de 2010), e 118.963 alunos aprovados no curso de Disseminadores de Educação Fiscal a Distância. Nessa premissa, conclui-se que a EAD é um procedimento metodológico eficiente e que muito contribui para que continue sendo utilizada para disseminar os conhecimentos da Educação Fiscal e coopere para que mais pessoas se emancipem.

Ainda há muito que se fazer em relação à EAD. Primeiro, temos que lutar contra o analfabetismo digital, inserir a sociedade no mundo cibernético, propiciar situações reais para aquisição de equipamentos necessários à realização de cursos a distância, mas, acima de tudo, o Estado precisa proporcionar condições financeiras para que a sociedade tenha a estrutura necessária para manter o acesso permanente ao mundo digital.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal. Subsecretaria de Edições Técnicas, 2000.

_____. Ministério da Fazenda. Escola Superior de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Situando a Educação Fiscal**. Módulo I. Brasília: Esaf, 2000.

_____. Ministério da Fazenda. Escola Superior de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. Atas. **Relatório da 46ª Reunião GEF-BSB**. Mar. 2011. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacaofiscal/Edu_Fiscal2008/arquivos_2011/atas/Relatorio_da_46a_Reuniao_GEF-BSB_mar2011.doc>. Acesso em: 30 nov. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. Escola Superior de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Educação Fiscal no contexto social**. Brasília: Esaf, 2009 (série Educação Fiscal, Cadernos 1,2,3,4).

ELIASQUEVIC, Marianne Kogut; PRADO JR., Arnaldo Corrêa. **O papel da incerteza no planejamento de sistemas de educação a distância**. Educ. Pesqui. [online]. 2008, vol.34, n.2, pp. 311. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/ep/v34n2/07.pdf>>. Acesso em 03 jan. 2014.

FERNANDES, Eliane Leão. **A Educação à Distância no Programa de Educação Fiscal de Mato Grosso do Sul**. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacaofiscal/Edu_Fiscal2008/PDF/Artigo_cientifico_Eliane.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2013.

FUNDAÇÃO CEDDET. **Material do curso Formação On-line na Administração Pública**. Módulo I, mai./2011.

KENSKI, Vani Moreira. Perfil de tutor de cursos pela internet: o caso do Sebrae. **Linhas Críticas**, v. 13, n. 24, jun./2007.

MARTINI, Augusto Jerônimo. **Apontamentos sobre o curso a distância de Disseminadores de Educação Fiscal do PNEF - Programa Nacional de Educação Fiscal**. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/educacao_fiscal/contents/ApontamentosSobreCursoDistanciaPNEF.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2014.

_____. **Minha Experiência com a EAD – Educação à Distância**. Disponível em: <<http://asimplicidadedascoisas.wordpress.com/2006/08/24/minha-experiencia-com-a-ead-%E2%80%93-educacao-a-distancia/>>. Acesso em: 22 dez. 2013.

MORAN, José Manuel. **Tendências da Educação on line no Brasil**. Disponível em: <<http://www.eca.usp.br/prof/moran/tendencias.htm>>. Acesso em: 30 jul. 2013.

NUNES, Ivônio Barros. **Modalidades Educativas e Novas Demandas por Educação**. Disponível em: <<http://www.intelecto.net/ead/modalidades.htm>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

SANDER, Benno. **Perspectivas da Educação a Distância na América Latina**. Perspectivas da educação a distância: América Latina, Seminário de Brasília, 1997 / Secretaria de Educação a Distância. Brasília: Ministério da Educação e do Desporto, SEED, 1998.

IMPLEMENTAÇÃO DO PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL NAS ESCOLAS ESTADUAIS SOB COMPETÊNCIA DA CREDE 3

Erlane Muniz de Araújo Martins¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 A importância da implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal para as escolas estaduais. 2 Objetivos do trabalho com a Educação Fiscal e Cidadania nas escolas estaduais da Crede 3. 3 Abrangência e inovação. 4 Eficiência no uso dos recursos públicos: resultados dos trabalhos desenvolvidos nas escolas estaduais da Crede 3. 5 Mais evidências do trabalho da Crede 3: 2011 e 2012. 6 Aprendizado organizacional e responsabilidade social. 7 Relevância do projeto e possibilidade de multiplicação. 8 Satisfação dos cidadãos. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

A Educação Fiscal para a cidadania é uma nova prática na área da educação a qual debate a relação do cidadão com o Estado no campo financeiro, integrando suas duas vertentes: a arrecadação e o gasto público, vigiando para que ambos sejam realizados com eficiência, transparência e honestidade.

Na tentativa de disseminação e efetivação do Programa Nacional de Educação Fiscal, a Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação 3 (Crede 3) sistematizou, desde o 1º semestre de 2012, um trabalho de monitoramento pedagógico às ações empreendidas nas escolas estaduais contemplando os conteúdos de Educação Fiscal e Cidadania nas diversas disciplinas do Ensino Médio. Esse trabalho é realizado pela Superintendente Escolar Erlane Muniz de Araújo Martins, também Coordenadora Regional do Programa Nacional de Educação Fiscal. As ações do PNEF vão desde a formação dos educadores no curso de Disseminadores da Educação Fiscal até a implementação das ações dos planos dos professores em sala de aula.

Por meio desta iniciativa, poderemos alcançar um caminho para a divisão mais justa do produto do trabalho de toda a sociedade, em que a população poderá analisar criticamente e criteriosamente os recursos públicos e sua arrecadação. Esta ação já se encontra consolidada nas estratégias pedagógicas da Crede 3, obtendo resultados satisfatórios na prática cidadã dos alunos nas escolas, favore-

¹ Formada em Pedagogia e Ciências Sociais, com Especialização em Psicopedagogia, Língua Portuguesa e Literatura e Gestão e Avaliação da Educação Pública. Professora concursada do Estado do Ceará, atualmente exerce o cargo de Superintendente Escolar do NRDEA da 3ª Crede/Acaraú, tendo como uma das funções acompanhar e apoiar a gestão das unidades escolares. Coordena, ainda, na 3ª Crede: Ensino Afrodescendente e Indígena (10.639/11.645) e o Programa Nacional de Educação Fiscal. E-mail: erlane@crede03.seduc.ce.gov.br.

cendo uma maior valorização dos espaços públicos (as escolas dessa região encontram-se melhores conservadas), como também uma maior conscientização de alunos e professores sobre a responsabilidade social que os mesmos têm em relação ao controle social dos gastos públicos.

Como forma de acompanhamento deste trabalho, as escolas enviam suas experiências exitosas para a Célula Regional de Desenvolvimento da Escola e da Aprendizagem (Cedea), da Crede 3, sendo analisados e condensados em relatório anual enviado para Seduc e Sefaz.

Sendo assim, vimos que a consolidação do PNEF nas escolas estaduais dessa região vem sendo sistematizada de forma constante, visto que anualmente há uma revisão dos planos de cursos dos professores, logo no início do ano letivo, e já é uma prática a inserção dos conteúdos relacionados a essa temática nas disciplinas do ensino médio. Percebe-se, ainda, uma tendência maior do trabalho dos professores na área de Ciências Humanas. Nosso ensejo, enquanto coordenadoria, é que o estudo se propague e cada vez mais tenhamos educandos conscientes do seu papel de fiscalizador dos gastos com o dinheiro público.

1 A IMPORTÂNCIA DA IMPLEMENTAÇÃO DO PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL PARA AS ESCOLAS ESTADUAIS

O Brasil possui uma carga tributária muito elevada para a qualidade dos serviços prestados, isso gera uma insatisfação popular. Por outro lado, a maior parte dos brasileiros não tem conhecimento dos diversos impostos que incidem direto ou indiretamente sobre os produtos, bens e serviços adquiridos, muito menos o destino que deve ser dado aos mesmos.

Tal situação de desconhecimento inibe a efetivação da cidadania, principalmente entre o público jovem, que necessita de uma formação básica na escola sobre seus direitos e deveres enquanto cidadão. Partindo deste foco, faz-se necessário o desenvolvimento de um Projeto de Educação Fiscal na escola que venha a trabalhar efetivamente com a temática e que um dos objetivos seja o de disseminar a educação fiscal na escola conscientizando alunos, pais e funcionários, para que estes levem a seus vizinhos e/ou comunidade conhecimentos básicos sobre a origem, os tipos e o destino dos tributos, bem como a necessidade de serem pagos a contento e a importância destes para a sociedade.

Acreditamos que ter pessoas informadas e cientes de seus direitos e deveres é fundamental para o exercício da democracia. E que reconhecer a necessidade de cumprir as obrigações tributárias, compreendendo o real significado, o porquê de pagar impostos e qual a importância dessa ação para o país, se faz tão urgente para o povo brasileiro quanto acompanhar e fiscalizar a aplicação dos mesmos.

Partindo dessa realidade, e como uma ação proveniente dos conhecimentos adquiridos no curso de Disseminadores da Educação Fiscal, encontra-se em desenvolvimento na Crede 3 o Projeto

intitulado “Implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal nas escolas estaduais sob competência da Crede 3”. Está sendo implementado em 18 escolas estaduais da região, tendo como público alvo os alunos do ensino médio. Uma das ações para produzir este projeto foi uma reunião com alguns dos professores das escolas estaduais que participaram do último Curso de Disseminadores da Educação Fiscal (2012), tendo como foco a socialização de ideias e conteúdos a serem incluídos na elaboração do projeto em pauta e nos planos de curso anuais.

Trabalha-se o PNEF nesta região com a parceria da Secretaria de Educação (Seduc), a Secretaria da Fazenda (Sefaz) e da Escola de Administração Fazendária (Esaf), sediada em Brasília. Este projeto é uma tentativa de promover a Educação Fiscal e sua importância social e econômica para os cidadãos. Assim, o investimento em Educação Fiscal para a Cidadania é o investimento em Educação e Formação para a Cidadania, pois desperta na sociedade uma reflexão e uma ação participativa, ou seja, mostra a todos como funciona a máquina pública e ajuda na compreensão da finalidade do Estado.

Diante do exposto, fez-se necessário que na apresentação dessa proposta às escolas fosse repassada a orientação de que a Educação Fiscal é aplicada como tema transversal a ser desenvolvido de forma inter e multidisciplinar em todas as áreas do conhecimento. Sua proposta educativa consiste em garantir o processo de formação do cidadão, a sensibilização gradativa de todos os setores e camadas da sociedade, estimulando a mudança de valores, crenças e culturas, como meio de possibilitar o desenvolvimento de uma consciência de cidadania e propiciar a transformação social.

Pactuando com essa ideia do trabalho de Educação Fiscal como tema transversal, a professora da Universidade Federal de Goiás (UFG), Sonia Lamounier enfatiza:

A concepção do Programa Nacional de Educação Fiscal nos encaminha para a formação de um homem que compreenda o mundo no qual vive, os interesses em jogo, as relações de poder... um homem que se reconheça – e aos demais – como sujeito de direitos e deveres, livre para organizar, expressar suas ideias e opiniões, para decidir intervir, participar, capaz de colocar-se como sujeito na construção da história.

Assim, a escola como formadora de cidadãos críticos, tem um papel preponderante no processo de formação dos jovens, contribuindo, portanto, com o desenvolvimento social de pessoas responsáveis por questões relacionadas à educação fiscal.

2 OBJETIVOS DO TRABALHO COM EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA NAS ESCOLAS ESTADUAIS DA CREDE 3

Para o desenvolvimento desse trabalho o foco principal foi e é (este é um projeto de continuidade) acompanhar e orientar as ações desenvolvidas nas escolas estaduais sob competência da Crede 3, por meio da Superintendência Escolar, referentes ao Programa Nacional de Educação Fiscal, realizando

um trabalho de monitoramento pedagógico e analisando os impactos benéficos das ações implementadas em sala de aula relacionadas à Educação Fiscal e Cidadania. Como objetivos específicos, o projeto busca:

- (i) estimular o interesse pela Educação Fiscal, visando oferecer à comunidade escolar conhecimentos que conduzam a uma prática cidadã de transformação social, por meio de debates e reflexões fundamentais para a compreensão da função socioeconômica do tributo;
- (ii) promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o efetivo exercício da cidadania;
- (iii) disseminar informações, ações e conceitos sobre a Educação Fiscal e o trabalho desenvolvido pela Crede 3 e Escolas Estaduais sobre a temática; e
- (iv) incentivar o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos pela sociedade, e nas escolas os alunos acompanharem os investimentos aplicados pelos gestores.

3 ABRANGÊNCIA E INOVAÇÃO

Dezoito (18) Escolas Estaduais são contempladas com a implementação das ações do Programa Nacional de Educação Fiscal, coordenado pela Servidora Erlane Muniz de Araújo Martins. Segue a relação das escolas: 1- EEM Liceu de Acaraú Maria Alice Ramos Gomes; 2- Ceja Padre Antônio Tomás; 3- EEEP Marta Maria Giffoni de Sousa; 4- EEM Tomaz Pompeu de Sousa Brasil; 5- EEM Vicente de Paulo da Costa; 6- EEFM Maria Conceição de Araújo; 7- EEEP Júlio França; 8- EEFM Professora Marieta Santos; 9- EEM Theolina de Muryllo Zacas; 10- EEM São Francisco da Cruz; 11- EEM Liceu de Itarema Valdo de Vasconcelos Rios; 12- EEM Luzia Araújo Barros; 13- EEM Prefeito José Maria Monteiro; 14- EEM Francisco Araújo Barros; 15- EEM José Teixeira de Albuquerque; 16- EEM Ricardo de Sousa Neves; 17- EEM Francisco Porciano Ferreira; 18- EEFM Carminha Vasconcelos.

Como inovação do trabalho realizado, destacam-se as seguintes ações:

- (i) Formação sistematizada dos professores da rede estadual com o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal e desenvolvimento das ações durante o ano letivo nas escolas;
- (ii) Socialização para os Coordenadores Escolares e PCA (Professor Coordenador de Área) sobre uma proposta Curricular com inserção dos Temas Transversais/Educação Fiscal;
- (iii) Realização de seminários/palestras in loco (nas escolas estaduais) com o tema Educação Fiscal e Cidadania;
- (iv) Realização do Fórum Regional de Educação Fiscal na Crede 3;
- (v) Realização do concurso regional de redação com o tema Educação Fiscal e Cidadania;
- (vi) criação do Blog da 3ª Crede, a fim de disseminar as ações, textos, comentários, palestras, fotos e outros, dos trabalhos realizados. (3credeeducacaofiscalecidadania.blogspot.com)

4 EFICIÊNCIA NO USO DE RECURSOS PÚBLICOS: RESULTADOS DOS TRABALHOS DESENVOLVIDOS NAS ESCOLAS ESTADUAIS DA CREDE 3

Depois da implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal, alunos, professores e comunidade escolar passaram a valorizar mais o patrimônio público, a desenvolver o hábito de um consumo sustentável dentro das escolas, evitando o desperdício de água, a valorização do material didático recebido, a não degradação dos prédios escolares e a uma maior conscientização relacionada a prática da cidadania e ao controle dos gastos públicos, vejamos as evidências:

Exemplo 1: Desenvolvimento de um Projeto Pedagógico no Centro de Educação de Jovens e Adultos CEJA Padre Antônio Tomás/ Tema – Conscientização Tributária: um caminho para o exercício da cidadania.

Cronograma.

AÇÕES	DISCIPLINAS	PERÍODO DE REALIZAÇÃO
Divulgar o projeto aos alunos e comunidade escolar.	Português.	Fevereiro de 2012.
Realizar no período letivo proposto, duas palestras sobre Educação Fiscal, Sistema Tributário Nacional e valorização do Patrimônio Público.	Geografia.	1º Semestre e 2º Semestre.
Realizar entrevistas com gestores públicos, vereadores, conselhos escolares e conselhos municipais de educação, saúde e assistência social para o entendimento do funcionamento da administração desses órgãos públicos.	Português, Matemática, História, Filosofia e Sociologia.	Março de 2012.
Fazer uma entrevista com o coordenador financeiro do CEJAPAT para o entendimento do processo financeiro dessa unidade escolar.	Matemática.	Abril de 2012.
Executar debates entre classes acerca de assuntos relacionados aos tópicos de educação fiscal, controle social, elaboração e execução de orçamento público.	Matemática, Português, História, Filosofia e Sociologia.	Maior de 2012.
Aplicar pesquisas para identificar quais impostos e o valor da alíquota incidente sobre determinados tipos de produtos e serviços.	Matemática e Geografia.	Junho de 2012.
Conscientizar os alunos sobre a importância da adoção de atitudes éticas e valorização dos recursos públicos.	Sociologia e Filosofia.	Maior de 2012.

Exemplo 2: Realização de uma Blitz Educativa com aplicação de pesquisa a comunidade Escolar; Encenação de peça teatral sobre “Patrimônio Público” com a finalidade de desenvolver uma maior conscientização aos alunos sobre a preservação e o uso eficiente dos recursos públicos ofertados a população. Ações realizadas pela EEEP Júlio França município de Bela Cruz-CE (2012).

Trecho do relatório enviado pela Coordenação Escolar:

Na II BLITZ DA EDUCAÇÃO FISCAL: foram realizadas coleta de dados, criação de gráficos e exposição destes. No mês de outubro de 2012, a equipe preparou e ensaiou uma peça teatral acerca do subtema "Patrimônio Público". Ainda no mesmo mês, cartazes foram, pelo grupo, criados e expostos nas galerias da escola.

Exemplo 3: Atividades realizadas na EEM Theolina de Muryllo Zacas após a formação dos professores no Curso de Disseminadores da Educação Fiscal:

- Inserção da temática Educação Fiscal nas aulas de Matemática;
- Divulgação de materiais informativos no painel da escola despertando a curiosidade de grande parte dos educandos, por apresentar de formas diversas;
- Desenvolvimento de um projeto científico com o tema Educação Fiscal.

As ações estenderam-se com os alunos do ensino fundamental da rede municipal de Bela Cruz, sendo estas muito proveitosas porque, ao mesmo tempo em que se divulgou, também chamou à atenção dos adolescentes e das crianças para a questão da educação tributária e a prática da cidadania. Embora tenham sido momentos com curto intervalo de tempo, trouxeram um tema nunca antes trabalhado com os mesmos.

Outra relevante ação nesta escola foi à distribuição de panfletos e botons, permitindo, assim, que as informações sobre Educação Fiscal chegassem a lugares mais distantes e, conseqüentemente, disseminassem essa ideia. Práticas como essas sempre mostram resultados satisfatórios.

Exemplo 4: Trabalho da Crede 3 em implementar o Programa Nacional de Educação nas escolas estaduais da região (2012-2013):

- Sensibilização e Apresentação do Curso de Disseminadores da Educação Fiscal para professores durante a semana pedagógica;
- Processo de inscrição dos cursistas nos prazos estabelecidos; Realização de dois momentos presenciais durante o período do curso;
- Acompanhamento sistemático ao desempenho dos cursistas: e-mail, fax, telefone, msn, atendimento individual e visitas in loco;
- Acompanhamento aos Planos de Ações e Projetos a serem implementados pelos cursistas.

Exemplo 5: Acompanhamento aos Planos de curso dos professores e aos Projetos desenvolvidos por conta do Curso de Disseminadores da Educação Fiscal 2011/2012.

Exemplo 6: Aprovação no Curso de Disseminadores da Educação Fiscal em 2011.

2011.1	Nº INSCRITOS	APROVAÇÃO	%
	25	25	100,00%
2011.2	Nº INSCRITOS	APROVAÇÃO	%
	15	15	100,00%

FONTE: Dados da Escola de Administração Fazendária (Esaf).

Exemplo 7: Ações da Crede 3 em 2012:

- Apresentação do PNEF durante a semana pedagógica e das sugestões de conteúdos sobre a Educação Fiscal para serem estudados nas diversas disciplinas;
- Socialização para os Coordenadores Escolares e PCA's da proposta curricular com inserção dos temas transversais: Educação Fiscal;
- Realização de palestras e/ou seminários nas escolas estaduais com o tema: Educação Fiscal e Cidadania;
- Acompanhamento a implementação dos Planos de Ações dos cursistas (2011 e 2012);
- Alimentação do blog Educação Fiscal/3ªCrede: (www.3credeeducacaofiscalecidadania.blogspot.com)

5 MAIS EVIDÊNCIAS DO TRABALHO DA CREDE 3: 2011 E 2012

- Avaliações das escolas estaduais contemplando o tema Educação Fiscal.
- Palestras Itinerantes: Educação Fiscal e Cidadania – 2011 / 2012, realizadas pela Coordenadora Regional Erlane Muniz de Araújo Martins nas escolas: EEM José Teixeira de Albuquerque; EEFP Júlio França
- Experiência Exitosa / 2012: PROJETO DE EDUCAÇÃO FISCAL DA EEM THEOLINA DE MURYLLO ZACAS/ CREDE 3 É SELECIONADO PARA FEBRACE.

A EEM Theolina de Muryllo Zacas, de Bela Cruz-CE, representou a Crede 3/Acaraú na FEBRACE 2012 com três projetos escolares, entre esses, o projeto Educação Fiscal como pressuposto para cidadania: os resultados de uma prática na escola. O referido trabalho objetiva oferecer à comunidade escolar conhecimentos que conduzam a uma prática cidadã de transformação social, por meio de debates e reflexões fundamentais para a compreensão da função socioeconômica do tributo incentivando o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos pela sociedade.

6 APRENDIZADO ORGANIZACIONAL E RESPONSABILIDADE SOCIAL

A Educação Fiscal é pressuposto para a cidadania. Assim, realizar atividades que desenvolvam uma consciência cidadã, com base na Educação Fiscal, promove a evolução da sociedade, uma vez que um cidadão bem informado é participativo e está sempre apto a promover mudanças, enfim, a lutar pela boa aplicação dos nossos recursos fiscalizando o Executivo.

Para que o conhecimento adquirido no decorrer da implementação das ações do PNEF nas escolas estaduais da Crede 3 não seja esquecido, é necessário que se tenha permanência na vida da comunidade escolar temáticas e atitudes voltadas para Cidadania. E isso estamos conseguindo nas

unidades em que o programa está sendo bem desenvolvido. É necessário, ainda, que essa ideia ultrapasse fronteiras, atingindo outros grupos sociais, tornando-se veículo de sensibilização e transformação para o livre exercício da cidadania, tendo na escola o agente principal dessa nova maneira de ver, ser e conviver, incentivando a todos a agirem como seres transformadores de si mesmo e do meio em que vivem.

A escola é um espaço de construção de conhecimento e reflexão crítica para situação vigente da comunidade em que está inserida. Despertar a consciência fiscal com o objetivo de incitar a população a acompanhar a aplicação dos recursos arrecadados pela Administração Pública favorece a população em geral. A desigualdade social presente em nosso país está estampada por todos os locais em que transitamos. Logo, o cidadão deve conscientizar-se da importância do tributo, pois é por meio deste instrumento que as desigualdades sociais podem ser reduzidas, promovendo, assim, uma justa redistribuição de renda nacional.

7 RELEVÂNCIA DO PROJETO E POSSIBILIDADE DE MULTIPLICAÇÃO

Quando se passa a ter consciência do poder de influenciar e decidir, um novo mundo pode ser vislumbrado. A Educação Fiscal poderá ser este caminho de estimulação para o exercício de uma postura ativa na decisão sobre gestão dos recursos públicos. E é só neste sentido que se pode entender a cidadania: oportunizando à pessoa a compreensão do valor social dos tributos; logo, possibilitando a ela participar da vida do governo e de seu povo. Dessa forma, de acordo com o exposto, percebemos que a Educação Fiscal é um importante meio de conscientização para a cidadania, desde as experiências escolares a situações cotidianas.

O Programa Nacional de Educação tem possibilidade de ser implementado em todas as escolas estaduais do Ceará, favorecendo uma maior conscientização de alunos e professores sobre os gastos com recursos públicos. Para ser aplicado com sucesso, o PNEF deve acontecer nas Crides com um maior envolvimento de quem coordena esse processo.

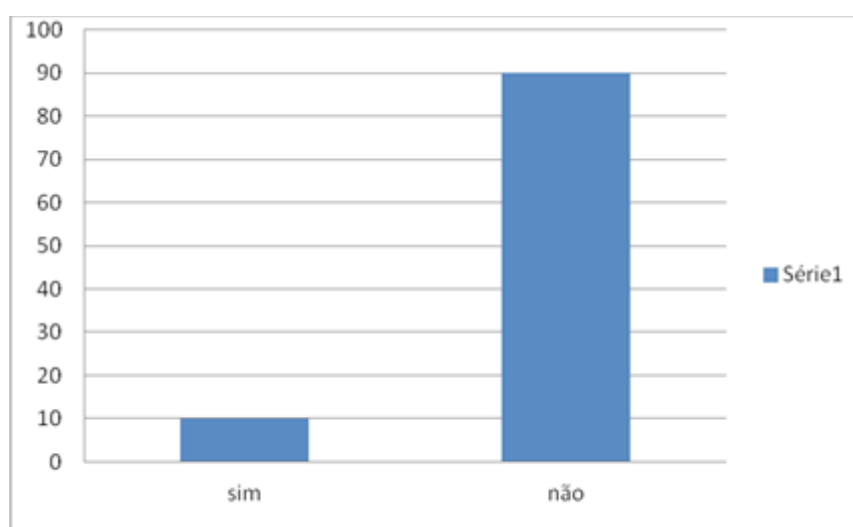
8 SATISFAÇÃO DOS CIDADÃOS

Os resultados observados mostram-se positivos em virtude da demonstração de interesse pelas atividades e ações desenvolvidas nas escolas em relação ao desenvolvimento do Programa Nacional de Educação Fiscal. Por parte do público alvo atendido, observa-se demonstração de atitudes que revelam a compreensão de que a participação social só é possível em um ambiente democrático e de que esses primeiros passos na escola são importantes para a fiscalização de seu próprio dinheiro, sendo, assim, requisito fundamental para a construção de uma sociedade melhor.

Observemos, como um exemplo, os resultados alcançados por uma escola estadual da Crede 3, onde o programa foi implementado. A aplicação de questionários foi realizada com os alunos da EEM Professora Theolina de Muryllo Zacas, ocorrendo da seguinte forma: dos 451 alunos matriculados, fizemos uma amostragem de 7 alunos por turma, totalizando 77 alunos no geral. Esses alunos responderam a algumas perguntas, que foram analisadas antes e após a realização de ações com a temática Educação Fiscal na Escola.

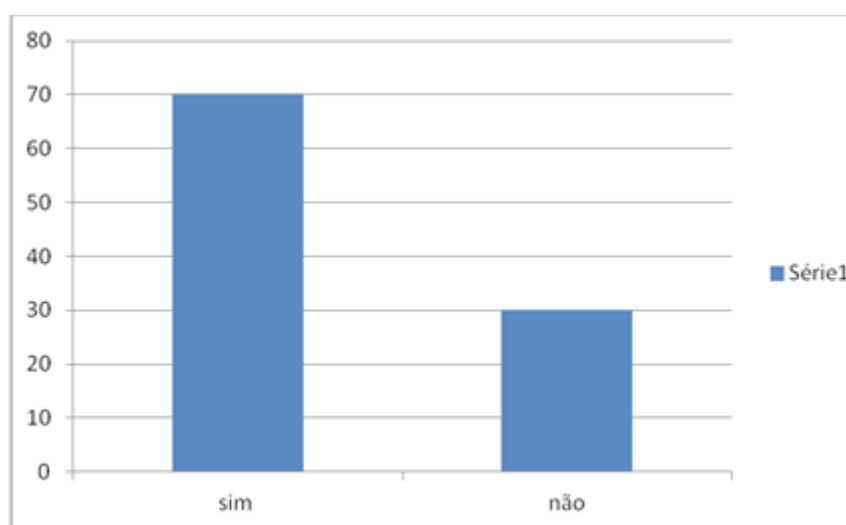
Perguntamos se os alunos costumam fiscalizar as contas da escola onde estudam e do município, no início apenas 10% tinham interesse em fiscalizar essas contas. Após a realização das atividades com o Programa de Educação Fiscal, 70% passaram a fiscalizar essas contas.

Gráfico 1: Resultado inicial com estudantes



Fonte: 2012 Tabulações de dados Aline Santos.

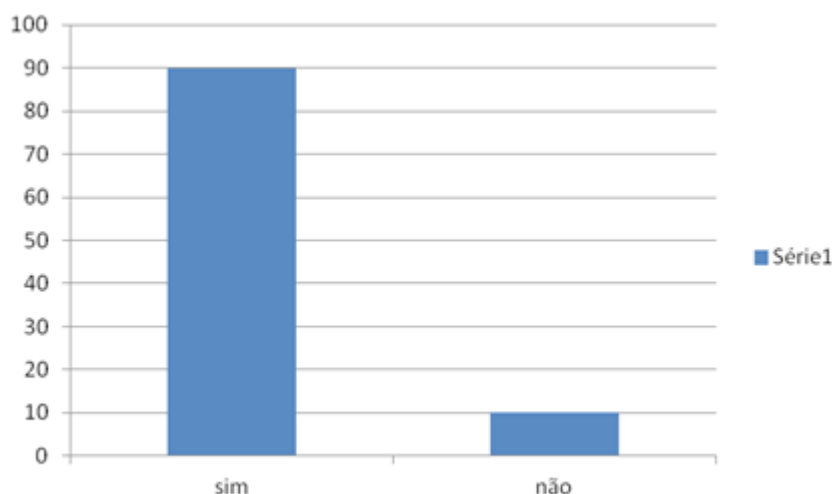
Gráfico 2: Resultado inicial com estudantes



Fonte: 2012 Tabulações de dados Aline Santos.

Outro questionamento realizado foi se os alunos consideravam a Educação Fiscal importante para o exercício da cidadania. O questionário inicial apresentou boas respostas, 90% dos alunos disseram que sim e, após a aplicação das ações, esse percentual melhorou chegando a 100% dos alunos.

Gráfico 3: Importância da Educação Fiscal para o exercício da cidadania.



Fonte: 2012 Tabulações de dados Aline Santos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Aqueles e aquelas que participaram e participarão (ênfatisa-se é um projeto de continuidade) de alguma ação desenvolvida com o Programa de Educação Fiscal nas escolas estaduais certamente terão subsídios não só para esclarecer a outros, mas também para realizar e incentivar práticas cidadãs. Como nos diz (XEREZ, 2008, p. 450): “A escola é o espaço que tem como função social ensinar essa estimulação, a autonomia da autoconstrução, consciência política e social, porque cidadania é algo construído e conquistado através da plena consciência dos direitos e deveres, e da criticidade do mundo”.

A cidadania cresce e se afirma na sociedade, na medida em que os indivíduos adquirem direitos e ampliam sua participação e para que essa seja eficaz é imprescindível o conhecimento. No que se refere aos tributos, é de suma importância que a população conheça com mais detalhes esse assunto.

Assim, acredita-se que os esclarecimentos aos participantes de ações envolvendo o tema educação fiscal irão repercutir na comunidade e, conseqüentemente, no município, estado e país, cumprindo, assim, o papel de disseminadores. Além do mais, teremos uma parcela maior da população consciente do direcionamento dos recursos e capaz de fiscalizá-los.

Dado o exposto, a escola é um espaço de construção de conhecimento e reflexão crítica para situação vigente da comunidade em que está inserida. Portanto, quando se passa a ter consciência do poder de influenciar e decidir, um novo mundo pode ser vislumbrado. A Educação Fiscal poderá

ser este caminho de estimulação para o exercício de uma postura ativa na decisão sobre gestão dos recursos públicos. E é só neste sentido que se pode entender a cidadania: oportunizando à pessoa a compreensão do valor social dos tributos; logo, possibilitando a ela participar da vida do governo e de seu povo. Dessa forma, de acordo com o que já foi mencionado, percebemos que a Educação Fiscal é um importante meio de conscientização para a cidadania, desde as experiências escolares a situações cotidianas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOBBIO, Norberto. **A era dos Direitos**. São Paulo: Campus, 1992.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição República Federativa do Brasil**. 12. ed. São Paulo: Rideel, 2011

_____. Ministério da Fazenda. Escola Superior de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). Cadernos temáticos I, II, III e IV. 4.ed. Brasília: Esaf, 2009

CARTA DA TERRA. Disponível em: www.cartadaterra.org.br. Acesso em: 10 set. 2011.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Olho vivo no dinheiro Público**. Disponível em: www.cgu.gov.br. Acesso em: 10 set. 2011.

_____. **Portal da Transparência**. Disponível em: www.portaldatransparencia.gov.br>. Acesso em: 10 set. 2011.

FERREIRA, A. B. de H. Míni Aurélio. **O Dicionário da Língua Portuguesa**. 6. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

OECD. **Organisation for Economic Co-operation and Development**. Disponível em: <http://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=>. Acesso em: 10 set. 2011.

PINSK, J. **Cidadania e Educação**. São Paulo: Contexto, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

XEREZ, Antonia Solange Pinheiro. **Educação e cidadania: ampliando os espaços de inclusão**. Fortaleza: Gráfica e Editora LCR, 2008.

PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL DE FORTALEZA: UM LEGADO DE CIDADANIA

Leonardo Costa de Almeida¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 Um olhar sobre educação fiscal. 2 Em Fortaleza é assim: quem leva as finanças à sério, leva prêmio. 2.1 Comunicação alternativa e popular. 2.2 Palestras e seminários. 2.3 Resultados do Prêmio Sefin. 3 Outros instrumentos para disseminação da educação fiscal. 3.1 Enquetes teatrais. 3.2 Publicações. 3.3 Reformulação do portal. 4 PEF Fortaleza: um legado de cidadania. 5 Cief. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

O desafio de estruturar, implantar e promover ações de educação fiscal não é tarefa das mais fáceis, ainda mais quando se trata de uma cidade como Fortaleza, capital do Estado do Ceará, onde os índices de desigualdade social ainda são bastante alarmantes. Para se ter uma ideia, no final do ano de 2012, relatório produzido pelas Nações Unidas, denominado *State of the World Cities*, colocou Fortaleza no mapa das dez cidades mais desiguais do mundo.

O relatório mostrou que apenas 7% da população de Fortaleza detém 26% de toda a riqueza. Os serviços públicos, ainda escassos diante da demanda, não conseguem atingir os cidadãos que estão à margem e que, muitas vezes, não sabem a importância da sua própria voz no processo decisório das políticas públicas.

O cenário que parece desanimador, surge como um desafio ao Poder Público que, entre tantas outras obrigações, também precisa garantir justiça social e plenas condições de participação e cidadania a todos. Diante disso, inquietações de toda ordem vêm à tona: quais as alternativas para mudar essa realidade? Que instrumentos podem ser utilizados para aproximar o cidadão do Poder Público? Que espaços podem ser ocupados? Como chegar a eles?

Em 2005, ao assumir a Secretaria de Finanças da Prefeitura de Fortaleza, o economista Alexandre Sobreira Cialdini escolheu o caminho da educação fiscal. No ano seguinte, deu início a primeira iniciativa na busca por uma consciência crítica, onde o cidadão pudesse reconhecer a importância do Fisco na manutenção e promoção de políticas públicas.

Sempre guiado pelas diretrizes que norteiam esta temática, foi na gestão do economista que

¹ Jornalista, com especialização em Comunicação e Jornalismo Político pela Universidade de Fortaleza, coordenou o Programa de Educação Fiscal de Fortaleza, é tutor de educação a distância (educação fiscal) pela Escola de Administração Fazendária. Atualmente, é assessor de comunicação na Prefeitura de Fortaleza. E-mail: leonardocosta2@gmail.com.

Fortaleza foi elevada ao patamar de primeira capital a institucionalizar, como política de Estado, por meio de lei, um Programa de Educação Fiscal. De 2006 a 2012, diversos instrumentos e ações foram criados no intuito de estimular à discussão acerca da participação cidadã, além de conscientizar para a função socioeconômica dos tributos.

O trabalho desenvolvido por Fortaleza neste período ganhou consistência e destacou-se de forma insusgente entre os municípios brasileiros. Neste artigo, pretendemos apresentar e discutir esta experiência à luz dos três principais eixos que norteiam a educação fiscal (valores, cidadania e cultura) e na busca por uma relação harmoniosa e participativa entre o Poder Público e o cidadão por meio do estímulo ao exercício pleno da cidadania.

1 UM OLHAR SOBRE EDUCAÇÃO FISCAL

As transformações da sociedade, o avanço das novas tecnologias da informação, os novos meios de comunicação, os instrumentos ofertados pelo Poder Público, as diversas formas de se relacionar com a cidade, com o bairro em que vivemos e até mesmo com os grupos que frequentamos se configuram em importantes ferramentas à disposição dos cidadãos.

Na área de finanças públicas, por exemplo, é a partir de meios como a internet que os governos federal, estadual e municipal tentam manter um canal direto com o cidadão na prestação de contas do dinheiro público e de tudo que é aplicado e investido.

Desta forma, os governos, seja por iniciativa própria ou mesmo por cobrança da sociedade, têm buscado implementar ações para gerar transparência e clareza nas informações e decisões, de maneira a garantir os direitos de cidadania e o exercício do controle social.

Marshall (1967, p. 82), ao discutir a noção de direitos de cidadania, destaca que “para que a igualdade nos exercício dos direitos seja alcançada, coloca-se a necessidade de instrumentos que promovam a garantia de sua efetivação”.

Seguindo esta linha de raciocínio, podemos considerar que o Poder Público, compreendido aqui como o Estado Democrático Brasileiro, assume uma responsabilidade primordial na garantia dos direitos de cidadania, uma vez que é ele o responsável pela validação de normas e implementação de medidas que promovam, efetivamente, tais direitos.

Não é difícil perceber que a relação entre poder público e sociedade ainda acontece de forma árida. Muitas vezes, o cidadão não se sente parte daquilo que lhe ofertado ou não percebe a presença do Estado quando utiliza um serviço público. Por mais simples que pareça, a participação do Estado está presente nas menores ações corriqueiras como garantir giz para que o professor possa ensinar.

Diante disso, a ideia de educação fiscal se configura como um forte instrumento pedagógico de ensino e sensibilização para fomentar a cidadania e promover uma relação harmoniosa e participativa entre o Poder Público e o cidadão.

De acordo com Rivillas, em artigo publicado no livro Educação Fiscal e Cidadania, “a educação fiscal é um processo de ensino e aprendizagem baseado em três eixos – valores, cidadania e cultura fiscal – e que tem como objetivo fomentar uma cidadania participativa e consciente de seus direitos e obrigações” (In: VIDAL, 2010, p.24).

Ainda segundo o autor, entende-se por valores a possibilidade de uma construção crítica sobre a importância do tema desde a escola, que pode ser considerada o primeiro espaço de discussão com o qual as crianças têm contato, propício para o desenvolvimento livre de cada indivíduo. É na escola que se promovem as primeiras discussões acerca dos interesses individuais e coletivos. Já os conceitos de cidadania e cultura fiscal, podem ser entendidos como elementos complementares para a garantia dos direitos e deveres de cada cidadão. O primeiro está ligado à participação democrática, e o segundo se trata de uma formação ético-cidadã onde se constrói uma consciência crítica, reconhecendo a importância dos tributos na garantia do bem comum e da correta aplicação deles de forma transparente.

No Brasil, o Estado do Ceará foi um dos pioneiros, em 1998, na implantação de um Programa Estadual de Educação Fiscal (PEF). O Programa estabeleceu-se a partir de orientação do Confaz de 1996, que deliberava acerca da constituição de um Grupo Estadual de Educação Tributária (Gete), hoje denominado Grupo Estadual de Educação Fiscal (Gefe), para implantar e viabilizar as diretrizes do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

Mobilizado pela causa da educação fiscal, em Fortaleza, o economista Alexandre Sobreira Cialdini, ao assumir a Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura, em 2005, decidiu investir no tema e empreendeu diversas ações no intuito estimular, fortalecer e disseminar a educação fiscal no município.

Desde então, inúmeras ações e iniciativas foram implementadas para gerar informação, transparência e clareza com as finanças públicas da cidade. A partir de 2006, foram veiculados os primeiros instrumentos, apresentados de maneira simples e didática, que facilitavam o controle social e estimulavam o exercício pleno da cidadania na capital cearense.

As medidas adotadas pela Secretaria Municipal de Finanças buscavam impactar na produção de conteúdos acadêmicos e pedagógicos no intuito de promover a discussão democrática acerca de temas relacionados às finanças públicas. Entre principais ações adotadas, destaca-se o Prêmio Sefin de Finanças Municipais, primeira iniciativa de educação fiscal da Prefeitura de Fortaleza, criada para envolver três das principais esferas da sociedade: a academia, a imprensa e a escola.

A partir daí, outras ações foram desencadeadas, como apresentaremos a seguir, até a formalização da Lei Municipal n. 9.825/2011, que instituiu o Programa de Educação Fiscal de Fortaleza (PEF Fortaleza), responsável por colocar a cidade como a primeira capital do país a instituir um Programa de Educação Fiscal, com recursos garantidos em orçamento, orientando para a inclusão do tema de forma transversal nas escolas públicas do município.

Para isso, diversos atores externos foram sensibilizados, mobilizados e incluídos no processo de disseminação da educação fiscal. Crianças, professores, estudantes universitários, artistas, músicos, jornalistas, comunicadores populares, cineastas, profissionais de tecnologia da informação, servidores públicos, executivos, pais, mães, todos engajados pela mesma causa: fazer valer seus direitos de cidadania.

2 EM FORTALEZA É ASSIM: QUEM LEVA AS FINANÇAS À SERIO, LEVA PRÊMIO

Em 2006, a Prefeitura de Fortaleza, por intermédio da Secretaria Municipal de Finanças, instituiu o Prêmio Sefin de Finanças Municipais por meio da aprovação do Decreto nº 12.096, que tem por objetivo estimular as pesquisas nas áreas Finanças, Tributação, Auditoria, Contabilidade, Direito, Economia e Tecnologia da Informação, além da produção de conteúdos jornalístico, por parte da imprensa, acerca da administração pública municipal.

O Prêmio Sefin pode ser considerado o projeto piloto entre as ações de educação fiscal que seriam promovidas posteriormente pelo Município de Fortaleza. Em sua primeira edição, no ano de 2007, o Prêmio buscava estimular a discussão democrática das finanças municipais em apenas duas grandes áreas: universidade e imprensa.

A experiência proveitosa e os resultados obtidos com esta edição do prêmio levaram a Secretaria Municipal de Finanças a reformular a proposta e incorporar a escola como nova área de atuação para as ações de educação fiscal.

Em 2008, a segunda edição do Prêmio foi lançada já com a nova proposta, apoiada em três linhas de atuação: a **primeira**, o estímulo à pesquisa nas áreas de Finanças, Tributação, Auditoria, Contabilidade, Direito, Economia e Tecnologia da Informação aplicada à administração pública municipal; a **segunda**, o reconhecimento do trabalho dos jornalistas locais na abordagem das finanças públicas em âmbito municipal; e a **terceira**, o incentivo ao ensino da educação fiscal nas escolas da rede pública e privada.

Pelos termos do Regulamento do Prêmio Sefin, os participantes poderiam concorrer em diversas categorias listadas a seguir:

Na **área de pesquisa**, estudantes de graduação e profissionais graduados ou com pós graduação poderiam concorrer com artigos científicos, monografias, dissertação de mestrado ou tese de doutorado. Na **área de imprensa**, profissionais de comunicação poderiam concorrer nas categorias de jornalismo impresso, radiojornalismo e telejornalismo. Os vencedores recebiam prêmios em dinheiro e publicação dos trabalhos nos Anais do Prêmio Sefin. Em contrapartida, os trabalhos apresentados eram utilizados para a otimização da atividade fazendária no município.

Já na **área escola**, alunos da rede pública e privada de ensino, com faixa etária entre 6 e 17

anos, podiam concorrer com desenho e frase, redação, poesia ou paródia relacionados com temas de educação fiscal e cidadania. Já os professores de ensino fundamental e médio poderiam participar desenvolvendo projetos pedagógicos de educação fiscal, aplicáveis à sala de aula.

A premiação para esta área era composta por produtos para os alunos vencedores e gratificação em dinheiro para os professores por estimularem a educação fiscal em sala de aula.

Todos os trabalhos inscritos eram avaliados por uma comissão, formada por representantes de entidades de classe, ligadas às áreas envolvidas no Prêmio, bem como professores universitários e outros profissionais de imprensa e educação. A comissão avaliadora não tinha acesso a nenhuma informação que pudesse identificar o candidato.

2.1 Comunicação alternativa e popular

Em 2011, compreendendo a importância de disseminar a educação fiscal em locais onde, muitas vezes, a grande mídia ou os instrumentos de formação promovidos pelo poder público não chegam, o Prêmio abriu espaço para a participação de comunicadores populares e alternativos.

Desta forma, profissionais de rádios comunitárias e rádios-escola poderiam participar com a produção de conteúdos radiofônicos, em veículos de comunicação popular e alternativa. De acordo com Girardi e Jacobus, entende-se como rádios comunitárias aquelas que “têm a intenção de funcionamento democrático, abrindo suas portas, e estimulando a participação da comunidade onde estão inseridas” (GIRARDI; JACOBUS, 2009).

Ou seja, ao incluir a comunicação popular e alternativa entre as categorias do Prêmio Sefin, a Secretaria Municipal de Finanças buscava inserir a educação fiscal neste espaço voltado para as temáticas locais da comunidade em que estes veículos estavam inseridos, distante de interesses comerciais que, muitas vezes, inibem uma produção crítica e formadora.

No intuito de dar mais subsídios às produções radiofônicas de comunicação popular, o Prêmio Sefin elaborou uma capacitação para cerca de 30 comunicadores, no intuito de prepará-los para conhecer mais sobre a importância das finanças e da educação fiscal para o exercício da cidadania. A capacitação teve carga horária de 8 horas/aula e contou com participação de representantes de rádios comunitárias, portais de bairro e rádios-escola. A iniciativa teve o apoio pedagógico do Grupo de Educação Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e do Núcleo de Comunicação Popular e Alternativa da Prefeitura de Fortaleza. Para concorrer, os programas deveriam, obrigatoriamente, serem produzidos em um dos seguintes formatos: debate, entrevista, rádio-novela ou ráiodrama.

2.2 Palestras e Seminários

O Prêmio Sefin também promoveu diversos seminários e palestras no intuito de instigar e enriquecer o debate acerca da educação fiscal. Com esta linha de atuação, o Prêmio trouxe à Fortaleza diversos intelectuais e pessoas de renome nacional e internacional como o Senador Eduardo Suplicy; a especialista em Gestão Fiscal e Municipal do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Fátima Cartaxo; o coordenador da Área Internacional do *Instituto de Estudios Fiscales* (IEF/ES), Bienvenido Pascual Encuentra; o jornalista Luis Nassif; entre outros.

2.3 Resultados do Prêmio Sefin

Nas seis edições realizadas entre os anos de 2007 e 2012, o Prêmio Sefin de Finanças Municipais contabilizou aproximadamente 5.500 inscrições, considerando todas as categorias disponíveis. Veja abaixo a evolução dos números:

ANO	Nº DE INSCRITOS
2007 ²	12
2008	371
2009	740
2010	824
2011	1.222
2012	1.272
TOTAL	4.441

Ou seja, o crescimento no número de inscrições foi notório. Percebe-se que, a cada o ano, o Prêmio Sefin se consolidava ainda mais, atingindo uma maior parcela de cidadãos. No total das seis edições, o Prêmio Sefin entregou 156 prêmios nas diversas categorias. Somente na área de pesquisa, 53 trabalhos acadêmicos foram contemplados. Na área de imprensa, 31 matérias jornalísticas de veículos impressos, radiofônicos, televisivos e de comunicadores populares foram premiadas.

Na área escola, 63 alunos receberam prêmios pelos trabalhos produzidos sobre educação fiscal e cidadania. Além disso, 09 professores também foram contemplados por desenvolverem projetos pedagógicos de educação fiscal, aplicáveis à sala de aula.

3 OUTROS INSTRUMENTOS PARA DISSEMINAÇÃO DA EDUCAÇÃO FISCAL

No período que compreende os anos de 2006 a 2012, a Secretaria Municipal de Finanças tam-

² Nesta edição, o Prêmio Sefin contava apenas com as áreas de pesquisa e imprensa, ainda não contemplando artigos científicos.

bém elaborou diversos instrumentos didáticos para auxiliar na formação cidadã e estimular a aplicação da educação fiscal de forma transversal nas mais diversas áreas.

3.1 Esquetes teatrais

Além do Prêmio Sefin de Finanças Municipais, a Secretaria elaborou duas esquetes teatrais que trabalhavam, de forma lúdica, a importância dos tributos e da cidadania para garantia de serviços e manutenção da cidade.

A primeira esquete, intitulada “Os Primos”, apresenta os principais tributos brasileiros e a importância do pagamento deles para a cidade, o Estado e o país. O enredo se por meio do diálogo entre três personagens, que possuem relação de parentesco e vivem em situações de financeiras diferentes. O primeiro é rico, o segundo é um artista pobre e a terceira uma estudiosa e ativa cidadã que vai buscar, na educação fiscal, maneiras para esclarecer as dúvidas do primo artista, na tentativa de torná-lo mais consciente de seu papel na sociedade.

Desde 2006, quando foi lançada, a esquete se apresentou em associações, igrejas, comunidades e outras entidades representativas da sociedade civil. Em 2007, a esquete foi utilizada durante as Assembleias do Orçamento Participativo de Fortaleza, como mais um instrumento para facilitar a compreensão por parte dos cidadãos que deliberavam suas demandas para a cidade.

Devido ao sucesso de “Os Primos”, em 2008, a Secretaria Municipal de Finanças resolveu produzir mais uma esquete teatral. Desta vez, para tratar especificamente da importância do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial (IPTU) no reordenamento da cidade.

Assim, surgiu “O Casório”, mais uma ferramenta utilizada pela Secretaria Municipal de Finanças na disseminação da educação fiscal. Com linguagem simples e regional, o enredo apresentava a história do conturbado matrimônio entre Cazandra e Cazé que, para se casarem, precisavam estar em dia com o IPTU da cidade.

O texto trabalhava questões importantes ligadas à participação cidadã e o retorno que o cidadão espera do Poder Público. Além disso, a esquete ainda desenvolvia ideias como a importância de realizar justiça fiscal com justiça social.

No intuito de atingir o maior público possível, além de outros espaços em que o teatro não alcança, a Secretaria Municipal de Finanças converteu as duas esquetes em vídeos, formato DVD, que foram distribuídos em escolas, instituições e entidades representativas de classe.

3.2 Publicações

Diversos conteúdos didáticos como manuais, cartilhas e guias que facilitavam o entendimento das finanças públicas por parte dos cidadãos também foram criados. Entre os primeiros, estão: “Lei de Responsabilidade Fiscal – Guia Prático do Cidadão” e “Por dentro do Orçamento Público”.

Ambos foram distribuídos para imprensa, órgãos governamentais, empresas privadas, associações, sindicatos, etc.

A partir daí, a Secretaria Municipal de Finanças desencadeou a publicação de outros materiais com as mais diversas temáticas. Vejamos a seguir:

- **“Manual de Orientação da Programação Orçamentária e Financeira”**, que explica o papel do gestor e dos diretores administrativos e financeiros dos órgãos da administração direta e indireta e apresenta o fluxo da despesa orçamentária da Prefeitura. O documento foi entregue a todos os gestores e Diretores Administrativos Financeiros.
- **“Manual do Investidor”**, publicação que tem por objetivo apoiar as decisões dos investidores na cidade de Fortaleza. O manual apresenta elementos essenciais que caracterizam o Programa Municipal de Incentivos Fiscais para Fortaleza, não só em termos normativos, mas também no que diz respeito às nuances necessárias ao amadurecimento das decisões empresariais.
- **“A cartilha IPTU”**, trata-se de um documento que tem o objetivo de informar a população sobre a importância do IPTU para arrecadação do Município e para o reordenamento urbano da Cidade. A cartilha também esclarece dúvidas sobre a cobrança do imposto e orienta sobre procedimentos.
- **“Cartilha da Transparência”**, publicação que tem o objetivo de orientar o cidadão sobre as ferramentas disponibilizadas pela Prefeitura para garantir à população acesso fácil e didático às finanças públicas municipais. O material ainda apresenta como o cidadão pode acompanhar a aplicação dos recursos públicos e as principais punições aplicadas aos gestores que não obedecerem às condições e limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Por meio da Cartilha da Transparência, a Secretaria Municipal de Finanças ofereceu mais um instrumento democrático de participação, onde a sociedade pôde compreender de forma simples e transparente a relação entre a receita e despesa, além de conhecer outras ferramentas que auxiliam o cidadão no papel de agente fiscalizador de tudo que é aplicado com o dinheiro público.

Todo o material produzido foi disponibilizado na internet, no site da secretaria, por intermédio do endereço eletrônico: www.sefin.fortaleza.ce.gov.br.

3.3 Reformulação do portal

No início de 2005, o portal da Secretaria Municipal de Finanças foi reformulado e ganhou nova versão que contava com mais serviços e informações fiscais e financeiras, mantendo um canal direto com o cidadão e facilitando a fiscalização por parte dos órgãos de controle externo.

O portal passou a permitir consultas sobre situação financeira e cadastral e até acompanhar o andamento das pautas de julgamento do Contencioso Administrativo Tributário (CAT). Além disso, pe-

riodicamente, a Secretaria Municipal de Finanças publicava todos os relatórios estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) – além de todos os repasses do governo federal para o município, balanços gerais e balancetes mensais da Prefeitura.

3.4 Foco na escola

Em 2011, no intuito de consolidar ainda mais o trabalho desenvolvido, especialmente por meio do Prêmio Sefin, a Secretaria Municipal de Finanças ampliou as ações e focou ainda mais na escola. Em parceria com a Fundação Demócrito Rocha, a secretaria desenvolveu diversas ações que visam valorizar e estimular a discussão da educação fiscal em sala de aula, desde a infância.

A parceria entre as duas instituições resultou na criação de um Kit de Educação Fiscal, voltado para as escolas do ensino fundamental de Fortaleza, composto por jogos e dois livros paradidáticos. A função do kit era auxiliar pedagogicamente na aplicação do tema educação fiscal de forma transversal em sala de aula. O Kit foi distribuído em todas as escolas públicas do município.

Veja abaixo as ferramentas que compunham o kit:

- **Jogo de tabuleiro e dados** com a representação social da cidade (prefeitura, empresas, cidadãos, escolas, hospitais). Uma dinâmica de jogo com cédulas, pagamentos de impostos e seu retorno social.
- **Jogo da memória** contendo cartelas com associação positiva à cultura fiscal.
- **Grupo de fantoches** com os personagens de representação social: pai, mãe, filhos, professores, médicos, políticos. Tratava-se de uma atividade voltada para o desenvolvimento crítico dos jovens.
- **Dois livros paradidáticos** elaborados por escritores da literatura infantil cearense, abordando a importância dos tributos na manutenção dos serviços e políticas públicas do município e o exercício da cidadania.

Em 2012, a Secretaria Municipal de Finanças utilizou-se das ferramentas de tecnologia da informação para inovar e transformou o jogo de tabuleiro em um game virtual. A ação teve como objetivo garantir a inclusão digital e inserir uma nova linguagem aos instrumentos desenvolvidos no âmbito da educação fiscal.

O *game*, denominado “Educação Fiscal e Cidadania”, foi distribuído nas escolas da rede pública de Fortaleza e disponibilizado para *download* na internet, no portal da secretaria. Assim como na versão em tabuleiro, basicamente, o jogo buscava estimular a cidadania e garantir um maior conhecimento sobre finanças de uma forma divertida para as crianças.

Dos pontos de vista visual e funcional, o *game* foi todo desenvolvido em gráficos 3D e trazia

como cenário a cidade de Fortaleza, por meio de representações como a estátua de Iracema, o Estádio Presidente Vargas, etc. O *game* pode ser jogado individualmente ou em dupla e não precisa ser instalado no computador.

4 PEF FORTALEZA: UM LEGADO DE CIDADANIA

Em 31 de janeiro de 2012, a Secretaria Municipal de Finanças lançou, formalmente, o Programa de Educação Fiscal de Fortaleza (PEF Fortaleza). Por intermédio da Lei n. 9.825/2011, o Programa institucionalizou as ações já desenvolvidas pela secretaria, desde 2005, como políticas públicas do município de Fortaleza.

Pelos termos da referida Lei, o programa tem objetivo de estimular o pleno exercício da cidadania, promover campanhas de premiação aos contribuintes adimplentes com o fisco municipal, estimular a educação fiscal e a discussão das finanças públicas nas principais esferas da sociedade civil e, ainda, propiciar relação harmoniosa e participativa entre o cidadão e o Governo Municipal, conscientizando para a função socioeconômica dos tributos.

Para isso, a Lei orienta a criação de um Grupo de Educação Fiscal de Fortaleza (GEF Fortaleza), que ficará com, entre outras incumbências, a responsabilidade de planejar, executar e acompanhar ações de educação fiscal no município e, ainda, desenvolver novos projetos e instrumentos voltados para a disseminação da educação fiscal nas diversas esferas da sociedade. De acordo com a Lei, cabe ao GEF Fortaleza a captação de recursos para a sustentabilidade do programa.

Sendo assim, Fortaleza tornou-se a primeira capital brasileira a implantar um Programa de Educação Fiscal com tamanha abrangência, envolvendo o cidadão desde a infância. Vale destacar que a aprovação da Lei n. 9.825/2011 também cumpre a diretriz indicada pelo Ministério da Fazenda e Ministério da Educação (por meio da Portaria Interministerial nº 413, de 31 de dezembro de 2002) onde orientam os municípios a baixar os atos necessários para garantir a implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

Outro destaque que cabe ressaltar é que o Programa de Educação Fiscal de Fortaleza possui recurso garantido (por Lei) de 0,04% da Receita Corrente Líquida do Município, para assegurar as ações que serão desenvolvidas pela secretaria. Além disso, permite ainda que o município possa buscar parcerias público-privadas e com organismos multilaterais para a ampliação e desenvolvimento de novas atividades.

Outra inovação trazida por esta Lei no âmbito de Fortaleza é a inclusão da educação fiscal de forma transversal nas escolas públicas do município. Com o apoio do "PEF Fortaleza", as escolas municipais poderão incluir a educação fiscal em sala de aula, nos conteúdos programáticos do ano letivo, utilizando os recursos didáticos disponibilizados pela Secretaria Municipal de Finanças.

5 CIEF

No final de 2012, momento em que encerra-se o período temporal destinado a este artigo, a Secretaria Municipal de Finanças, em parceria com a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf), realizou o Congresso Internacional de Educação Fiscal (Cief 2012). O evento configurou-se como um espaço democrático de participação para o fortalecimento dos programas de educação fiscal nas três esferas de poder.

O Congresso teve como objetivo buscar estratégias de intensificação dos programas de educação fiscal, bem como descobrir, desenvolver e estimular práticas coletivas que auxiliem o processo de conscientização dos cidadãos sobre a importância da educação fiscal em nível internacional. Além disso, também abriu oportunidade para troca de experiências e práticas exitosas de educação fiscal desenvolvidas em todo o país.

Durante dois dias (27 e 28 de novembro), o Cief reuniu em Fortaleza diversos intelectuais que, juntos, ofereceram excelente contribuição para o aperfeiçoamento da política fiscal na perspectiva da cidadania e dignidade humana. Entre os conferencistas que participaram dos debates, destacam-se John Christensen (*Tax Justice Network*), Martin Soares (*Université Lumière Lyon 2*), Ladislau Dowbor (PUC-SP), Marciano Buffon (Unisinos), Carlos Alberto Barreto (Receita Federal), entre outros.

Ao todo, 500 vagas foram disponibilizadas para os mais diversos públicos: profissionais ligados a entidades de classe, universidades, imprensa, órgãos públicos, professores e cidadãos interessados em participar da discussão acerca da cidadania fiscal. Para garantir maior acesso, inclusive para aqueles que não puderam estar presentes, o evento foi veiculado ao vivo pela internet.

Ao final do Congresso, o auditor da Receita Federal do Brasil, Alberto Amadei, veiculou documento intitulado “Carta de Fortaleza”, traçando resultados essenciais que a experiência do Cief trouxe para o debate das políticas tributárias e sociais.

Na carta, ele destaca: “O CIEF-2012 realçou a perspectiva de um novo rumo à atuação estatal e consolidou importantes conclusões sobre as políticas tributárias e sociais contingentes, bem como seus impactos distributivos diretos e indiretos”.

Sem dúvida, o debate realizado neste Congresso teve papel essencial para a valorização da educação fiscal e ampliação da discussão em torno das ideias de justiça fiscal e cidadania.

Por outro lado, a Secretaria Municipal de Finanças também teve a oportunidade de apresentar, em nível internacional, as ações realizadas por Fortaleza na construção de uma sociedade mais justa e participativa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entre os anos de 2006 a 2012, a Prefeitura de Fortaleza, por intermédio da Secretaria Municipal de Finanças, desempenhou relevante papel na disseminação da educação fiscal e no estímulo ao exercício pleno da cidadania em diversas instâncias da sociedade.

Neste período, várias ações e instrumentos didáticos que facilitam a compreensão acerca da importância das finanças públicas e estimulam a relação harmoniosa entre o Poder Público e os cidadãos foram desenvolvidos pelo governo municipal. Entre eles, o Prêmio Sefin de Finanças Municipais, que incentiva a produção de pesquisas acadêmicas nas áreas de Tributação, Auditoria, Economia, Contabilidade, Direito e Tecnologia da Informação, voltadas para a administração pública municipal; reconhece o trabalho da imprensa na abordagem das finanças públicas do Município e, ainda, o estimula a educação fiscal na escola entre alunos das redes pública e privada de ensino.

Sem dúvida, o trabalho desenvolvido em Fortaleza ganhou consistência e insurgiu ao longo dos anos entre os municípios brasileiros. Especialmente após a aprovação da Lei n. 9.825/2011, que institucionalizou o Programa de Educação Fiscal de Fortaleza, a cidade conseguiu transformar educação fiscal em uma política pública, com recursos garantidos no orçamento municipal.

Desta forma, compreendemos que, por meio da educação fiscal, a Secretaria Municipal de Finanças cumpriu o compromisso, que aliás, é função do Poder Público, de garantir os direitos de cidadania e estimular a relação participativa entre o cidadão e o governo municipal. Assim, a secretaria compreendeu a importância da conscientização acerca da função socioeconômica dos tributos, inclusive na manutenção e desenvolvimento de políticas públicas ofertadas diretamente aos cidadãos.

O exemplo deixado pela Secretaria Municipal de Finanças de Fortaleza, no período destacado neste artigo, mostrou o quanto é importante a busca pela inovação e criatividade nos processos de formação que compreendem um tema tão árido.

Sendo assim, acreditamos que tais ações ficam registradas como um verdadeiro legado de cidadania, que precisa ser compreendido como uma política pública de Estado. Portanto, deve ser exigida pela sociedade como direito adquirido, que (de fato) é.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Portaria Interministerial nº 413, de 31 de dezembro de 2002**. DF: Diário Oficial da União, 2003. 11p.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Portal do Programa Estadual de Educação Fiscal**. Disponível em: www.sefaz.ce.gov.br. Acesso em: 10 jan. 2014.

CIALDINI, Alexandre Sobreira. O caminho está na educação, a educação fiscal. **O POVO**, Caderno Opinião, p. 6, 29 dez. 2010.

_____. Foco no cidadão. **Diário do Nordeste**, Caderno de Opinião, 19 out. 2008.

FORTALEZA. **Lei nº 9.825, de 11 de novembro de 2011**. Fortaleza: Diário Oficial do Município de Fortaleza, 2011. 04p.

_____. **Decreto nº 12.096, de 21 de setembro de 2006**. Fortaleza: Diário Oficial do Município de Fortaleza, 2006. 02p.

_____. **Lei nº 8.947, de 05 de agosto de 2005**. Fortaleza: Diário Oficial do Município de Fortaleza, 2005. 01p.

_____. Secretaria de Finanças. **Portal do Programa de Educação Fiscal de Fortaleza**. Disponível em: www.sefin.fortaleza.ce.gov.br. Acesso em: 10 jan. 2014.

GIRARDI, Ilza; JACOBUS, Rodrigo (orgs.). **Para fazer rádio comunitária com “C” maiúsculo**. Porto Alegre: Revolução de Ideias, 2009.

GOMES, Wilson; MAIA, Rousiley C. M. **Comunicação e Democracia**. São Paulo: Paulus, 2008.

MARSHALL, T.H. **Cidadania, classe social e status**. Rio de Janeiro, Zahar, 1967.

VIDAL, Eloísa Maia (org.). **Educação Fiscal e Cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

EDUCAÇÃO FISCAL “SEFAZ” NA CIDADE CONSTITUCIONAL

Marcelo Arno Nerling¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 A educação fiscal no contexto da América Latina. 2 Educação fiscal no Ceará. 3 A educação fiscal como Programa e o projeto de ensinagem. 4 A educação para a autonomia e o espaço escolar. 5 Um Programa que prepara para a cidadania. 6 Fundamentos para uma educação fiscal. 7 Valores e missão da educação fiscal e do PNEF. 8 Diretrizes do PNEF. 9 Objetivos e abrangência do PNEF. 10 O espaço pedagógico e a vinculação ao programa: “A Cidade Constitucional” como estudo de caso. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Quão cabuloso título leva este artigo, dirá algum leitor deste texto comemorativo dos 15 anos do Programa de Educação Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz).

Ele está assim alinhavado para saudar a alegria, perseverança e o berço de talentos humorísticos, como é conhecido o Povo do Ceará. E se o título chama para a leitura, que seja de boas linhas, dando a conhecer os fundamentos, princípios e diretrizes da educação fiscal e a concepção de um projeto alinhado com esses objetivos dentro de uma estratégia de ensinagem no ensino superior.

Do geral ao particular, vamos aprofundando os fundamentos e princípios da educação fiscal e mostrando as possibilidades de inovação, bem como os resultados de experiências aliadas pelo conhecimento e compreensão, às diretrizes, objetivos, missão, visão e valores da educação fiscal.

Pendem dúvidas sobre a compatibilidade das diretrizes da educação fiscal com as diretrizes do ensino superior brasileiro. Sobre esta base, ao final, vamos apresentar o conteúdo programático de uma disciplina de graduação da Universidade de São Paulo, ministrada em Brasília - DF, que convençamos chamar “A cidade constitucional: Capital da República”. É uma disciplina de graduação muito concorrida na Universidade e que tem na educação fiscal um tema transversal e também específico e compõe a estrutura curricular do Projeto Político-Pedagógico do Curso de Gestão de Políticas Públicas da Escola de Artes, Ciências e Humanidades da USP.

¹ Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Unijuí), especialista em Pedagogia Universitária (USP), mestre em Instituições Jurídico Políticas (UFSC) e doutor em Direito do Estado (PUC-SP). Tendo a ciência por vocação, emprega metodologias ativas e flexibilidade na ensinagem formal e continuada. Atua na graduação no Curso de Gestão de Políticas Públicas e na pós-graduação no Programa Interdisciplinar em Humanidades, Direitos e Outras Legitimidades, na Universidade de São Paulo (USP). Operador do direito na gestão de políticas públicas, busca resultados quantitativos e qualitativos em programas, projetos, atividades e ações públicas. Inovador e ativista, defende métodos de planejamento participativo no setor público estatal e não estatal - terceiro setor. Pesquisa, orienta, implementa e avalia temas relativos à reforma do Estado. E-mail: mnerling@usp.br.

A motivação deste trabalho é ajudar a conhecer e compreender este problema: A educação fiscal se ajusta a metodologias inovadoras de ensinagem no ensino superior brasileiro? Nossa hipótese é positiva, ou seja, acreditamos, a priori, que é possível aproximar as ideias precursoras lançadas pela Sefaz-CE, unindo história e tempo presente, para fortalecer as amarras do futuro, com as ideias da cidade constitucional.

Este Capítulo aprende e na medida que aprende ensina, sobre o estado da arte da educação fiscal na América Latina, no Brasil, com destaque para o Ceará – CE, estado federado brasileiro, que no exercício da autonomia administrativo financeira implementa com resultados positivos e visibilidade a sua política pública de educação fiscal.

É regra geral que o preparo e o exercício da cidadania é base para a construção de uma sociedade democrática com igualdade e justiça. A sociedade civil e o Estado devem trabalhar para a construção dessa sociedade com base nos princípios constitucionais.

O exercício da cidadania pressupõe uma educação para a cidadania. É o conhecimento e a compreensão dos fatos pelas lentes dos valores e do direito, que permitem reconhecer novas e inovadoras legitimidades que precisam ser conhecidas e compreendidas para que a sociedade avance no compasso do tempo.

O preparo para a cidadania é um dever da universidade brasileira, do ensino superior brasileiro, sem eximir o ensino fundamental e médio. O artigo 205 da CF estabelece que a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. O pleno desenvolvimento da pessoa e o preparo para o exercício da cidadania devem ser promovidos, incentivados “com a colaboração da sociedade” e com controle social.

O que significa preparar para o exercício da cidadania? Como e com que conteúdo preparamos este exercício? Tributos e finanças pessoais e públicas são levadas em consideração nos projetos político-pedagógicos e planos de atividades das disciplinas de graduação? Como preparar contribuintes e servidores por meio da educação fiscal nos conteúdos, nos projetos político-pedagógicos, nos projetos de desenvolvimento institucional do ensino superior?

Não temos pretensão de resolver todos estes problemas, mas não os desprezamos, porque nos servem de guia, como método. Vejamos como a educação fiscal serve ao preparo da cidadania. Alinhar a educação fiscal a um projeto educacional para a autonomia, dentro ou além do espaço escolar, com a transmissão crítica de valores, missão, diretrizes, objetivos e abrangências são capazes de avivar o espaço pedagógico e a cidade constitucional em cada um de nós. Se é verdade, vejamos!

1 A EDUCAÇÃO FISCAL NO CONTEXTO DA AMÉRICA LATINA

A educação fiscal é um tema que compõe a agenda governamental do nosso tempo. É tema

atual, ainda que o trabalho sistematizado e material dedicado ao tema tenha se iniciado no Peru (1993), no Brasil (1996), no México (1997) e na Argentina (1998), é depois de 2005 que o tema se amplia de forma significativa, esperando alcançar continuidade para além de programas fundamentais, fruto da cooperação. (RIVILLAS; VELARDEBÓ, 2010)

No geral, a educação fiscal é um tema bastante movediço, *“con el que los docentes por lo general no están familiarizados y que puede resultarles muy árido.”* (RIVILLAS; VELARDEBÓ, 2010)

Uma formação específica e a colaboração de material didático complementar que serve de orientação didática para articulação com os planos de trabalho e projetos político-pedagógicos dos cursos de graduação são indispensáveis.

O desenvolvimento de módulos específicos para docentes e caderno de atividade para alunos é estimulado, devendo ser articulado para integração de conteúdos formais das matérias que integram a estrutura curricular dos cursos de graduação no Brasil.

A composição de unidades de textos formais são elaborados pelo Ministério da Educação, e as secretarias estaduais e municipais da mesma forma. Esses materiais, se avaliados pelo órgão ministerial competente, podem ser financiados pelas próprias administrações fiscais. É necessário ficar atento para o fato de que vertiginosas mudanças na tecnologia da informação, comunicação e avaliação da preferência dos jovens têm obrigado a repensar as estratégias didáticas *“para reducir la brecha entre el mundo fuera de la escuela y la enseñanza tradicional”*. (RIVILLAS; VELARDEBÓ, 2010)

Portanto, há uma estratégia educativa da administração tributária que atinge a organização da estrutura social da sociedade buscando dialogar com ela sobre a tomada de decisão relativos aos recursos – escassos ou abundantes –, sobre a fonte para obter esses recursos ou sobre a aplicação desses recursos transformados em políticas públicas.

É preciso tocar nos valores culturais que regem as sociedades latino-americanas:

Todas las leyes tributarias y las planificaciones financieras concebidas en la mesa de despacho son estériles si no se presta la debida atención a las ideas, actitudes, motivaciones y formas de comportamiento de los poderes públicos y de los ciudadanos, a su moral personal y colectiva, a su grado de cohesión o de antagonismo, y a sus ideas más o menos compartidas sobre el modo de organizar la convivencia cívica. (GARCÍA; LOBO, 2010, p. 3)

É preciso prestar atenção às ideias, diretrizes, atitudes, motivações e formas de comportamento do poder público e do cidadão, recarregando de sentidos e permeando o senso comum com valores que sirvam ao desenvolvimento da personalidade e ao preparo para a cidadania e elevado grau de coesão social sobre a forma e modos de organizar a convivência cívica.

Na medida em que as técnicas jurídicas e econômicas se põem a serviço das ideias sociopolíticas,

[...] as decisões fiscais, como expressas nas partidas das receitas e despesas do Orçamento público, constituem um dos melhores indicadores de quais são as metas e as

prioridades de um Estado. Portanto, o espelho fiscal é um espelho social em sentido amplo: não só reflete estruturas políticas e econômicas. Também reflete metas, fins, valores, atitudes e condutas que são, por sua vez, causa e consequência daquelas estruturas. É possível que, no plano das idéias, se assumam valores morais que dão lugar a formulação de metas desejadas pela maioria do corpo social de um país. (GARCÍA; LOBO, 2010, p. 3)

A assunção de valores morais por servidores e cidadãos, dependem portanto de uma certa consciência cívica, que não é algo natural mas sim um produto social resultante da educação, portanto, requer processos educativos “cuja maior ou menor aceleração depende da vontade de quem deseja impulsioná-los”. (GARCÍA; LOBO, 2010, p. 4)

Como destacamos, a universidade brasileira, pelo que formalmente estabelece a Constituição, tem a obrigação de impulsionar esta consciência cívica. Na medida em que o indivíduo tenha sido preparado para seu papel de cidadão não necessita de excessiva pressão coativa externa para cumprir obrigações sociais, porque “ao haver interiorizado, é capaz de compreender que os direitos e as obrigações que este papel comporta e ajustar sua conduta de maneira espontânea às expectativas que se tem dele” como indivíduo e cidadão. (GARCÍA; LOBO, 2010, p. 5)

A modificação de atitudes fiscais de cidadãos adultos, bem como de crianças e jovens deve ter em conta que as intervenções pela via do sistema educacional são lentas, devem ser meditadas e constantes se pretendem efetividade e continuidade nesta aproximação entre o ensino superior e a administração tributária. Então, não custa recordar:

Por esta razão, definidos os objetivos do projeto educativo, a administração tributária não pode ser nem arrogante, nem apressada. Sem perder o controle, deve ceder parte do protagonismo aos profissionais da administração educacional. Eles conhecem seu ofício como nós o nosso; portanto, é preciso delegar aspectos técnicos, mantendo para os profissionais da administração tributária o papel de impulso, seguimento e controle do processo em todas as fases. (GARCÍA; LOBO, 2010, p. 9)

Portanto, a educação fiscal é uma estratégia global para a formação de uma cultura fiscal “baseada em um conjunto de valores, que inspirem e orientem a conduta fiscal de cidadãos livres, ativos e responsáveis, que desejam viver em uma sociedade coesionada onde se compartilham tanto as metas coletivas como os meios necessários para lograr tais metas”. (GARCÍA; LOBO, 2010, p. 10)

O princípio da solidariedade institucional é apontado como sendo a base da aliança entre o sistema fiscal e o sistema educacional. A educação cívica tributária é uma política pública de duração continuada e serve para o Estado fomentar a cidadania participativa e consciente de direitos e deveres, por meio de processos de ensino e aprendizagem, de ensinagem, baseada na formação de valores, na construção da cidadania e da cultura fiscal é tarefa do presente. (ANASTASIOU; ALVES, 2009)

A aliança entre o sistema tributário com o sistema educacional pressupõe que a administração

tributária é peça chave e não convém que perca o controle sobre uma atividade que também tem uma função de comunicação institucional interna e externa. “Porque se a educação fiscal proporciona ao sistema educativo múltiplas oportunidades formativas e informativas muito úteis para seus fins e objetivos, também a atividade educativa proporciona ao sistema fiscal múltiplas oportunidades de reflexão. É sabido que não há nada como a reflexão para encontrar vias de melhorar e renovar as próprias atuações, às vezes insuspeitas, ainda que claras e evidentes para os alheios à dita instituição”. (GARCÍA; LOBO, 2010, p. 13)

A comunicação, pela administração tributária, sobre objetivos, idéias e iniciativas que precisam ser interpretadas e devolvidas de forma operativa é fundamental nesta aliança entre o sistema tributário e o sistema educacional e deve ter em conta a definição clara dos objetivos do projeto educativo e a gestão dos ritmos tradicionalmente distintos da academia e da administração tributária.

A administração tributária deve ter em mente que a assunção de responsabilidade educativa nova por parte do docente supõe ganhos e não perdas ao docente, que deve contar com um orçamento, uma estrutura administrativa dentro da administração tributária que enlace, apoie e colabore com a estrutura administrativa educacional.

A aliança entre a administração educacional e tributária deve proporcionar oportunidades didáticas, certas e variadas, dentro do currículo escolar, contando com material didático e com recursos humanos suficientes e consensualizados, com um sistema de recompensas que podem ser materiais ou pelo menos simbólica para os docentes. Nesta aliança, a previsão de um sistema de avaliação continuada da ação e dos recursos, que proporcione segurança e credibilidade a todos atores implicados no processo ante si, ante aos destinatários do programa e ante a hierarquia administrativa.

É importante enfatizar a lentidão, mediação e constancia para que a intervenção seja efetiva, porque a interrupção significa retrocesso porque se perde a rede, os equipamentos e oportunidades. Além disso, definidos os objetivos do projeto educacional, cabe a administração tributária, sem perder o controle, ceder parte do protagonismo aos profissionais da administração educacional, delegando aspectos técnicos e se reservando o papel de impulso, acompanhamento da implementação e apoio ao processo em todas as suas fases. A soberania e as características do sistema educacional de cada país e de cada circunstância devem ser respeitadas.

A título indicativo a recomendação é pela formalização de um termo de colaboração como marco jurídico e orçamentário para implementar o projeto, com a constituição de um grupo misto de trabalho educacional-tributário com representação partidária de expertos. A revisão do projeto político-pedagógico e das estruturas curriculares para encontrar o lugar ideal da educação fiscal dentro dele, e do desenvolvimento do desenho didático com grupos de professores de diferentes instituições e definição das necessidades de formação do professorado e do material didático necessário e pertinente para a educação fiscal e o seu sistema de avaliação. Os professores precisam, as-

sim como os servidores, educação continuada e redes de capacitação permanente. (GARCÍA; LOBO, 2010, p. 13)

Desde o clássico *“Understanding Taxes”* norteamericano de 1954, passando pela Europa, a educação fiscal na América Latina também é um tema da agenda pública. Apesar da complexidade do fenômeno fiscal no contexto latinoamericano, “melhorou a comunicação com o cidadão para tentar conhecer as suas necessidades e brindar-lhe um serviço melhor e atenção para facilitar que cumpra suas obrigações fiscais, o que requer ferramentas pedagógicas específicas próprias das práticas e estratégias da administração educacional, para que tenhamos também um conteúdo atitudinal de responsabilidade e compromisso com o bem comum, por meio da formação sobre valores, princípios, normas e atitudes que esperamos na vida democrática.

“O ensino da cidadania é chave na hora de compreender a cultura fiscal de um país, é importante que se relacionem direitos e deveres dos cidadãos na construção da democracia”. A cultura fiscal se soma à formação ética e cidadã consciente da função social dos tributos, da importância da transparência e da gestão adequada do gasto público.

Na América Latina, os grupos que receberam maior atenção foram os estudantes do ensino fundamental e médio. No Brasil, destacam-se o Observatório Social de Maringá, o Programa Nacional de Educação Fiscal e o Curso de “Educação Fiscal e Cidadania” realizado no marco do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará.

Desloquemos a nossa atenção para o Estado do Ceará, para ver como estes princípios até agora vistos, vão se materializando.

2 EDUCAÇÃO FISCAL NO CEARÁ

O Estado do Ceará, líder brasileiro na arte da educação fiscal² - este E-book comemora os 15 anos do Programa de Educação Fiscal (PEF) - conscientiza os cidadãos sobre o papel econômico e social dos tributos. “Econômico, quando se volta à função de otimização da receita pública; social,

² “No seminário do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), a respeito da “Administração Tributária”, realizado na cidade de Fortaleza – CE, em maio de 1996, foi inserido o tema Educação Tributária. Nas conclusões constou como item de destaque a introdução do ensino, nas escolas, do programa de consciência tributária. Em setembro desse ano, celebrou-se o Convênio de Cooperação Técnica entre a União, os Estados e o Distrito Federal. No anexo ao texto do acordo, entre as inúmeras atividades de cooperação, constou a elaboração e a implementação de um programa nacional permanente de conscientização tributária, para ser desenvolvido nas unidades da Federação. Em reunião de julho de 1997, o Confaz aprovou a criação do Grupo de Trabalho de Educação Tributária (GET), constituído por representantes do Ministério da Fazenda (Gabinete do Ministro, Secretaria da Receita Federal, Escola de Administração Fazendária – Esaf), das Secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. A Portaria n. 35, de 27 de fevereiro de 1998, do Ministério da Fazenda, que oficializou o grupo de trabalho, formulou como seus objetivos: ‘promover e coordenar as ações necessárias à elaboração e a implementação de um programa nacional permanente de educação tributária’ e ‘acompanhar as atividades do Grupo de Educação Tributária nos Estados – GETE.’ Em março de 1999, passaram a integrar o grupo representantes da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério da Educação. Em julho do mesmo ano, tendo em vista a abrangência do

quando se volta para aplicação desses recursos, objetivando beneficiar a população” (MOTA, 2007). Respeitar esses princípios significa, também, aplicar corretamente os recursos arrecadados.

Ao descrevermos exemplos da política de educação fiscal, como no Estado do Ceará, percebemos que ela se fundamenta no Título I da Constituição Federal do Brasil, nos princípios fundamentais da República: a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

A Sefaz trabalha com a ideia de “informação e conhecimento para a cidadania” e, assim, ajuda positivamente a concretizar a nossa Constituição, preparando para o exercício da cidadania. Esta cultura pode colaborar de forma positiva para a superação da resistência do brasileiro ao fisco ao dever de pagar tributos.

Segundo Luiza Mota (2007), o tema da educação fiscal tem circulado nas escolas e nas campanhas educativas junto à sociedade, chamando atenção para o cumprimento das obrigações fiscais pelos cidadãos contribuintes, com resultados positivos, porém, “a inserção do tema tributário na vida profissional dos funcionários públicos, em especial dos servidores dos fiscos, nos currículos escolares de algumas disciplinas, e no dia a dia das empresas, das entidades de classe e associações”, não tem conseguido formar a maioria da opinião social, “para romper com a premissa: defesa dos 'sonegadores de impostos' e crítica ao papel arrecadador do Estado”.

A ausência do tema tributário – receita e despesa – na vida profissional de servidores e nos currículos escolares é fato. O ensino formal, presencial, semi presencial, virtual, continuado, deve assumir a sua parcela republicana e difundir conhecimento sobre o papel do fisco e sobre o papel dos tomadores de decisão da despesa pública. O ensino superior pode ter um papel proeminente na difusão dessas teses e na habilitação para esta prática profissionalizante.

A inserção do tema tributário e financeiro nos currículos e disciplinas é fundamental para o desenvolvimento da livre iniciativa e para a inserção soberana do Brasil no mundo globalizado.

A inserção do tema tributário e financeiro nos projeto político pedagógico e nos currículos e disciplinas da graduação e pós graduação é fundamental para o preparo da cidadania. Se entendemos a educação fiscal como um processo de inserção de valores na sociedade com o retorno de longo prazo teremos colaborado para a formação de cidadãos “conscientes do seu dever de cumprimento das obrigações fiscais, e do seu direito ao exercício da cidadania mediante a cobrança da coerente destinação dos recursos provenientes dos tributos arrecadados pelo Estado”.

programa, que não se restringe apenas aos tributos, mas que aborda também as questões da alocação dos recursos públicos e da sua gestão, o Confaz aprovou a alteração de sua denominação, que passou a ser Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Assim, o Programa Nacional de Educação Fiscal surgiu dessa relação histórica buscando a harmonia entre Estado e sociedade, a partir do entendimento da necessidade do financiamento da coisa pública, pois sem dinheiro não há como se prestar serviços públicos. Por outro lado, o Programa instrumentaliza a sociedade acerca dos meios/mecanismos disponíveis para acompanhar a aplicação dos recursos arrecadados, favorecendo o exercício efetivo da cidadania”. BRASIL, 2009, p. 27; SILVA, MOTA; MACHADO, 2010, p. 170-182.

Portanto, é voz no Ceará e é voz no Brasil: demanda para “formação” e preparo para a cidadania. O ensino formal não deve se furtar ao debate e práxis. “As pessoas necessitam de informações, para conhecer melhor o trabalho dos que arrecadam e aplicam recursos no fornecimento dos serviços públicos”. Como bem dito, “a educação fiscal deve caminhar nesse sentido: informar, para que todos conheçam; educar, para que todos pratiquem”. O Estado, além de fornecer condições sociais básicas deve ser provedor de informações e valores, promotor do preparo para o exercício da cidadania por cada membro da sociedade, um a um e não na potência do Estado.

3 A EDUCAÇÃO FISCAL COMO PROGRAMA E PROJETO DE ENSINAGEM

A educação fiscal se insere em um amplo projeto educativo que objetiva o bem-estar social resultante da consciencia cidadã e da construção crítica de conhecimentos específicos sobre os direitos e deveres do cidadão, para efetivação do princípio constitucional da dignidade humana. (BRASIL, 2009) Esses conceitos alicerçam uma educação capaz de contribuir para a construção da cidadania, pautada pela solidariedade, ética, transparência e responsabilidade fiscal e social, onde o ser humano é “anterior” ao Estado, contemplando reflexões sobre o crescimento econômico, a distribuição de renda e a relação homem-natureza no desenvolvimento dos países. (BRASIL, 2009, p. 1)

A educação é um fenômeno social e repercute no espaço social e cultural. Educar para a autonomia, para a participação e para o controle social, significa preparar para a cidadania.

Este conhecimento requer a compreensão dos valores, diretrizes e missão do Programa de Educação Fiscal. No presente estudo, interessa aprofundar o tema das possibilidades de inserção na educação, particularmente na educação superior. O preparo da cidadania, no contexto do ensino formal superior, assim chamado, requer uma escola, uma faculdade, um centro, uma universidade em sintonia com o seu tempo, de projetos pedagógicos e institucionais. Alternativas de gestão democrática e de inserção curricular das temáticas da educação fiscal nas disciplinas da graduação e pós-graduação no Brasil, que trabalhe na perspectiva da ampliação do bem estar social, fortalecimento da cidadania e construção crítica de conhecimentos sobre direitos e deveres próprios do conceito de cidadão humanamente digno, são temas da modernidade latino-americana.

4 A EDUCAÇÃO PARA A AUTONOMIA E O ESPAÇO ESCOLAR

A escola é um espaço social para aprender “a conviver, a ser, a fazer, a conhecer e a propiciar a troca, a imaginação, a interação, a investigação e a partilha”. O processo de aprendizagem também envolve a construção de conteúdos, dividindo e reconhecendo o conhecimento em diversas áreas do conhecimento.

O estudante aprende a aprender exercitando suas compreensões e habilidades. Aprender a fazer requer competências que propiciem ao indivíduo enfrentar situações e problemas sociais e de trabalho.

A educação fiscal no contexto social, seja no trabalho, na família e/ou na comunidade, implicam a descoberta do outro e o exercício do respeito. “Toda essa relação interpessoal conduz o sujeito a sua descoberta interior, como um ser total, sensível, inteligente, autônomo e capaz de formular seus próprios juízos de valor de forma crítica. Isso é aprender a ser!”

O real valor da imaginação, das práticas lúdicas, do multiculturalismo e das múltiplas linguagens requer saber pensar de forma autônoma “é saber pensar e é, sobretudo, saber intervir”. As formas de organização do conhecimento escolar estão diante de um desafio técnico e requer procedimento metodológico que incorpore o ser humano, o indivíduo, o cidadão. Resolver a questão fundamental da educação de hoje pode significar orientação “para as transformações e promoção da inclusão social”. (BRASIL, 2009)

Uma educação que prepara para a cidadania deve refletir diretamente na vida das pessoas e das instituições da sociedade, pois leva ao conhecimento dos princípios que fundamentam as práticas sociais, estas, dependentes da educação fiscal no contexto social da democracia, “reafirmando os valores culturais e artísticos, sejam eles locais, regionais ou nacionais e possibilitando o resgate da dignidade humana por meio de novos saberes”.

As Diretrizes Curriculares Nacionais (BRASIL, 1996) para a educação básica e superior vigentes, apontam para variedades curriculares condicionadas apenas, as ações pedagógicas pelo princípio ético – da autonomia, da responsabilidade, da solidariedade e do respeito ao bem comum; pelo princípio estético – da sensibilidade, da criatividade e da diversidade de manifestações artísticas e culturais; e pelo princípio político – dos direitos e deveres de cidadania, do exercício da criticidade e do respeito a ordem democrática.

É interessante observar que no momento em que o professor se conscientizar de que também é um sujeito crítico e participativo do processo educativo, irá buscar capacitação e, em contrapartida, “será um sujeito mais exigente no que se refere ao apoio da instituição e do Estado”. É no espaço da educação, que não se resume ao espaço escolar, que se deve viver a democracia seguindo princípios ético, estético e político, na educação formamos hábitos e atitudes, individuais e coletivas, “estimulando crianças, jovens e adultos a participarem de movimentos sociais que buscam uma vida mais justa e solidária para o resgate da dignidade humana”.

Convivendo com essa prática educativa e privilegiando os referidos princípios a educação fiscal ajuda no preparo para a cidadania e para o seu exercício, “sensibilizando para função socioeconômica do tributo com vistas ao controle social na aplicação dos recursos públicos.” (BRASIL, 2009)

5 UM PROGRAMA QUE PREPARA PARA A CIDADANIA

O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) objetiva sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo, levando conhecimentos, aos cidadãos, sobre gestão de públicas públicas, incentivando o acompanhamento, pela sociedade e pelos estudantes universitários, da aplicação dos recursos públicos, criando então as condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão.

O PNEF “é um programa de âmbito nacional, integrado pelos Ministérios da Educação, Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, Escola Superior de Administração Fazendária (Esaf) e Secretarias de Fazenda e de Educação estaduais.” (BRASIL, 2000)

Um Estado democrático de direito espera de fato que o cidadão seja preparado para conhecer o ciclo da formulação, implementação e avaliação da gestão de políticas públicas, preparado para conhecer os seus direitos e deveres e sensibilizado sobre a função socioeconômica do tributo, harmonizando assim a relação entre ele, a sociedade e o Estado.

O ensino formal superior deve difundir valores e princípios que preparem para a cidadania, para conhecer a administração pública e a função socioeconômica do tributo, visando a harmonização na relação entre o Estado e o cidadão.

O objetivo do PNEF é “promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o efetivo exercício da cidadania, visando ao constante aprimoramento da relação participativa e consciente entre o Estado e o cidadão e da defesa permanente das garantias constitucionais”. A justificativa do Programa aponta a necessidade de compreensão da função socioeconômica do tributo e da alocação dos recursos públicos, da estrutura e funcionamento da administração pública pautada por princípios e normas e da busca de estratégias e meios para o exercício do controle democrático.

A implantação do Programa está a cargo do Grupo de Trabalho de Educação Fiscal (GEF), composto por representantes de órgãos federais, estaduais e municipais, a quem compete definir a política e discutir, analisar, propor, monitorar e avaliar as ações do Programa.

Existe um material pedagógico, composto por quatro Cadernos elaborados com o objetivo de contribuir para a formação permanente do indivíduo, na perspectiva da maior participação social nos processos de geração, aplicação e fiscalização dos recursos públicos. Adequar conteúdos aos fatos sociais, políticos e econômicos que constroem o dinamismo da história, bem como incorporar temas relacionados às novas bases de financiamento da educação básica e aos avanços promovidos pelo poder público e pela sociedade na transparência e no controle das finanças do Estado, deve ser levados em consideração na formação de multiplicadores.

O Caderno 01 aborda a educação fiscal no contexto social, apontando as diretrizes, objetivos e abrangência do contexto da educação fiscal e da educação pública. O Caderno 02 cuida da relação

Estado-Sociedade, suscitando temas relativos a organização da vida em sociedade e suas implicações na garantia do Estado Democrático de Direito e da cidadania. O Caderno 03 cuida da função social dos tributos, destacando a sua importancia na atividade financeira do Estado para a manutenção e continuidade das políticas públicas para a melhoria das condições de vida do cidadão. O Caderno 04 trata da gestão democrática dos recursos públicos evidenciando temas relativos ao orçamento, ao compromisso social e fiscal do gestor publico e ao exercício do controle social. (BRASIL, 2009)

6 FUNDAMENTOS PARA UMA EDUCAÇÃO FISCAL

A educação para a cidadania e o preparo da personalidade pressupõe respeito à múltiplas culturas, etnias e induz à reflexão sobre as possibilidades de formação integral do ser humano, do desenvolvimento da personalidade, devendo se inserir de forma consciente no contexto histórico.

Uma das matrizes do PNEF, como vimos, destaca o papel economico e social do sistema tributário e dos orçamentos públicos. Educando para a cidadania chamamos atenção para o fato de que todos nós pagamos tributo e, em contrapartida, temos o direito de participar do processo decisório de alocação dessa receita pela formação da despesa pública.

A formação da receita e da despesa pública devem ser conjugadas com a participação consciente do cidadão, adquirida no processo educativo do ensino formal, com destaque para o ensino superior.

O ensino superior é um contexto privilegiado para a tomada de consciencia sobre receita e despesa pública. A educação fiscal prepara para o exercício da cidadania, ligada aos fundamentos e princípios da Constituição Federal de 1988, pedindo “vontade de Constituição” (HESSE, 1991), para que juntos possamos construir uma sociedade livre, justa e solidaria, combatendo a pobreza e a exclusão social.

Esses objetivos fundamentais e principiológicos da República brasileira demandam uma educação de qualidade, acessível e permanente a todos segundo a capacidade de cada um; um sistema tributário capaz de tributar segundo a capacidade economica de cada cidadão exige que aquele que tem mais renda, maior patrimonio ou consome produtos de luxo/supérfluos, deve pagar mais tributos; e um processo orçamentário que garanta a efetiva participação popular.

A democratização das informações sobre finanças públicas, permitirão o acompanhamento e o controle do gasto publico. A partir desta matriz se pode auferir se as despesas públicas, necessariamente orçamentárias e contabilizadas, foram aplicadas conforme as prioridades do povo (MULLER, 2000). A educação fiscal permite, educando para a cidadania, a compreensão da dinâmica e da importancia desses processos para a vida, com possibilidade de mudarmos paradigmas.

É mais honesto explicar que o tributo, por meio da contribuição equitativa de todos e todas, é o meio para construirmos uma sociedade mais justa, o que só sera possível com o conhecimento, com-

preensão e consciência, adquiridos pela educação para a cidadania, sobre a necessidade do controle popular do gasto público.

Essa consciência estimula a mudança de comportamento em relação a sonegar e malversar recursos públicos, atos que passam a ser repudiados como crimes sociais, uma vez que retiram dos cidadãos que mais dependem do Estado as condições mínimas para que tenham dignidade e esperança de construir seu futuro com autonomia e liberdade [...] A construção de uma nação livre, justa e solidária depende de nossa participação consciente.” (BRASIL, 2009, p. 25)

7 VALORES E MISSÃO DA EDUCAÇÃO FISCAL E DO PNEF

São valores da educação fiscal os seguintes: “superioridade do homem sobre o Estado; Liberdade; Igualdade; Justiça social”. (BRASIL, 2009)

Os mesmos valores entram no PNEF comprometidos com a construção da cidadania, com a solidariedade, a ética, a transparência, a responsabilidade fiscal e o controle social, expressando as seguintes “ideias-força”:

- Na educação, o exercício de uma prática educativa formadora de um ser humano socialmente consciente;
- Na cidadania, possibilitar e estimular o crescente poder do cidadão quanto ao controle democrático do Estado, incentivando a participação individual e coletiva na definição de políticas públicas e na elaboração das leis para sua execução;
- Na ética, uma conduta responsável, individual e coletiva que valorize o bem comum; e
- Na política, uma gestão pública eficiente, transparente e honesta quanto à captação, alocação e aplicação dos recursos públicos.

Estes mesmos valores, da educação fiscal e do Programa Nacional devem permear as instituições gestoras do PNEF e isto ocorre na medida em que a práxis mostra a “realização de práticas democráticas em permanente integração com todos os segmentos sociais”.

A missão da educação fiscal é estimular a mudança de valores, crenças e culturas dos indivíduos, na perspectiva da formação de um ser humano integral apto ao efetivo exercício de cidadania e preparado para transformações sociais, contribuindo permanentemente para o desenvolvimento pessoal do indivíduo com educação para a cidadania e a tomada de consciência sobre direitos e deveres, sobre o valor social do tributo e o controle social do Estado democrático.

8 DIRETRIZES DO PNEF

Citaremos novamente que “a Educação Fiscal deve caminhar nesse sentido: informar, para que todos conheçam; educar, para que todos pratiquem”.

O exercício da cidadania devera voltar-se para a organização, mobilização e o estímulo à participação social, envolvendo questões tributárias e financeiras em todos os poderes e esferas de poder do Estado brasileiro.

A elaboração e execução de planos estratégicos, programas e projetos cujos resultados esperados e impactos desejados devem ser monitorados e avaliados quantitativa e qualitativamente por sistema nacional e local, é o que se espera da politica institucional de cada instituição gestora de políticas públicas.

O elemento pedagógico ganha um contorno peculiar nas diretrizes, quando aponta para o fato de que a educação formal, como mecanismo de transformação social, deverá se nortear pelos princípios político, estético e ético, das Diretrizes Curriculares Nacionais, pela legislação educacional vigente, respeitando as diretrizes nacionais, estaduais e municipais e pela autonomia das instituições de ensino.

A aliança entre a administração educacional e o Fisco deve observar as diretrizes do Programa e seguir as linhas de referenciais nacionais definidas em documentos orientadores específicos, devendo haver permanente socialização nacional do material produzido e das experiencias realizadas. (NERLING, 2014)

Educar para a prática da liberdade significa educar para o desenvolvimento da pessoa humana, para a cidadania e preparar para o mundo do trabalho.

No Brasil, o tema da educação fiscal encontra na Ordem Interministerial 413, de 31 de dezembro de 2002, o instrumento de preparo para a cidadania que envolve todos os Estados e o DF da Federação sob a coordenação da Esaf. (BALTAZAR; AQUINO, 2010)

9 OBJETIVOS E ABRANGÊNCIA DO PNEF

O objetivo geral do PNEF é promover e institucionalizar a educação fiscal para o efetivo exercício da cidadania. Entre os objetivos específicos estão a disseminação de informações e conceitos sobre a gestão fiscal, favorecendo a compreensão sobre a necessária intensificação da participação social nos processos de geração, aplicação e fiscalização dos recursos públicos e ações permanentes de sensibilização em todos os entes públicos estatais e não estatais, estimulando a prática interdisciplinar nas ações de educação fiscal e na capacitação continuada de multiplicadores.

O Programa deve ter uma abrangencia nacional, focando prioritariamente em estudantes e profissionais da educação básica. A formação dos servidores, desenvolvendo conteúdos e práticas sobre direitos e deveres recíprocos na relação Estado–cidadão também é uma prioridade abrangente do Programa.

O Programa é amplo e possui cinco áreas de abrangência (BALTAZAR; AQUINO, 2010, p. 73) para que sejam atendidos todos os brasileiros e todas as brasileiras, em qualquer estagio de sua vida.

Destaquemos então as áreas de abrangência prioritárias do Programa:

1. Os estudantes do ensino fundamental, garantindo-lhes acesso aos conceitos da Educação Fiscal.
2. Os estudantes do ensino médio, com aprofundamento maior dos assuntos.
3. Os servidores públicos, num processo de sensibilização e envolvimento no Programa.
4. Os **universitários**, oportunizando o acompanhamento do cidadão em toda sua vida estudantil.
5. A sociedade em geral, para abranger aqueles que não teriam a chance de voltar mais aos bancos escolares, utilizando de preferencia as organizações a que pertencem como clubes, associações, sindicatos, clubes de serviço e ONG s, entre outras.

Considerando as áreas de abrangência, o Programa pode ser desenvolvido em todos os níveis de ensino e faixas etárias para que a sociedade em geral - o senso comum - (SANTOS, 2002) possa ter um melhor entendimento da organização da estrutura e do funcionamento da administração pública; da função socioeconomica dos tributos; da aplicação dos recursos públicos; das estratégias e dos meios para o exercício do controle democrático.

A difusão desses conceitos contribui para que professores, lideranças comunitárias, estudantes universitários, entre outros, possam realizar seu papel de modo cada vez mais consciente e responsável.

Recordemos, por fim, que o Programa Nacional de Educação Fiscal se propõe a:

- Ser um instrumento de fortalecimento permanente do Estado democrático;
- Contribuir para fortalecer os mecanismos de transformação social por meio da educação;
- Difundir informações que possibilitem o desenvolvimento da personalidade e o preparo para a cidadania;
- Ampliar a participação popular na gestão democrática do Estado;
- Contribuir para aperfeiçoar a ética dos valores e missões na administração pública e na sociedade;
- Harmonizar a relação Estado-cidadão;
- Desenvolver a consciência crítica da sociedade para o exercício do controle social;
- Aumentar a eficiência, a eficácia e a transparência do Estado;
- Aumentar a responsabilidade fiscal;
- Obter o equilíbrio fiscal;
- Combater e prevenir a corrupção;
- Promover a reflexão sobre nossas práticas sociais;
- Melhorar o perfil do servidor, empregado, agente ou funcionário público;
- Erradicar a pobreza e as desigualdades sociais.

10 O ESPAÇO PEDAGÓGICO E A VINCULAÇÃO AO PROGRAMA: A CIDADE CONSTITUCIONAL COMO ESTUDO DE CASO

Entre as estratégias da educação fiscal, como vimos, está o ensino superior. Os estudos apontam que as principais ações conhecidas vêm do campo do ensino fundamental e médio.

Existem experiências relevantes, como aquela da Universidade Estadual de Maringá, onde, na lavra Magnânima do Dr. Marcílio Hubner de Miranda Neto, nasceu a primeira obra teatral brasileira que retrata, com humor e ironia, realidades e verdades, sobre a importância dos tributos e costumes dos cidadãos e gestores do dinheiro público no Brasil. (PIALARISSI, 2010, p. 185)

Outras iniciativas vem ganhando visibilidade e alinhamento estratégico com o PNEF. A experiência convencionada chamar “A cidade constitucional” também incorpora, como disciplina de graduação que é, a temática da educação fiscal, em cooperação técnica com a Escola de Administração Fazendária (Esaf). A cidade constitucional é um Projeto de duração continuada da Universidade de São Paulo, em Cooperação Técnica com a Escola Superior de Administração Fazendária. A disciplina fomenta metodologias ativas de ensinagem no ensino superior e flexibilização curricular.

Ofertada na Capital da República como disciplina de graduação, ensina com pesquisa e extensão valorizando conteúdos cognitivos e atitudinais dos participantes, estudantes universitários de todo o Brasil. A ideia é antiga: “Aquele que lê muito e anda muito, vê muito e sabe muito” (CERVANTES).

O roteiro envolve várias estratégias de trabalho docente, como aula expositiva dialogada, mapa conceitual, estudo dirigido, solução de problemas, dramatização, seminário, estudo de caso, painel, estudo de meio. Durante as visitas, os professores e monitores atendem e envolvem os alunos para que procurem participar ativamente, colaborando na condução dos grupos. O momento da visita é único. Nesse processo, todos estão interagindo e aprendendo. Por isso, é indispensável registrar as observações dos colegas, solicitar explicações, enfim, interagir no processo educacional, e isso depende de todos os envolvidos (professores, alunos e servidores). Recomendamos preencher fichas de avaliação para apreciação das visitas e seminários, oferecendo sugestões, se for o caso.

De volta à Universidade, é fundamental avaliar a experiência, verificando o que foi assimilado e o que poderia ter sido melhor esclarecido. É importante não findar as atividades após a visita. Os acadêmicos têm oportunidade de manifestar a assimilação das atividades pela produção de textos, artigos jornalísticos e científicos, fotografias, poesias, frases e desenhos sobre Brasília e sobre o que entendem ser uma “cidade constitucional”, podendo atingir, com criatividade, diversos campos de conhecimento.

O Projeto permite aos acadêmicos obter documentação direta (documentos, informações, leis) e também fontes bibliográficas. É momento de experimentar as técnicas de observação direta intensiva, a exemplo da observação – assistemática e sistemática, não participante e participante, individual

e em equipe, na vida real. As entrevistas e seu preparo, as medidas de opinião e as atitudes, a história de vida e a análise de conteúdo cognitivo e atitudinal, são técnicas caras para o nosso Projeto.

A experiência do cidade constitucional contribui para formar um perfil profissionalizante no egresso e desperta a vocação para as carreiras do Estado, das instituições, dos entes e das entidades públicas, que formam a organização do Estado e dos Poderes da República brasileira.

A educação fiscal entra com os temas do preparo para a cidadania apregoado no artigo 205 da Constituição Federal, o desenvolvimento da personalidade e o preparo para o trabalho. Valorizamos a cultura cívica, os símbolos e as datas comemorativas da República e o calendário cívico-cultural. Buscamos a "Semana da Pátria". Queremos refletir e conversar sobre os símbolos nacionais, os heróis da pátria, o civismo e a cidadania dos modernos. Sobre a importância geopolítica da Capital da República e a modernidade - estética modernista - dos palácios e museus. Valorizamos a diversidade da riqueza cultural e social da população local, com suas identidades. Ocupar os ambientes de formulação, implementação e avaliação das políticas públicas permite compreender melhor os conceitos de pressão, lobby, demandas, prioridades, tomada de decisão, implementação e controle do Governo Federal e do DF.

A disciplina (NERLING; ANDRADE, 2013) está estruturada e cada participante é induzido a trabalhar com a lógica do sistema operacional, orçamentário, financeiro, patrimonial e contábil da administração pública dos poderes, segundo um planejamento - plano de governo, plano diretor, plano plurianual -, conjugado com o orçamento funcional programático, por meio dos programas, projetos, atividades e ações de interesse da gestão conhecidos como políticas públicas.

A iniciativa pode atender às necessidades de capacitação da própria administração para a melhoria da gestão dos programas e projetos que, envolvendo a juventude, com atenção para os acadêmicos do ensino superior brasileiro, reforça o controle institucional e social do ciclo de formulação, implementação e avaliação de políticas públicas e sua duração continuada.

O controle social e o comprometimento acadêmico com a melhoria continuada da gestão das políticas públicas nos permitem operações de pensamento privilegiadas: comparação, resumo, observação, obtenção, organização, classificação e arquivo dos dados (fotos, gravações, vídeos), interpretação, crítica, suposições, imaginação, levantamento de hipóteses, decisão, planejamento e projetos de pesquisa.

Realização com certificação conjunta o Projeto conta com a atenção da Diretoria de Cooperação Técnica e Pesquisa (Dirco), Prof. Paulo Mauger, com fundamento nos Arts. 13, 15 e 29, da Portaria MF nº 106, de 03/06/2008, utilizando as dependências do Centro Estratégico de Formação e Educação Permanente.

A cidade constitucional serve para fortalecer o desenvolvimento da personalidade cívica e da cidadania ativa, por meio do ensino, da pesquisa e da extensão universitárias, na Semana da Pátria, na

cidade constitucional, no caso, Brasília – DF.

É uma disciplina de graduação da Universidade de São Paulo ofertada na Capital da República. Por meio da cooperação técnica, experimentamos, avaliamos e descobrimos uma metodologia inovadora de ensinagem no ensino superior. Nós aproximamos o ensino e a extensão e com isto colhemos mais e melhor pesquisa, porque o método impõe ação.

A partir de um procedimento sistematizado, com exploração técnica, intensiva e de imersão no mundo real, na vida como ela é, fora do ambiente tradicional da sala de aula, ensinamos aprendendo com quem faz. O projeto foi implementado e vem sendo avaliado, ininterruptamente, ao longo de 07 anos, estando, pois, mensurada a filosofia da práxis³.

O alinhamento estratégico, acreditamos, é uma contribuição da Universidade Pública para o Projeto de Desenvolvimento Nacional⁴. Nosso público alvo são universitários, em vias de conclusão dos cursos de graduação, que tenham vocação para a relação do Estado com a sociedade civil.

Chamamos atenção para os problemas da gestão de políticas públicas estabelecidas como prioritárias pelo Governo da União, em todos os Poderes.

Orientamos em um contexto interdisciplinar, voltados para a resolução de problemas segundo um sistema de programas, atividades e ações, quantitativas e qualitativas. Orientamos para a gestão, com quem estuda e faz a gestão das políticas públicas na Capital da República.

³ Sobre metodologias ativas e técnicas de ensinagem no ensino superior: NERLING, 2010; 2011.

⁴ Da lavra da Presidenta da República, no Discurso de Posse: “É, portanto, tarefa indispensável uma ação renovada, efetiva e integrada dos governos federal, estaduais e municipais, em particular nas áreas da saúde, da educação e da segurança, vontade expressa das famílias brasileiras. [...] Não vou descansar enquanto houver brasileiros sem alimentos na mesa, enquanto houver famílias no desalento das ruas, enquanto houver crianças pobres abandonadas à própria sorte. O conglutamento das famílias se dá no alimento, na paz e na alegria. E este é o sonho que vou perseguir! Esta não é tarefa isolada de um governo, mas um compromisso a ser abraçado por toda sociedade. Para isso peço com humildade o apoio das instituições públicas e privadas, de todos os partidos, das entidades empresariais e dos trabalhadores, das universidades, da juventude, de toda a imprensa e de das pessoas de bem. [...] Queridas brasileiras e queridos brasileiros, junto com a erradicação da miséria, será prioridade do meu governo a luta pela qualidade da educação, da saúde e da segurança. [...] Mas só existirá ensino de qualidade se o professor e a professora forem tratados como as verdadeiras autoridades da educação, com formação continuada, remuneração adequada e sólido compromisso com a educação das crianças e jovens. Somente com avanço na qualidade de ensino poderemos formar jovens preparados, de fato, para nos conduzir à sociedade da tecnologia e do conhecimento. [...] Em suma: temos que combater a miséria, que é a forma mais trágica de atraso, e, ao mesmo tempo, avançar investindo fortemente nas áreas mais sofisticadas da invenção tecnológica, da criação intelectual e da produção artística e cultural. Justiça social, moralidade, conhecimento, invenção e criatividade, devem ser, mais que nunca, conceitos vivos no dia-a-dia da nação. [...] Mas é importante lembrar que o destino de um país não se resume à ação de seu governo. Ele é o resultado do trabalho e da ação transformadora de todos os brasileiros e brasileiras. O Brasil do futuro será exatamente do tamanho daquilo que, juntos, fizermos por ele hoje. Do tamanho da participação de todos e de cada um: Dos movimentos sociais, dos que labutam no campo, dos profissionais liberais, dos trabalhadores e dos pequenos empreendedores, dos intelectuais, dos servidores públicos, dos empresários, das mulheres, dos negros, dos índios e dos jovens, de todos aqueles que lutam para superar distintas formas de discriminação. [...] Quero estar ao lado dos que trabalham pelo bem do Brasil na solidão amazônica, na seca nordestina, na imensidão do cerrado, na vastidão dos pampas. Quero estar ao lado dos que vivem nos aglomerados metropolitanos, na vastidão das florestas; no interior ou no litoral, nas capitais e nas fronteiras do Brasil. Quero convocar todos a participar do esforço de transformação do nosso país. Respeitada a autonomia dos poderes e o princípio federativo, quero contar com o Legislativo e o Judiciário, e com a parceria de governadores e prefeitos para continuarmos desenvolvendo nosso País, aperfeiçoando nossas instituições e fortalecendo nossa democracia.”

Entre os resultados pretendidos, o Projeto serve para alinhar o ensino superior formal e os estudantes universitários no planejamento estratégico, como estratégia de articulação social que fortalece a participação como método e política de Estado. Queremos difundir a educação fiscal, sua missão, valores, objetivos, diretrizes, na Semana da Pátria, divulgando e vivendo o ambiente institucional na Capital da República, segundo orçamentos, programas, e sistema de convenios à Projetos de ensino e de extensão, visando colher mais eficiência na operacionalização da gestão de políticas públicas na Federação brasileira.

Os conceitos centrais servem a difusão cultural dos programas prioritários (PPA, LDO e LOA), segundo a lógica dos programas, projetos, atividades e ações do Governo do Brasil. Utilização da infra-estrutura e pedagogia da práxis. O alinhamento estratégico operacional da gestão com a articulação social no ensino superior brasileiro atrai acadêmicos interessados no tema da formulação, implementação e avaliação da gestão de políticas públicas do Governo Federal e sua articulação com o poder estadual e local, com a realidade fática, para além dos muros da escola.

Veja a estrutura da última edição do Projeto:

USP Leste

Homenagem:

ESAF – 40 Anos

A CIDADE CONSTITUCIONAL: CAPITAL DA REPÚBLICA - VII

CONTEÚDO PROGRAMÁTICO

EDIÇÃO 2013

31/09/2012 - Sábado

21:00 – Saída do Ônibus da USP

01/09/2012 – Domingo

12:30 – Praça dos Três Poderes

13:00 - Palácio do Planalto

14:00 - Sede do Ministério das Relações Exteriores do Brasil

14:00 – Escola Superior de Administração Fazendária

17:30 – Reunião geral – Definição das estratégias, limites e possibilidades do Projeto

18:30 - Jantar

02/09 Segunda-feira

07:00 – Café

08:00 – III Seminário USP-ESAF – Os 40 Anos da Escola de Administração Fazendária – ESAF

12:30 –Almoço

14:00 – VII Seminário USP-ENAP – A Comunicação e a Pesquisa na Escola Nacional de Administração Pública

17:00 – II Seminário USP-IPEA

18:00 – III Seminário USP-ESAF – O Programa Nacional de Educação Fiscal: Educação fiscal e preparo da cidadania

20:00 - Jantar

03/09 Terça-feira

07:00 – Café

09:00 – Controladoria Geral da União - Unidades finalísticas: Ouvidoria Geral da União; Secretaria Federal de Controle Interno; Corregedoria Geral da União; Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas

12:00 - Almoço

12:30 – Catedral Metropolitana de Brasília

12:30 - Museu Nacional

14:00 – O Senado da República na cidade constitucional - III Seminário USP – Eventos Legislativos Serviço de Eventos Legislativos Senado Federal; Diretoria Geral – O planejamento estratégico do Senado; Escritório Corporativo; Gestão de Informação e Documentação – 'Guardar é um hábito, arquivar é uma arte' Instituto do Legislativo Brasileiro - Programa Interlegis Consultoria de Orçamento do Senado

18:30 – Jantar

19:30 – III Seminário USP-UNB - Universidade de Brasília – O direito achado na rua

04/09 Quarta-feira

05:00 – Palácio da Alvorada

07:00 - Café

08:30 – Câmara dos Deputados – Comissão Direitos Humanos e Legislação Participativa

10:00 – Comissões, Gabinetes, Lideranças

11:30 – Panteão da Pátria

12:00 – 13:00 Almoço – Restaurante Câmara dos Deputados

13:00 – VI Seminário Câmara dos Deputados - USP – Reforma política

15:00 – III Seminário USP - Eventos Legislativos do Senado – Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa - Presidenta da Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa do Senado Federal

16:00 – 17:30 – Visita Guiada Congresso Nacional

18:30 – III Seminário USP-ESAF: Educação fiscal – Função social dos tributos

21:00 – Jantar

05/09 Quinta-feira

09:30 – Caixa Econômica Federal

10:30 – Banco Central – Educação financeira

13:00 – Almoço

14:30 - Secretaria Nacional de Articulação Social da Secretaria-Geral da Presidência da República

Diálogo do governo com a sociedade – segmentos da sociedade civil; demandas sociais; monitoramento e avaliação; compromisso nacional pela participação social – formas de consulta e participação social; estudos e pesquisas; intersetorialidade e integração entre conselhos, ouvidorias e conferências. Educação popular e mobilização cidadã – processos de educação popular; acesso a políticas públicas para populações vulneráveis; metodologia para formar lideranças e educadores populares; práticas de educação popular e de metodologias participativas no governo e na educação popular.

18:00 – Ministério da Justiça

20:00 – Jantar de confraternização

06/09 – Sexta-feira

09:00 – Ministério dos Esportes

13:00 - Almoço

14:00 – Ministério da Saúde

16:30 – Ministério das Cidades

20:00 – Jantar

07/09 – Sábado

06:00 – Café

06:30 – Check Out Alojamento ESAF

07:00 – Saída Ônibus

09:00 - Desfile Cívico Militar

12:30 - Torre de TV e Feira de Artesanato

14:00 – Viagem de Retorno para São Paulo

08/09 – Domingo

05:00 – Chegada estimada do ônibus em São Paulo

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para facilitar a vida do leitor, o tema geral deste Capítulo trata da educação fiscal e mostra uma experiência. O estudo permitiu conhecer e compreender um pouco melhor as diretrizes, objetivos, missão, visão e valores da educação fiscal, uma aliada potencial no ensino superior brasileiro.

Como vimos, não há incompatibilidade nas diretrizes da educação fiscal com as diretrizes do ensino superior. O tema compõe a agenda governamental e vem sendo levado cada dia mais a sério no ocidente e, em suas universidades, há espaço para crescimento.

Na prática, novas experiências vão surgindo e consolidam o estado da arte da educação fiscal também como tema transversal de disciplinas de graduação, como vimos na iniciativa da USP, mais um exemplo de como a educação fiscal pode compor como tema transversal e também específico, uma disciplina de graduação e, ainda, como esta disciplina, ministrada de forma paradoxal, deve compor uma estrutura curricular e um Projeto Político-Pedagógico de Curso na graduação e pós.

Nossa motivação geral, partindo do pressuposto da dúvida imanente ao exercício científico, se perguntou se a educação fiscal serve a metodologias inovadoras de ensinagem no ensino superior brasileiro?

Nossa hipótese era positiva, porque acreditávamos e, confirmando nossa hipóteses, seguimos acreditando que é possível aproximar as ideias precursoras, unindo história e tempo presente, com projetos, atividades e ações conjuntas no futuro, quiçá, uma disciplina “Cidade Constitucional: Capital do Ceará – CE” ou recebendo estudantes de Universidades do Ceará em Brasília durante a realização da disciplina, fortalecendo, assim, o intercâmbio e a disseminação de experiências fortalecedoras da coesão social no ensino superior.

O preparo e o exercício da cidadania são a base para a construção de uma sociedade democrática com igualdade e justiça. A sociedade civil e o Estado devem trabalhar para a construção dessa sociedade com base nos princípios constitucionais.

O exercício da cidadania pressupõe uma educação para a cidadania, uma educação para esse exercício do desenvolvimento da personalidade do indivíduo. É o conhecimento e a compreensão dos fatos pelas lentes dos valores e do direito que ajudam a reconhecer novas e inovadoras legitimidades,

conhecidas e compreendidas para que a sociedade avance no compasso do tempo.

O preparo para a cidadania é um dever da universidade brasileira, do ensino superior brasileiro, sem eximir o ensino fundamental e médio. O artigo 205 da CF estabelece que a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. O pleno desenvolvimento da pessoa e o preparo para o exercício da cidadania devem ser promovidos, incentivados “com a colaboração da sociedade” para o controle social.

Preparar para o exercício da cidadania requer definição de conteúdo e estratégias. Tributos e finanças pessoais e públicas devem ser levados em consideração nos projetos político-pedagógicos e planos de atividades das disciplinas de graduação e pós-graduação. Preparar contribuintes e servidores por meio da educação fiscal é possível, e existem boas referências, metodologias e produtos didáticos prontos para conhecimento, compreensão e multiplicação de ações. A administração educacional pode ajudar a educação tributária de forma cívica.

A educação fiscal serve de forma objetiva para o preparo da cidadania. Alinhar a educação fiscal a um projeto educacional para a autonomia, dentro ou além do espaço escolar, com a transmissão crítica de valores, missão, diretrizes, objetivos e abrangências, ajuda a fazer mais felizes as pessoas e o espaço pedagógico na cidade constitucional. Desta forma, consideramos que a educação fiscal só se faz em uma democracia, só se faz em uma cidade constitucional.

REFERÊNCIAS

ANASTASIOU, Léa das Graças Camargos; ALVES, Leonir Pessate (Orgs.) **Processos de ensinagem na universidade**: pressupostos para as estratégias de trabalho em aula. 8 ed. Joinville: Univille, 2009.

BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg; AQUINO, Monica de. El Programa Nacional de Educación Fiscal de Brasil. In: RIVILLAS, Borja Díaz; PÉREZ, Ángeles Fernández (org.). **Educación fiscal y cohesión social: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)**. Educação fiscal no contexto social. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. Serie Educação Fiscal. Caderno 1.

_____. **Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional**. Lei 9.394, de 20 de Dezembro de 1996. Adin 3324-7, de 2005; Decreto 3.860, de 2001; Lei 10.870, de 2004; Lei 12.601, de 2009. Brasília: Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm. Acesso em: 10 jan. 2014.

GARCÍA, Maria Luisa Valdenebro; LOBO, Luisa Delgado. La educación fiscal: por qué y para qué? In: RIVILLAS, Borja Díaz; PÉREZ, Ángeles Fernández (org.). **Educación fiscal y cohesión social: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1991.

MOTA, Luiza Ondina Santos. **Apresentação do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará**. Secretaria da Fazenda. Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/programas_campanhas/gerados/projeto_apresentacao.asp. Acesso em: 15 jan. 2014.

MÜLLER, Friedrich. **Quem é o povo?** A questão fundamental da democracia. São Paulo: Max Limonad, 2000.

NERLING, Marcelo Arno; ANDRADE, Douglas de. **A cidade constitucional**: Capital da República VII. Brasília: Disciplina de graduação da Universidade de São Paulo, ACH 3666, 2013, Mimeo.

NERLING, Marcelo Arno. **A cidade constitucional e a Capital da República**: Metodologia ativa no ensino superior. In: Congresso Internacional PBL-2010. Programa final, p. 30, 2010. Disponível em: http://each.uspnet.usp.br/pbl2010/index_pt.htm. Acesso em: jul. 2013.

_____. **A cidade constitucional e a Capital da República**: metodologia ativa na graduação. In: III Seminário Inovações em Atividades Curriculares: Experiências no Ensino Superior. Campinas: Unicamp, 2011. Disponível em: <http://www.prg.unicamp.br/inovacoes/2011/resumos/resumos/72.html>. Acesso em: mar. 2013.

_____. In: 1º Simpósio de Pedagogia Universitária Escola de Artes, Ciências e Humanidades (EACH) da USP: **As Metodologias Ativas de Aprendizagem no ensino superior**, 25-26/02/2013, GAP-EACH-USP, 2013. Disponível em: <http://www.usp.br/imprensa/?p=27363>. Acesso em: jul. 2013.

PIALARISSI, Decio Rui. El Observatorio Social de Maringá: haciendo viable la cohesión social. In: RI-

VILLAS, Borja Díaz, PÉREZ, Ángeles Fernández (org.). **Educación fiscal y cohesión social**: experiências de América Latina. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

RIVILLAS, Borja Díaz; VELARDEBÓ, Andrea. Orígenes y situación de los programas de Educación Fiscal em América Latina. In: RIVILLAS, Borja Díaz; PÉREZ, Ángeles Fernández (org.). **Educación fiscal y cohesión social**: experiências de América Latina. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Um discurso sobre as ciências**. 13 ed. Porto: Afrontamento, 2002.

SILVA, Imaculada Maria Vidal da; MOTA, Luiza Ondina Santos; MACHADO, Sandra Maria Olimpio. La educaciós fiscal em el Estado brasileño de Ceará. In: RIVILLAS, Borja Díaz, PÉREZ, Ángeles Fernández (org.). **Educación fiscal y cohesión social**: experiências de América Latina. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

A PERCEPÇÃO DOS PROFESSORES SOBRE O CURSO DE DISSEMINADORES DA EDUCAÇÃO FISCAL NO MUNICÍPIO DE ICÓ-CE

Maria Nahir Batista Ferreira¹

SUMÁRIO: Introdução. 1 A formação continuada: caminhos e perspectivas. 2 A educação a distância na formação docente. 3 O campo/locus da pesquisa. 4 O curso de disseminadores da educação fiscal. 5 A formação em disseminadores da educação fiscal na Crede 17 – Icó. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Este artigo apresenta uma discussão acerca da temática que envolve a percepção dos professores sobre o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal, promovido pela Escola de Administração Fazendária (Esaf).

Refletir sobre o curso nos remete à formação docente, considerando que a docência exige dos professores permanente atualização. Essa discussão, no entanto, envolve ainda os processos de capacitação e as diferentes nomenclaturas para designar a formação continuada dos professores, que não traz apenas a escolha de um termo, mas também as concepções teórico-metodológicas que envolvem os processos, implicando, assim, uma multiplicidade de significados que, como prática social, sinaliza variadas formas de realizar determinadas ações.

Para a realização da formação dos professores, tem-se utilizado a modalidade de educação a distância, tendo em vista a viabilidade dessa modalidade de ensino por meio da internet e o uso dos ambientes virtuais de aprendizagem, modalidade na qual é praticada o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal.

A metodologia utilizada concentra-se na pesquisa bibliográfica fomentada nos escritos de Nóvoa (1995), Tardif (2012), Imbernón (1998), bem como em outras referências bibliográficas acerca do tema. A demarcação espacial focou no município de Icó, Ceará – Brasil. Para a constituição do campo documental foram aplicados questionários com os professores da rede oficial do Estado do Ceará, especificamente da Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação (Crede) 17 – Icó, vinculada à Secretaria Estadual de Educação. A demarcação temporal estabelecida para o desenvolvimento da investigação foi o segundo semestre do ano de 2008.

¹ Professora da Rede Oficial de Ensino do Ceará. Professora/Técnica na Secretaria da Educação do Ceará. Mestranda em Educação pela Universidade Estadual do Ceará. E-mail: nahir701@hotmail.com.

Assim, na primeira parte do trabalho, destacamos a formação docente, sobretudo, a formação continuada, apontando os caminhos trilhados e as perspectivas que transitam por esse campo de discussão, haja vista os debates em torno da formação dos professores e da especificidade da ação docente. Em seguida, discutimos acerca do uso da educação a distância na formação docente, depois, apresentamos a descrição do curso de Disseminadores da Educação Fiscal, apontando objetivos, metodologia e estrutura, bem como para a última parte do trabalho objetivamos descrever a formação em disseminação fiscal na Crede 17.

Por fim, informaremos o resultado da pesquisa em que os professores mostram suas percepções sobre o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal, dos conteúdos trabalhados, da metodologia empregada, das atividades desenvolvidas, da mediação do tutor, das ferramentas utilizadas e aplicação dos conhecimentos adquiridos com os estudantes.

1 A FORMAÇÃO CONTINUADA: CAMINHOS E PERSPECTIVAS

A discussão sobre a formação de professores no Brasil e no mundo iniciou na década de 1980, levando à intensificação das discussões em torno do papel da instituição escola. No Brasil, a referida discussão intensificou-se nos anos de 1990, suscitando reflexões, contradições e embates. Nesse campo, destacam-se as contribuições de estudos e pesquisas desenvolvidos que abordam a temática, em torno da formação dos professores e da especificidade da ação docente. Desde a década de 1980, são apresentadas propostas para a formação de professores e muitos de seus conceitos são incorporados aos textos oficiais e adentram nas escolas e instituições formadoras, que se encontram diante dos problemas, apelos e interesses de diferentes ordens.

Acerca da formação, Antonio Nóvoa afirma que:

A formação deve estimular uma perspectiva crítico- reflexiva, que forneça aos professores os meios de um pensamento autônomo e que facilite as dinâmicas de autoformação participada. Estar em formação implica um investimento pessoal, um trabalho livre e criativo sobre os percursos e os projetos próprios, com vista à construção de uma identidade, que é também uma identidade profissional (NÓVOA, 1995, p. 25).

Para Isabel Alarcão, o paradigma do professor reflexivo pode ser mais bem compreendido se o transportar do nível da formação dos professores, individualmente, para o nível de formação situado no coletivo dos professores no contexto da escola na qual ele está inserido e no exercício da sua atividade, evidenciando sua prática pedagógica a partir do processo educativo que acontece no interior da escola, bem como pela prática social, relacionada à formação do homem em suas relações políticos-culturais. Na perspectiva de “uma formação que transforme a experiência profissional adquirida e valorize a reflexão formativa e a investigação conjunta em contexto de trabalho” (ALAR- CÃO, 1998, p.118).

Na acepção de Rosa Maria Torres,

[...] a experiência mostra que o professor com iniciativa e boas ideias, sem uma instituição e equipe escolar que o respaldem, termine em geral absorvido pela lógica escolar dominante. A experiência mostra também que o professor capacitado de forma individual e isolado, quando regressa a sua escola, fica segregado e termina por retomaras suas práticas em pouco tempo. Hoje é urgente superar esse esquema tradicional, altamente individualizado de capacitação. Apontasse a equipe escolar como sujeito privilegiado da capacitação. E isso se complementa com a proposta de que tal capacitação seja feita na própria escola (TORRES, 1998, p. 185).

No tocante à formação inicial de professores, evidencia-se a crítica acerca da oferta de um ensino desarticulado das reais necessidades teórico-metodológicas dos professores, bem como pelo distanciamento e estranhamento docente em função da realidade vivenciada pelas escolas, configurando-se uma dicotomia teoria-prática na constituição do conhecimento, conseqüentemente, provocando nos professores uma ação pedagógica limitada e inconsistente em razão da formação recebida. “Na formação de professores ensinam-se teorias [...] históricas, pedagógicas, etc., que foram concebidas, a maioria das vezes, sem nenhum tipo de relação com o ensino nem com as realidades cotidianas do ofício de professor”. (TARDIF, 2012, p. 241). Nessa perspectiva, na medida em que os cursos não se apresentam eficazes, amplia-se a discussão em torno das abordagens teórico-metodológicas dos processos de formação continuada, como possibilidade de qualificação da prática docente.

Nesse contexto, a formação continuada possui um caráter permanente e extrapola os limites formais de ensino. Vale ressaltar que a literatura educacional registra que o discurso dos órgãos que gerenciam a educação ao longo do tempo trata as ações relativas à formação contínua de professores como reciclagem, treinamento, aperfeiçoamento, capacitação, entre outros. Atualmente, surge uma nova nomenclatura, que demonstra mudanças que ampliam o campo conceitual expressas nos termos formação em serviço, formação continuada, educação permanente, formação contínua, fruto de cada momento histórico, designando concepções e demonstrando ideologias, objetivos e linhas de ações nesse campo.

Há de se considerar também que a temática da formação continuada não é algo novo no Brasil, mas se intensificou a partir da década de 1990, com as reformas educacionais, apresentando novas concepções e abordagens, para se adaptar às novas exigências do mundo produtivo.

Nessa perspectiva, Imbernón (2010, p. 55) evidencia que:

Na atualidade, temos certeza de que a educação só mudará se os professores mudarem, mas os contextos, em que esses interagem também deverão fazê-lo. Se o contexto não muda, podemos ter professores mais cultos e com mais conhecimento pedagógico, mas não necessariamente mais inovadores, já que o contexto pode impossibilitar-lhes o desenvolvimento da inovação ou pode levá-los a se recolherem em seus microcontextos, sem repercutirem com sua prática uma inovação mais institucional.

Atualmente, o cenário da educação brasileira convive com uma diversidade de opções de ensinar, aprender e formar professores que irão mediar o processo ensino-aprendizagem na Escola Básica, o que nos remete aos estudos de Maurice Tardif focalizados em saber docente e suas interferências na prática pedagógica. Esse autor identifica e caracteriza diferentes tipos de saberes, e aborda a relação que o professor estabelece com esses saberes, pois, "saber docente é um saber plural, formado pelo amálgama, mais ou menos coerente, de saberes oriundos da formação profissional e de saberes disciplinares, curriculares e experienciais". (TARDIF, 2012, p. 36). O autor reconhece a pluralidade e a heterogeneidade do saber docente, no entanto, destaca a importância dos saberes da experiência abordando que:

Surgem como núcleo vital do saber docente, a partir do qual o (a)s professor (a)s tentam transformar suas relações de exterioridade com os saberes em relações de interioridade com sua própria prática. Nesse sentido os saberes da experiência não são saberes como os demais, eles são, ao contrário, formados de todos os demais, porém, retraduzidos, "polidos" e submetidos às certezas construídas na prática e no vivido (TARDIF, 2012, p. 234).

Para Tardif (2012, p. 39), o professor é "alguém que deve conhecer sua matéria, sua disciplina e seu programa, além de possuir certos conhecimentos relativos às ciências da educação e à pedagogia e desenvolver um saber prático baseado em sua experiência cotidiana com os alunos".

Sendo assim, existe um "lugar" onde se aprende a teoria, a prática e ambas se entrelaçam, cujo encontro ocorre de forma dinâmica. Nessa direção, Tardif (2012), em seu "Saberes docentes e formação profissional", sugere que a formação profissional e a formação docente ocorram de forma separada, mencionando que a formação profissional é aquela que se processa por meio da formação inicial do aluno, no âmbito da universidade, e a formação docente é concretizada no exercício da profissão propriamente dita, isto é, durante o exercício da prática docente. Os saberes dos professores são constituídos e mobilizados, cotidianamente, para desenvolver as tarefas subjacentes à ação no espaço escolar.

Pelo exposto, percebe-se que a formação continuada dos professores não deve ser entendida como um processo cumulativo de informações, bem como de conhecimentos, mas deve buscar o desenvolvimento profissional e pessoal, com foco no processo de desenvolvimento das competências políticas, técnicas e humanas do professor, tendo em vista a melhoria da prática profissional. Antonio Nóvoa ensina que a formação assume uma dimensão maior que a realização de cursos, quando afirma que:

A formação não se constrói por acumulação (de cursos, de conhecimentos ou de técnicas), mas sim através de um trabalho de reflexividade crítica sobre as práticas e de (re)construção permanente de uma identidade pessoal. Por isso é tão importante investir a pessoa e dar um estatuto ao saber da experiência. (NÓVOA, 2005, p.25)

Assim, umas das críticas feitas à formação continuada concerne aos cursos pontuais, geralmente de curta duração, distantes das reais necessidades formativas do professor, das demandas da sala de aula, dos desafios da prática docente e desarticulados da formação inicial do professor. Essa questão está expressa conforme a seguir:

As práticas de formação continuada têm se configurado predominante em eventos pontuais – cursos, oficinas, seminários e palestras, que, de modo geral, não respondem às necessidades pedagógicas mais imediatas dos professores e nem sempre se constituem num programada articulado e planejado como tal. (MEC, 1999, p. 41).

Na perspectiva da formação docente, Yeda da Silva Porto realizou um estudo sobre as diferentes concepções sobre a formação em geral e a formação continuada e suas relações com a prática pedagógica. Para essa autora, a educação é uma prática social estruturada sob um novo tempo, repleto de mudanças epistemológicas, sociais e tecnológicas que impõem novas exigências. Diante dos dilemas que o professor vivencia na sociedade contemporânea, faz-se necessário que ele esteja em constante formação.

Segundo a pesquisadora:

[...] a formação continuada é importante condição de mudança das práticas pedagógicas, entendida a primeira, fundamentalmente, como processo crescente de autonomia do professor e da unidade escolar, e a segunda, como processo de pensar-fazer dos agentes educativos e em particular dos professores, com o propósito de concretizar o objetivo educativo da escola (PORTO, 2000, p. 15).

Nesse sentido, os dilemas presentes na sociedade e vivenciados pelo professor na escola têm demandado a participação dos docentes em alguns cursos para responder a sua situação concreta de ensino, e uma das formas de realização da formação continuada tem sido por meio da modalidade de educação a distância.

2 A EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA NA FORMAÇÃO DOCENTE

A introdução da EAD no Brasil remete ao uso do rádio que corresponde ao marco histórico da implantação das primeiras rádios no país. No entanto, a primeira e mais longa geração de EAD no Brasil, assim como no mundo, se deu por meio do uso de material textual impresso e foi sucedida por gerações que ao longo do tempo acrescentaram o uso de elementos audiovisuais (televisão e vídeo), rádio e telefone. Posteriormente, veio a geração das telecomunicações e o uso da informática, inicialmente sem ligação à rede até chegar a geração na qual há a criação de ambientes virtuais de aprendizagem com processos de ensino - aprendizagem multimidiáticos e multilaterais. (GARCIA ARETIO, 2001).

Nesse sentido, Garcia Aretio (2001) menciona a existência de etapas ou fases distintas da EAD, sendo elas: o ensino por correspondência que surge com o desenvolvimento da impressão e dos serviços postais; o ensino multimídia; o ensino telemático e, por último, uma quarta geração, a do ensino mediado por computador e com uso da internet.

Observa-se que essa classificação se fundamenta na abordagem didática, bem como na tipificação do material e da comunicação utilizado em cada período. A literatura registra que na década de 1990 surgiram as primeiras ferramentas de apoio a aprendizagem virtual no Brasil, oferecendo assim, o suporte da tecnologia digital, possibilitando maior interação entre os sujeitos de forma não presencial, desenvolvendo a EAD on-line.

A legitimidade e regulamentação da EAD no Brasil estão expressas no Decreto nº 2.494/98, Art. 1º, levando a Educação a Distância ter uma definição oficial:

A Educação a Distância é uma forma de ensino que possibilita a autoaprendizagem, com a mediação de recursos didáticos sistematicamente organizados, apresentados em diferentes suportes de informação, utilizados isoladamente ou combinados, e veiculados pelos diversos meios de comunicação.

Assim, o Governo procurou criar condições para a viabilização de cursos utilizando a modalidade EAD, o que proporcionou o crescimento e o interesse em adotar essa modalidade de ensino, tendo em vista alguns fatores que a EAD apresenta como: a possibilidade de fazer chegar o conhecimento de modo simultâneo a um grande número de pessoas, independente do espaço geográfico; a ação pedagógica permitida pela sofisticação dos instrumentos didáticos utilizados para o desenvolvimento do processo ensino-aprendizagem mediante o uso das tecnologias digitais; a flexibilidade de tempo e espaço permitida, possibilitando a formação para aqueles que estavam à margem das ações formativas existentes, proveniente da falta de tempo ou pela distância dos espaços educacionais.

O crescimento da Educação a Distância nos dias atuais tem provocado muitas mudanças nos processos formativos do professor como a criação da Universidade Aberta do Brasil (UAB), em 2005, em decorrência do Fórum de Educação das Secretarias de Estado, que busca uma integração, articulação e experimentação de um Sistema Nacional de Educação Superior. Nesse contexto, o modelo de implementação da UAB também conta com a utilização de recursos televisivos e radiofônicos, aulas complementares transmitidas por meio de vídeo conferência, encontros presenciais, contato telefônico e a utilização da internet, bem como o apoio da tutoria presencial, que auxilia os alunos nos seus estudos, nos momentos presenciais e a distância mediada pelos recursos tecnológicos, de acordo com o Decreto nº 5.800, de 8 junho de 2006.

Mediante a implementação da UAB, o Ministério da Educação (MEC) lançou o Plano Nacional de Formação de Professores da Educação Básica utilizando uma plataforma específica para esse fim, a Plataforma Freire, envolvendo a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

(Capes) e as Diretorias de Educação Básica Presencial e de Educação a Distância. Os cursos destinados aos professores são ofertados pelas instituições formadoras respaldadas pelos Fóruns Estaduais Permanentes de Apoio à Formação Docente, com base legal apoiada no Decreto nº 6.755, de 29 de janeiro de 2009.

Sendo assim, a EAD adquire cada vez mais espaço como modalidade de ensino capaz de proporcionar a oferta de cursos a um maior número de pessoas, democratizando o conhecimento, tendo em vista a necessidade de desenvolver novas práticas formativas.

3 O CAMPO/*LOCUS* DA PESQUISA

O locus dessa investigação foi o município de Icó, localizado na região centro-sul do estado do Ceará, que foi a terceira vila instalada no Ceará e possui um sítio arquitetônico datado do século XVIII. A povoação foi elevada à terceira vila do Ceará em 1738, logo após Aquiraz e Fortaleza. Em 1842, obteve a categoria de cidade “devido à sua importância econômica, Icó foi uma das cidades que tiveram projetos urbanísticos planejados na corte de Lisboa.” (OCEANOS, 2000, p.105).

Os estudos desenvolvidos por Studart sobre a vila do Icó evidenciam que esta “teve precoce desenvolvimento e alcançou rápida hegemonia sobre os demais povos do interior cearense em razão de sua posição privilegiada” (2002, p. 44). Desse modo, os avanços no desenvolvimento da Vila, em pleno ciclo do gado e do algodão, ganharam expressão no cenário da província do Ceará, transformando-se em entreposto comercial decorrente da localização de grandes fazendas no seu âmbito territorial.

Dessa forma, surgiu a Vila de Icó que, no final do século XVIII e início do século XIX, atingiu seu auge como Vila colonial cearense. Embora decorridos séculos, ainda hoje são visíveis as marcas desse período de esplendor e riquezas, sobretudo na arquitetura, sobrados, igrejas, teatro e outras edificações, que pela importância histórica e cultural receberam tombamento do Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (Iphan).

O Largo do Themberg, patrimônio nacional, abriga algumas das principais manifestações religiosas em torno da Igreja do Senhor do Bonfim há séculos, ruas largas, igrejas, sobrados e casarões, bem como as manifestações culturais e artísticas em torno do Teatro da Ribeira dos Icós, construído no século XIX.

Caracterizado o campo/*locus* da investigação, apresentamos os sujeitos da pesquisa que foram formados por 14 professores das escolas dos sete municípios de abrangência da 17ª Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação (Crede / Icó), que integra as 20 regionais da Secretaria de Educação do Estado do Ceará. As Credes abrangem um conjunto de município por região geográfica e suas escolas, sendo responsável pela gestão e desenvolvimento das políticas educacionais estaduais. Os sujeitos não serão identificados pelo nome, mas por números de 01 a 14.

Os questionários aplicados continham questões fechadas e abertas, que abordavam sobre o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal.

4 O CURSO DE DISSEMINADORES DE EDUCAÇÃO FISCAL

Como parte integrante do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), o Curso Disseminadores da Educação Fiscal, ofertado pela Escola de Administração Fazendária (Esaf), foi pensado com o objetivo de contribuir com a formação dos sujeitos, com foco na participação nos processos de geração, aplicação e fiscalização dos recursos públicos, cujo objetivo principal é a realização de leituras e estudos sobre a temática. O referido curso oferecido na modalidade de EAD, inicialmente tinha uma carga horária de 80 horas, posteriormente, ofereceu aos participantes a opção de ampliação da carga horária para 120 horas, mediante a elaboração de um projeto na temática da Educação Fiscal. É importante ressaltar que a execução do projeto pedagógico não era obrigatória, bastava apenas a sua elaboração para a certificação de 120h/a. A carga horária atual do curso é de 160h.

A realização do curso conta com a parceria da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz) e Secretaria da Educação (Seduc) e destina-se aos servidores de ambas as secretarias, bem como para a Secretaria Municipal de Educação de Fortaleza (SME). Na Seduc, o curso é destinado preferencialmente aos professores em função docente, podendo também contemplar gestores e professores lotados nos Centros de Multimeios das escolas, laboratório escolar de informática e servidores da Crede e Seduc. Atualmente, o curso é aberto ao público em geral, tendo sido bastante procurado por universitários. Outro aspecto a considerar é a tutoria do curso, a Esaf realiza uma consistente formação dos seus tutores, bem como acompanhamento e cursos de aperfeiçoamento.

Nesse contexto, a experiência do curso de Disseminadores da Educação Fiscal traz em sua proposta uma formação para os professores com o intuito de que os conhecimentos adquiridos sejam disseminados com os estudantes na escola e com a comunidade.

O número de estudantes por turma depende do número de vagas destinadas para cada Estado que, de acordo com as vagas recebidas, distribui para as instituições parceiras. Nas Credes, após a formação da turma, o tutor que a acompanha, efetua a matrícula no ambiente virtual e informa os nomes dos inscritos para a coordenação para que as inscrições sejam validadas.

Durante o curso, são trabalhados cinco módulos específicos, sendo quatro de conteúdo e um sobre elaboração de projetos pedagógicos e planos de ação. Sendo que o primeiro traz como tema a Educação Fiscal no Contexto Social cujo conteúdo versa sobre o processo de criação do programa, missão, valores, princípios norteadores, diretrizes, objetivos, valores. Faz, ainda, uma retrospectiva histórica da educação no Brasil (BRASIL, 2008).

O módulo dois trata da relação Estado-Sociedade, apresentando conteúdos que buscam com-

preendê-la, assim como a evolução histórica do conceito de Estado e Sociedade. (BRASIL, 2008)

O módulo três traz uma discussão sobre o Sistema Tributário Nacional fazendo um aprofundamento sobre o conceito de Estado; trata dos serviços públicos, apresenta a história do tributo no Brasil, conceituando tributo e mostrando as obrigações tributárias. (BRASIL, 2008).

O quarto módulo aborda conteúdos tocantes à gestão democrática dos recursos públicos, dessa forma é estudado nesse módulo orçamento público, gestão financeira, contabilidade das despesas públicas, órgãos fiscalizadores das contas públicas, Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Responsabilidade Social e situa o programa de educação fiscal dentro no contexto do controle social (BRASIL, 2008).

E, por fim, há um quinto módulo referente a Projeto Pedagógico, tendo em vista que o aluno deverá apresentar um projeto pedagógico relacionado aos temas estudados ou um Plano de Ação em Educação Fiscal a ser desenvolvido.

A formação conta com momentos de estudos presenciais e a distância. Para os estudos a distância, utiliza-se o ambiente virtual de aprendizagem, que conta com a sala de aula, destinado ao estudo do conteúdo, realização das postagens dos fóruns de discussão, sendo um fórum relativo a cada módulo, realização de exercícios, troca de experiências, bem como para acesso a biblioteca virtual com a disponibilidade de artigos, textos, leis e informações para aprofundamento das discussões. Na mediação, a tutoria conta com utilização de ferramentas síncronas, utilizadas em tempo real, ou seja, ao mesmo tempo, como chat, mensagens instantâneas, telefone e assíncronas, utilizadas em tempo diferente, como fórum de discussão e e-mail.

Com base nos conhecimentos adquiridos na formação, os professores participantes trabalharam os conteúdos do curso com os alunos como tema transversal e interdisciplinar. Assim, foram desenvolvidas atividades com os estudantes do Ensino Médio, inserindo a temática da Educação Fiscal, mediante a realização de atividades como: Leitura e interpretação de textos sobre a importância dos tributos, Visitação à Câmara de Vereadores em audiências públicas (planejamento orçamentário, prestação de contas), Acesso ao sítio Leãozinho (www.leaozinho.receita.fazenda.gov.br), interpretação do código do consumidor, realização de pesquisas sobre o hábito de exigir a nota fiscal.

As atividades enfatizaram, ainda, o acompanhamento/monitoramento dos recursos financeiros recebidos pela escola destinados para o consumo, serviço e capital, aplicação, planejamento operacional, participação da comunidade escolar na definição de prioridades e supervisão dos cronogramas de desembolso, avaliação dos projetos básicos e prestação de contas.

Os professores utilizaram também as contas de água, luz e telefone levadas pelos alunos para a sala de aula, como subsídios para análises e estudos de aspectos específicos: frações e operações de números decimais – contribuições, impostos e taxas que incidem sobre esses serviços, informações técnicas sobre monitoramento e controle do consumo.

5 A FORMAÇÃO EM DISSEMINADORES DE EDUCAÇÃO FISCAL NA CREDE 17

Para analisar a formação na Crede 17, foi aplicado um questionário com os professores envolvidos na formação com o intuito de investigar a percepção dos professores sobre o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal.

Os sujeitos envolvidos nessa pesquisa foram 14 professores em função docente nas 14 escolas públicas estaduais que compõem os 07 municípios da 17ª Crede - Icó (Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação), sendo um professor de cada unidade escolar, cursistas da turma 269 – DEF/2º semestre – 2008 – CE 33, do curso de Disseminadores da Educação Fiscal. Todos os participantes da pesquisa estão em função docente, possuem licenciatura plena e possuem carga horária na escola de 40 horas semanais.

No decorrer do estudo, verificou-se o interesse dos professores participantes do curso, ao desenvolverem atividades na escola, como confecção de cartazes, encenação de peças, paródias, atividades executadas no laboratório de informática, no centro de multimeios e na comunidade.

Sendo assim, o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal, realizado na Crede 17, provocou mudanças na atuação do professor que passou a trabalhar a temática com os alunos em sala de aula, bem como a desenvolver atividades envolvendo a comunidade escolar e a local, no tocante à sensibilização, conscientização e participação do cidadão mediante os recursos públicos.

De acordo com a pesquisa, 100% dos entrevistados disseram ter tomado conhecimento do curso por meio da Crede e consideraram básicos o seu conhecimento de Informática ao ingressar no curso.

Quando perguntados se já tinham realizado curso na modalidade de EAD antes, 60% dos professores disseram que sim. Isso revela que a maioria dos professores participantes do curso em epígrafe e envolvidos na pesquisa já participa de cursos de formação continuada na modalidade de EAD, mediante a utilização das ferramentas tecnológicas. No tocante ao conteúdo do curso, 100% avaliaram como excelente, o que revela que os professores sentem a necessidade da formação continuada, principalmente, na temática da Educação Fiscal com o intuito de atender as novas demandas e viabilidade de dialogar com as mudanças do tempo presente.

O Curso Disseminadores da Educação Fiscal se desenvolveu com o uso de ferramentas variadas, o que motivou a participação e a realização das atividades de todos os envolvidos na formação. O curso contou com a utilização de ambiente virtual de aprendizagem, bem como o uso de ferramentas síncronas e assíncronas. Sobre essa questão, 100% dos professores responderam que acharam excelente o AVA, bem como os materiais impressos. O que revela que o uso das mídias integradas favorece o sucesso dos cursos ofertados na modalidade de EAD.

No tocante ao conteúdo do curso, os professores apontam que é muito significativo e de fun-

damental importância para a compreensão da Educação Fiscal, bem como para o exercício da cidadania. Dos 14 professores envolvidos na pesquisa, quando perguntados sobre o conteúdo do curso, apontaram como positivos os conteúdos estudados, bem como seu aprendizado em relação à temática. Transcrevemos alguns argumentos por eles apresentados, da seguinte maneira:

O conteúdo do curso me trouxe grandes aprendizados, ajudou a enxergar coisas que antes eu não enxergava, já no estudo do Módulo 1 (Educação Fiscal no Contexto Social) percebi que precisamos exercer a cidadania, frente os serviços públicos oferecidos à população. (Professor 01).

O conteúdo do curso é uma leitura obrigatória para o professor porque provoca uma reflexão sobre a relação estado-sociedade, frente à carga tributária cobrada pelo estado e, de outro lado, a qualidade dos serviços públicos oferecidos à sociedade. E a tutoria é fundamental para nos acompanhar. (Professor 02).

O conteúdo do curso foi excelente, principalmente porque a metodologia do curso é muito boa, não sobrecarrega o cursista com atividades, o tutor acompanha bem as discussões nos fóruns, provoca a leitura e nós não temos desculpas de falta de computador, Internet, pois além do conteúdo no ambiente virtual, recebemos também os módulos impressos, o que facilita bastante o estudo. (Professor 03).

Dessa forma, 100% dos professores envolvidos na pesquisa apresentaram satisfação com os conteúdos trabalhados no curso, em depoimento de igual teor, dos depoimentos transcritos dos professores 01 e 03, que revelam em suas falas a importância da formação realizada, como o significado dos conteúdos trabalhados no processo formativo e o atendimento às necessidades do exercício da docência.

No caso específico que estamos estudando, o uso das mídias integradas favoreceu a aprendizagem e, conseqüentemente, o sucesso do curso, como revelam os professores em suas falas. Vale destacar também o papel fundamental da tutoria nos cursos de EAD, como mediação e interação entre os cursistas e apoio no desenvolvimento das atividades. A importância do tutor foi destacada por todos os pesquisados e está expressa na fala dos docentes. Vejamos alguns dos depoimentos:

O tutor ajudou muito a nos situar no curso, tirar dúvidas e a participar das discussões nos fóruns. (Professor 06).

A resposta do tutor aos e-mails era quase imediata, sem dúvida foi de suma importância o acompanhamento do tutor. [...] Aprendi sobre usuários de EAD no encontro presencial e o perfil do aluno de EAD. (Professor 11).

Destaco o tutor no acompanhamento, incentivo e contribuição nas discussões do fórum e durante todo o curso, e o encontro presencial onde o tutor mostrou a proposta do curso, o ambiente, a sala de aula, o perfil do aluno de EAD. (Professor 13).

Vale salientar que o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal contou com chats, fóruns, contato por telefone, material impresso e o acompanhamento do tutor. A turma investigada teve 100% de acesso e conclusão do curso (BRASIL, Relatório ESAF, 2008), o que mostra que a EAD é uma modalidade de ensino que pode se adaptar com facilidade ao universo do aluno adulto, cujos fatores

motivacionais são autogerenciados, podendo ser aplicada em larga escala, considerando o desenvolvimento de uma estrutura que flexibilize o diálogo e a interação.

Os fóruns foram avaliados pelos professores como positivos, por propiciar uma ampla discussão em torno da temática. Sobre essa questão os professores assim se pronunciaram:

Eu demorei muito a acessar o primeiro fórum, só depois de ler o módulo 01 todo, reler e refletir é que fui participar das discussões e aprendi muito sobre o assunto na interação com os colegas. Participei de um chat pela primeira vez, foi muito bom. A ajuda do tutor foi fundamental para superar as dificuldades que surgiram. (Professor 07).

Eu me viciiei no curso, vivia acessando o conteúdo dos módulos para participar das discussões dos fóruns que foram muito boas. Como só é um fórum para cada módulo, a gente não fica carregada de atividade, fazendo de qualquer jeito apenas para cumprir a tarefa, o que ajuda bastante. (Professor 08).

O ambiente virtual, é muito prático, com boa distribuição das ferramentas, os fóruns nos ajudaram a refletir sobre os conteúdos trabalhados nos 4 módulos. Os telefonemas do tutor também ajudava a gente a cumprir o cronograma e a comunicação via e-mail foi muito eficiente. (Professor 09).

O que eu achei mais significativo no curso foi o material impresso, pois eu não tenho Internet em casa, então estudava o material no módulo impresso, e acessava na escola para responder os fóruns e fazer as avaliações. Destaco nos fóruns à mediação do tutor, motivando a participação de todos, incentivando a leitura, comentando as respostas e incentivando a disseminação dos conteúdos na escola. (Professor 10)

A narrativa dos professores revela que os fóruns contribuíram para a constituição do conhecimento sobre a temática estudada. Na concepção dos professores, a formação continuada é importante e necessária, pois quando indagamos sobre esse aspecto podemos extrair das falas dos professores que o exercício da docência exige um constante aperfeiçoamento, fazendo dos professores “eternos aprendizes”. Essa percepção é evidenciada no discurso dos professores, aqui transcrevemos alguns:

Quando eu fiz o Normal (Curso Pedagógico – Profissionalizante) a gente era professora diplomada e isso era suficiente. Mas hoje a gente precisa da Licenciatura, da pós-graduação e de aperfeiçoamento constante. (Professora 05).

A gente precisa de uma formação como essa que nos ajude a lidar com certos temas que estão presentes na sociedade, e, portanto, na escola. Trabalhando com os alunos até peça eles criaram e apresentaram na escola. (Professora 04).

[...] Não temos como fugir da formação continuada, o nosso ofício exige. As atividades realizadas com os alunos envolvendo a temática da Educação Fiscal foram significativas para os alunos por juntar teoria e prática, entre outras mudanças no comportamento dos alunos, destaco o zelo pelo patrimônio da escola e a exigência da nota fiscal no comércio local. (Professora 14).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da realização deste trabalho, esperamos oferecer subsídios teóricos e práticos que contribuam para o significado da formação continuada, sobretudo, na modalidade de Educação a

Distância, uma vez que o movimento de introdução da EAD, com a utilização das tecnologias digitais, tem atingido vários segmentos educacionais em diferentes níveis e complexidades. O resultado da pesquisa revelou que os professores compreendem a necessidade da formação continuada, conforme expresso em seus depoimentos. Mostra que a maioria dos professores já havia realizado algum curso na modalidade de EAD, e que os professores que fizeram o curso pela primeira vez utilizando a modalidade de EAD ficaram entusiasmados com o ambiente virtual de aprendizagem, com as ferramentas de interação utilizadas, e com a mediação do tutor superaram suas dificuldades iniciais. A pesquisa evidenciou que o uso das mídias integradas favoreceu o aprendizado e propiciou o sucesso no curso.

Na análise da pesquisa, verificou-se que a tutoria foi fundamental para o incentivo ao acesso do curso, a participação nas atividades, a motivação para superar as dificuldades, bem como para o processo de constituição da aprendizagem. Considerando a proposta do Curso de Disseminadores da Educação Fiscal, que visa à contribuição com a formação permanente dos sujeitos, com foco na participação nos processos de geração, aplicação e fiscalização dos recursos públicos, os professores ao participar do curso realizam atividades com os alunos abordando a temática. Ressaltamos a importância do trabalho de investigação para o contexto educacional, envolvendo a formação continuada de professores na modalidade de EAD, sobretudo, na temática da Educação Fiscal por propiciar a participação dos sujeitos da sociedade na fiscalização dos recursos públicos, o que vem ao encontro de recentes movimentos em prol da democratização da informação, da transparência e do combate à corrupção.

Os achados da pesquisa revelam que a sensibilização e a mobilização dos cursistas contribuem de forma significativa para o sucesso da formação, ou seja, a maneira como a turma é formada incide sobre os resultados de conclusão do curso. É, portanto, relevante o papel da tutoria para ajudar na superação das dificuldades dos cursistas, bem como na aprendizagem dos conteúdos estudados.

Observamos a relação de identificação e cumplicidade estabelecida entre os professores e o curso. Os professores perceberam no curso uma possibilidade de formação continuada para atualização e ressignificação dos seus conhecimentos. A identificação com o curso proporcionou a motivação para aplicar as temáticas estudadas por meio de atividades realizadas com a comunidade escolar e local. Portanto, no desenvolvimento desta pesquisa, nos deparamos com a execução dos projetos pedagógicos, quando a obrigatoriedade era apenas para a elaboração, no entanto, a percepção dos professores de pertinência do curso e dos temas estudados levou-os a serem disseminadores dos conhecimentos adquiridos.

REFERÊNCIAS

- ALARCÃO, Isabel. Formação continuada como instrumento de profissionalização docente. In: VEIGA, I. P. (Org). **Caminhos da profissionalização do magistério**. Campinas, SP: Papirus, 1998, p. 99-122.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). **Educação Fiscal no contexto Social**. Caderno I. 3. ed. Brasília: Esaf, 2008.
- _____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). **Relatório de Conclusão do Curso Disseminadores da Educação Fiscal**. Brasília: Esaf, 2008.
- _____. **Decreto 2.494, de 10 de fevereiro de 1998**. Regulamenta o Art. 80 da LDB (Lei n.º. 9.394/96). Revogado pelo Decreto nº 5.622, de 2005. Publicado no Diário Oficial da União de 11.2.1998.
- CEARÁ. Secretaria da Fazenda. Programa Estadual de Educação Fiscal. **Material Didático do Curso de Capacitação para Disseminadores em Educação Fiscal**. Fortaleza, 2009.
- COMISSÃO NACIONAL PARA AS COMEMORAÇÕES DOS DESCOBRIMENTOS PORTUGUESES. Ceará no século XVII: Icó, Aracati e Sobral. **Revista Oceanos**, n. 41, Lisboa, 2000. p. 105-108.
- GARCIA ARETIO, Lourenzo. **Educación a la Distancia**: la teoria y la pratica. España: UNED, 2001.
- IMBERNON, Francisco. **Formação Continuada de Professores**. Tradução Juliana dos Santos Padilha. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- NÓVOA, António (Coord.). **Os professores e sua formação**. Lisboa: Dom Quixote, 1995.
- PORTO, Yeda da Silva. Formação continuada: a prática pedagógica recorrente. In: MARIN, Alda J.(Org.). Educação continuada. **Campinas: Papirus, 2000**.
- STUDART FILHO, Carlos. **Páginas de história pré-história do Ceará**. Fortaleza: Instituto do Ceará, 1966.
- TARDIF, Maurice. **Saberes docentes e formação profissional**. Petrópolis: Vozes, 2012.
- TORRES, Rosa Maria. Tendências da formação docente nos anos 90. In: WARDE, Mirian J. (Org.) **Novas políticas educacionais**: críticas e perspectivas. São Paulo: Programa de Estudos Pós-graduados em Educação, História e Filosofia da Educação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 173-191, 1998.

Posfácio

Em 1998, o Governo do Estado do Ceará, reconhecendo a relevância de disseminar informações relativas à importância social do tributo, instituiu o Programa Estadual de Educação Tributária. Decorridos quinze anos e observando o passado, verifica-se que muito foi realizado, mas muitos passos ainda precisam ser concretizados. A sociedade cearense, como as das demais unidades regionais, ainda não reconhece, em sua plenitude, os malefícios causados pela sonegação fiscal. Apesar dos esforços das administrações tributárias, a prática de evadir tributos ainda é socialmente tolerada, não gerando o estigma social provocado por outros atos criminosos.

Não podemos classificar nosso país como uma nação pobre. De fato, comparações internacionais indicam que o Brasil é um país de renda *per capita* média. Não obstante, somos um país com milhões de pessoas em situação de fragilidade social, principalmente na Região Nordeste. Nosso país de renda média só possui muitos pobres porque é o país das desigualdades, apresentando uma das maiores taxas de concentração de renda do mundo. Os resultados negativos da desigualdade são bem conhecidos: violência, conflitos sociais, baixo crescimento econômico, elevados gastos com atividades de polícia e carceragem.

A redução da desigualdade de renda, em ambiente democrático, só é possível por dois meios. Primeiro, por um sistema de transferências diretas de recursos aos estratos inferiores da pirâmide de renda. Segundo, por meio de uma tributação justa, que arrecade os tributos de forma progressiva, cobrando impostos mais elevados das pessoas com maior renda e patrimônio.

O Sistema Tributário Brasileiro é fortemente regressivo, porque utiliza prioritariamente a tributação indireta. Por tradição e por opção dos Poderes Legislativo e Executivo, impostos sobre a renda e sobre o patrimônio, nos quais a progressividade pode ser utilizada com facilidade, são pouco explorados no país. Um elemento necessário para o desenvolvimento econômico brasileiro é, sem dúvida, a correção do nosso Sistema Tributário, direcionando-o para um modelo progressivo. Desta forma, a Educação Fiscal deve ir além da simples conscientização da sociedade quanto à importância do tributo e aos malefícios da sonegação fiscal, devendo também agir de modo a conscientizar o cidadão-eleitor a exigir, dos seus representantes, as mudanças legislativas que conduzam à justiça fiscal.

A sonegação fiscal intensifica o problema da desigualdade. Os agentes econômicos que se beneficiam do crime tributário, em sua maior parte, são aqueles que possuem maior renda. Assim, as políticas de desincentivo à evasão fiscal, indiretamente, atuam no sentido de obtermos uma sociedade com mais equidade.

Evidentemente, a oposição inicial à sonegação é feita pelos aparelhos coercitivos das administrações tributárias. Entretanto, não são apenas a detecção da infração, a aplicação da multa e a

execução do crédito tributário, as ações governamentais que devem ser adotadas para inibir a evasão. Apesar da importância, talvez primazia, da possibilidade de punição como elemento incentivador do cumprimento das obrigações tributárias, a sonegação é impactada por aspectos culturais, bem como pela forma como os recursos arrecadados são gastos.

Existe um alto grau de tolerância cultural em relação à sonegação fiscal em nosso país. Apesar dessa constatação, isso não deve ser entendido como um elemento determinístico e imutável. A cultura é dinâmica, a exemplo das grandes transformações culturais em relação ao papel da mulher na sociedade e a uma melhor aceitação da orientação sexual do indivíduo, a caracterização cultural da sonegação como crime social importante pode ser efetivada. Neste contexto, as ações de Educação Fiscal são elementos catalisadores dessa bem vinda transformação cultural futura.

A transparência na utilização dos recursos arrecadados e a participação ampla da sociedade no estabelecimento de gastos prioritários também são determinantes do grau de evasão fiscal. Nessa linha, as políticas de Educação Fiscal devem fomentar a participação popular, tanto no controle social dos governos, como na elaboração de orçamentos participativos.

Os problemas existentes são muitos como falta de equidade do Sistema Tributário, baixa punição aos indivíduos que praticam a evasão fiscal, pouca transparência nos gastos e orçamentos impositivos. Entretanto, esses entraves ao desenvolvimento são um grande desafio, sendo a Educação Fiscal, certamente, indispensável para a superação desses problemas.

Este livro intenciona contribuir com o debate sobre Educação Fiscal, apresentando a visão e experiência de diversos pesquisadores de várias áreas do conhecimento. Apesar do caráter multidisciplinar da Educação Fiscal, os artigos que compõem este livro foram apresentados em cinco eixos temáticos, que buscaram agrupar os trabalhos correlatos. O livro é editado pela Fundação Sintaf, em parceria com a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, como uma das ações comemorativas dos quinze anos do Programa de Educação Fiscal no Ceará.

Fortaleza, 17 de março de 2014.

Carlos Eduardo dos Santos Marino

Diretor Técnico-Científico da Fundação Sintaf



Programa de
Educação Fiscal
do Ceará



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda



EDIÇÕES
FUNDAÇÃO SINTAF