

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO**

JAN DENNIS ARAUJO CLEMENTINO

**EDUCAÇÃO FISCAL E O PAPEL DO PROGRAMA “SUA NOTA VALE
DINHEIRO” NO ESTADO DO CEARÁ.**

**FORTALEZA
2010**

JAN DENNIS ARAUJO CLEMENTINO

EDUCAÇÃO FISCAL E O PAPEL DO PROGRAMA “SUA NOTA VALE DINHEIRO”
NO ESTADO DO CEARÁ.

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário, Educação Fiscal e Programas Governamentais.

Orientador: Prof^a Francisco de Araujo Macedo

FORTALEZA
2010

JAN DENNIS ARAUJO CLEMENTINO

EDUCAÇÃO FISCAL E O PAPEL DO PROGRAMA “SUA NOTA VALE DINHEIRO”
NO ESTADO DO CEARÁ.

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário, Educação Fiscal e Programas Governamentais.

Aprovada em ____/____/2010

BANCA EXAMINADORA

Prof. Francisco de Araujo Macedo
(Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. MSc. Daniel Miranda
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profª. Dr. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará – UFC

À minha família.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela oportunidade de me colocar no caminho das pessoas que sempre estiveram presentes na minha formação.

Ao meu pai, José Clementino Pereira, que foi a maior fonte de inspiração para este trabalho, com o seu exemplo de trabalho árduo e dedicação à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

À minha mãe, Maria Sonali Oliveira Araújo, o maior exemplo de amor e carinho demonstrado a mim todos os dias.

A Ana Luiza Noronha Lima, minha namorada, pelo imenso companheirismo e dedicação em me fazer feliz.

À minha família, pela caminhada até os dias de hoje.

"Educação nunca foi despesa. Sempre foi investimento com retorno garantido."

(Sir Arthur Lewis)

RESUMO

A Educação Fiscal tem como objetivo a formação da consciência fiscal e do exercício da cidadania. O trabalho foi realizado através de pesquisa descritiva que postulam sobre o assunto, tendo como marco referencial diversos estudos de autores brasileiros. O estudo mostra que a Educação Fiscal ajuda a formar cidadãos participativos, críticos, conscientes de seus direitos e deveres, tornando-os aptos a exercerem a cidadania. O não conhecimento da função social do tributo leva o indivíduo a agir com indiferença e alienação no que diz respeito às questões tributárias, contribuindo assim para a sonegação e o agravamento dos problemas sociais e econômicos, já que é por meio do tributo que o Estado pode satisfazer as necessidades coletivas da sociedade. A Educação Fiscal age também no sentido de despertar na sociedade o interesse pela Administração Pública, incentivando o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos, criando assim condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão. Portanto, dentro de uma visão social, é imprescindível que o educando se conscientize do verdadeiro exercício da cidadania e sinta-se um cidadão.

Palavras-chave: Tributos. Educação fiscal. Cidadania.

ABSTRACT

Education Tax aims tax awareness training and exercise of citizenship. The work was accomplished through descriptive search postulate about the subject, having as referential several studies of Brazilian authors. The study shows that education Tax helps to form citizen's participatory, critics, aware of their rights and duties, making them able to exercise citizenship. The lack of knowledge of social function of tribute takes the individual to act with indifference and alienation with regard to tax issues, thereby contributing to the concealment and worsening social and economic problems, since it is through the tribute that the State can meet the collective needs of society. Education Tax acts also to arouse interest in society by Government, encouraging the monitoring of the implementation of public resources, thus creating conditions for a harmonious relationship between State and citizen. Therefore, within a social vision, it is imperative that the learner is educating the real exercise of citizenship and feel a citizen.

Keyword: Tributes. Fiscal Education. Citizenship.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 TRIBUTOS: HISTÓRIA E EVOLUÇÃO	12
2.1 A História dos Tributos no Brasil	15
2.2 O Poder Tributário do Estado.....	17
2.3 O Sistema Tributário Brasileiro.....	20
2.3.1 Princípio da Legalidade	22
2.3.2 Princípio da Anterioridade da Lei	22
2.3.3 Princípio da Irretroatividade da Lei.....	23
2.3.4 Princípio da Isonomia.....	23
2.3.5 Princípio da Uniformidade da Tributação	23
2.3.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	23
2.3.5 Princípio da Proibição do Confisco	23
3 O TRIBUTO NA LEGISLAÇÃO NACIONAL	25
3.1 Conceito de Tributo.....	25
3.2 Classificação dos Tributos	26
3.3 Competência Tributária	28
3.4 Função Sócio-Econômica do Tributo.....	30
4. EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL	33
4.1 A Cidadania	33
4.2 Fiscalização Popular.....	37
4.3 O Estado enquanto Gestor dos Recursos e da Cidadania.....	40
4.4 Sonegação e Cidadania.....	41
4.5 Educação Fiscal	43
4.6 A Importância da Educação Fiscal para o Exercício da Cidadania.....	45
5 A TRAJETÓRIA DA EDUCAÇÃO FISCAL NO ESTADO DO CEARÁ.....	49
5.1 Marco inicial da Educação Tributária no Ceará.....	59
5.2 Programa “Sua Nota Vale Dinheiro”	65
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	69
REFERÊNCIAS.	72

1 INTRODUÇÃO

Durante a história da humanidade, desde quando o homem passou a viver junto a outros, o tributo passou a ser um bem necessário para a manutenção da convivência em sociedade. As relações humanas foram evoluindo e tornaram-se cada vez mais complexas a ponto de influir no desenvolvimento intelectual e, conseqüentemente, nos instrumentos que se fazia valer a sociedade para a sua perpetuação e crescimento. Dentre esses instrumentos, o tributo e suas relações assumiram diferentes modelos e características, tornando-se, também, cada vez mais complexos.

Essa evolução ocorre constantemente até os dias de hoje e, o que se depreende do sistema atual, é que o tributo, em última instância, tem como objetivo prover a estrutura do Estado para que este exerça sua função perante o seu povo.

Sendo assim, para que esse sistema seja, de fato, concretizado, faz-se necessária a presença desse mesmo povo como agente fiscalizador das obrigações do Estado. Para que essa fiscalização seja possível, é imprescindível que a maior parte das pessoas que compõem a sociedade conheçam o sistema tributário, de forma a agir concretamente para a manutenção dos rendimentos auferidos com objetivo de lhes proporcionar melhores condições de vida.

Essa conscientização é o objetivo da Educação Fiscal, de modo a tornar a população apta a entender quais são os seus direitos e deveres, ao passo que a transforma em um agente atuante na fiscalização do Estado, bem como de si mesma, a fim de combater situações que prejudicam o desenvolvimento e o progresso do bem-estar social como, por exemplo, a sonegação fiscal.

Destarte, a presente monografia visa a apresentar os fundamentos que fazem parte da essência da Educação Fiscal, trazendo elementos como cidadania e participação popular na formação de cidadãos conscientes e atuantes nas decisões estatais.

Dessa forma, serão abordadas situações do cotidiano que geram vários tipos de obrigações tributárias e que, muitas das vezes, por ignorância, a população não percebe que está, de certa forma, prejudicando toda a coletividade. Podemos usar como exemplo o ato de comprar mercadorias sem a exigência da nota ou cupom fiscal para fins de prova do recolhimento do ICMS.

Assim, serão levantados, também, questionamentos do porquê de os brasileiros não gostarem de pagar tributos, quais motivos os influenciam a pensar que estão sendo enganados, o porquê de não haver transparência com os gastos públicos, e o porquê do índice

de sonegação fiscal ser tão alto, já que o pagamento deste tributo sonegado seria revertido em bens e serviços à população.

A resposta a essas questões serão baseadas em pesquisas usando o povo cearense como exemplo, pois é a realidade prática a qual se tem acesso e, para isso, será feito uso de dados fornecidos pelo programa "Sua Nota Vale Dinheiro", que é o maior exemplo de Educação Fiscal presente no Estado do Ceará.

No mais, será discutido sobre o que a sociedade precisa para tornar realidade a idéia da função social dos tributos, assim como o papel que a Educação Fiscal tem junto à população brasileira e, mais precisamente, para os cearenses.

Outrossim, serão demonstrados quais os benefícios de uma população esclarecida e atuante junto ao Estado não apenas no que diz respeito à tributação, mas também nos principais assuntos relativos à prática da cidadania e o convívio em sociedade.

Portanto, resta comprovada a relevância deste trabalho ao tratar do tema Educação Fiscal, por meio da análise da campanha "Sua Nota Vale Dinheiro" e seu impacto na arrecadação do Estado do Ceará.

Serão usadas como fundamentação as obras de Hugo de Brito Machado (2009), José Eduardo Soares Melo (2009), Márcio William França Amorim e Walda Maria Mota Wayne (2006), Mota (2001), Souza (2002), informativos da Receita Federal no que tange à Educação Fiscal, bem como os da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, além da Legislação Federal e Estadual como base para a aplicação dos programas de Educação Fiscal

Quanto à estrutura do trabalho, na primeira parte descrevem-se, em aspectos gerais, a origem e evolução dos tributos, a história da tributação no Brasil e sua função socioeconômica.

Na segunda parte, contempla-se o conceito de cidadania, em especial no contexto fiscal e como o cidadão pode contribuir para o combate das arbitrariedades cometidas pelo Estado e pelos particulares quanto à matéria tributária.

A terceira parte aborda a Educação Fiscal no Ceará desde os seus primórdios e faz uma análise da campanha da Secretaria da Fazenda do Ceará "Sua Nota Vale Dinheiro" em relação à conscientização fiscal e das expectativas quanto às repercursões dos trabalhos dela na sociedade.

O objetivo do estudo, que é a Educação Fiscal e a campanha "Sua Nota Vale Dinheiro", será abordado no decorrer de todo este trabalho, direta ou indiretamente, sendo o raciocínio construído com base na doutrina do Direito Tributário e no que até hoje foi observado com as experiências de quase 10 anos de Educação Fiscal no Ceará.

2 TRIBUTOS: HISTÓRIA E EVOLUÇÃO

No intuito de entender o conceito de poder tributário, bem como a relação entre o Estado e o Cidadão, é necessário, primeiramente, entender o que é Estado e quais as suas funções.

Como já abordado na introdução, o homem, percebendo que o convívio em sociedade lhe facilitava a sobrevivência, passou a viver em grupos que se organizaram para, juntos, conseguirem realizar atividades que garantiriam o suprimento de suas necessidades básicas.

No entanto, devido às condutas dos membros dessa sociedade nem sempre estarem de acordo com o objetivo que se pretendia, passou a ser necessária a criação de uma entidade superior que as regulasse, com o fim de equilibrar os interesses referentes ao convívio social.

Adotando a concepção patrimonial¹ da origem do Estado, este, no sentido de ser a organização política, administrativa e jurídica cuja finalidade é realizar o bem público, nasceu dessa necessidade. Para isso, ele desenvolve atividades políticas, administrativas e financeiras com o objetivo de regular a atuação dos membros da sociedade e os seus interesses.

O conceito de Estado é formulado a partir de determinado contexto histórico, portanto, ele vem sendo reconstruído ao longo dos tempos. Dessa forma, ele deve ser considerado como uma entidade histórica, que exerce sua função de acordo com a realidade que se apresenta em um dado momento.

Nesse sentido, Paulo Bonavides aduz (1978, p. 50): “o Estado como ordem política da Sociedade é conhecido desde a Antiguidade aos nossos dias. Todavia nem sempre teve essa denominação, nem tampouco encobriu a mesma realidade”².

Com o desenvolvimento da sociedade, o conceito de Estado também foi tornando-se mais complexo, bem como suas obrigações junto ao povo que o legitimou. Assim, já na Idade Antiga, havia a cobrança de tributos, principalmente dos vencidos em guerra.

¹ **Origem em causas econômicas ou patrimoniais.** “[...]. Dessa forma, o Estado teria sido formado para se aproveitarem os benefícios da divisão do trabalho, integrando-se as diferentes atividades profissionais, caracterizando-se, assim, o motivo econômico. Nessa mesma ordem de idéias colocase HELLER, dizendo que a posse da terra gerou o poder e a propriedade gerou o Estado, e PREUSS, sustentando que a característica fundamental do Estado é a soberania territorial. Posição muito semelhante é sustentada por LUDWIG GUMPLOWICZ, nos Précis de Sociologie.” (DALLARI, 1998, p.23)

² Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/30173/2#0.1_01000016>. Acesso em: 03/11/2010.

Podemos citar como exemplo, a política adotada por Roma perante os povos que dominou, a qual, às suas províncias anexadas, impunha-se a cobrança de tributos vinculada à importação de mercadorias (*portorium*) e pelo consumo geral de qualquer bem (*macelum*), como meio de fortalecer seus exércitos para a conquista de novos territórios, possibilitando a formação do maior Império existente no mundo antigo. (ESAF, 2009. p.11)

Posteriormente, com a chegada da Idade Média, os tributos eram compulsórios em relação a algumas classes sociais que faziam parte do Estado, de modo que a cobrança foi estendida a servos e vassalos.

Já na segunda metade do século XV, na França, Inglaterra e Espanha, concretizou-se o Estado moderno³ – o Estado unitário dotado de um poder próprio independente de quaisquer outros poderes – sendo autonomia e soberania suas características. Isso porque naquela época não havia cidadãos, mas súditos, ou seja, pessoas submetidas à vontade dos reis.

Vale lembrar que a manutenção das monarquias absolutistas, constituídas por uma corte luxuosa, exércitos bem preparados e funcionários pagos, exigia muitos recursos, conseguidos através da arrecadação de pesados impostos sobre as atividades econômicas, privilégios comerciais, monopólios coloniais e sobre a circulação de mercadorias. Somente as classes populares (burguesia e trabalhadores em geral) pagavam impostos. A nobreza e o alto clero estavam livres dessa obrigação.

A partir dos tempos modernos, a fonte principal das receitas públicas eram os impostos, cobrados exclusivamente em dinheiro e não mais em serviços ou mercadorias, que continuavam sem uma finalidade social. A cobrança excessiva de impostos sem uma finalidade social, aliada aos conflitos de interesses entre a burguesia e a nobreza, gerou muitas revoltas, dentre elas a Revolução Francesa (ESAF, 2009, p.14).

O povo passou a protestar violentamente por ter de sustentar o luxo de uma minoria enquanto a maioria passava fome. A grave situação social, sobretudo nas monarquias absolutistas européias, fez com que os séculos XVII e XVIII fossem marcados por violentas revoltas inspiradas nos ideais de liberdade defendidos pela burguesia.

³ O Estado Moderno nasceu na segunda metade do século XV, a partir do desenvolvimento do capitalismo mercantil nos países como a França, Inglaterra e Espanha, e mais tarde na Itália. Foi na Itália que surgiu o primeiro teórico a refletir sobre a formação dos Estados Modernos, Nicolau Maquiavel, que no início de 1500 falou que os Estados Modernos fundam-se na força. Entre as características do Estado Moderno estão: soberania do Estado: o qual não permite que sua autoridade dependa de nenhuma outra autoridade e distinção entre Estado e sociedade civil. Evidencia-se com a ascensão da burguesia no século XVII.

Uma das mais importantes insurreições foi a Revolução Francesa, em 1789, considerada um marco divisor na história da civilização pelas profundas mudanças políticas, sociais, econômicas e culturais que provocou, não só na França, mas em todo o mundo ocidental.

Depois da Revolução Francesa, a Assembléia do Povo aprovou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão⁴, um dos principais manifestos de defesa da dignidade humana. Esse documento garantia ao cidadão o direito à igualdade perante a lei, à liberdade de expressão e o direito de resistir à opressão. A partir de então, era a Assembléia do Povo quem determinava quanto, onde e de quem o Estado devia arrecadar tributos.

A Revolução Francesa representou o fim dos privilégios da nobreza e do clero e a ascensão definitiva da burguesia ao poder. Representou também uma mudança radical no sistema tributário da França, ao criar leis que aboliam privilégios tributários e determinavam a obrigatoriedade do pagamento de tributos para todos.

Após as revoluções burguesas do século XVIII, surgiram no mundo ocidental os Estados Democráticos de Direito, nos quais o poder de tributar é disciplinado por princípios estabelecidos pela Constituição de cada nação.

No Estado Democrático de Direito, o Estado, em uma de suas concepções, é o conjunto das atividades políticas, administrativas e financeiras que exerce perante a sociedade. Quando se analisa esse conjunto, pode-se determinar quais rumos ele tomará para atingir os objetivos pretendidos, de forma a atender as demandas da sociedade.

A atividade política é desenvolvida pelo Estado quando ele determina com seu plano de governo os objetivos e as metas que são de interesse público e define a sua postura política em um determinado período

Já a atividade administrativa do Estado consiste na utilização dos instrumentos ou ferramentas necessárias à realização dos objetivos e metas politicamente prefixadas.

Quanto à atividade financeira, esta consiste na arrecadação dos recursos financeiros que o Estado precisa para o desempenho de sua finalidade, da aplicação desses recursos (despesas públicas) em benefício da coletividade e na aquisição dos meios necessários ao desempenho de suas tarefas.

⁴ Pela primeira vez são proclamados as liberdades e os direitos fundamentais do Homem (ou do homem moderno, o homem segundo a burguesia) de forma ecumênica, visando abarcar toda a humanidade. Ela foi reformulada no contexto do processo revolucionário numa segunda versão, de 1793. Serviu de inspiração para as constituições francesas de 1848 (Segunda República Francesa) e para a atual. Também foi a base da Declaração Universal dos Direitos Humanos promulgada pela ONU. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Declara%C3%A7%C3%A3o_dos_Direitos_do_Homem_e_do_Cidad%C3%A3o, acesso em 11/11/2010.

A compreensão da morfologia do Estado moderno exige a percepção de que determinadas funções, por sua natureza específica, obrigatoriamente, estão sob responsabilidade dele e previstas na Constituição.

As funções primordiais do Estado estão pautadas na manutenção da ordem e da segurança interna, na garantia da defesa externa, no estabelecimento do ordenamento jurídico que regula o convívio social, na cobrança de tributos e na manutenção de um quadro administrativo que possibilite a execução dos serviços públicos.

Convém salientar que a titularidade da função do poder de tributar é do Estado, constituindo-se uma das principais atribuições constitucionais, uma vez que, para conseguir concretizar efetivamente ditas funções, é essencial para o Estado a obtenção de recursos advindos da arrecadação de tributos.

A importância da tributação é maior a cada dia, não se restringindo apenas ao orçamento fiscal, quer dizer, não é apenas um meio de arrecadação de recursos. A atividade de arrecadação dos tributos vai mais além, ela resulta em distribuição de riqueza e desenvolvimento econômico.

Vale ressaltar a importância da atividade tributante na efetivação de ideais de justiça, já que sem o pagamento do tributo, o Estado não poderá desenvolver suas atividades, falhando na sua principal função que é realizar o bem da coletividade.

Para Hugo de Brito Machado (2009, pág. 29): "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".

2.1 A História dos Tributos no Brasil

No Brasil, a história dos tributos tem início em 1500, quando os portugueses aqui chegaram e se apossaram das terras descobertas, transformando-as em monopólio do Rei de Portugal, para onde levaram as riquezas por eles encontradas.

Para Celina Maria Montenegro Castelo (2005, pág. 49):

“a cobrança de tributos em forma de imposto, no entanto, só começou depois que o Brasil foi dividido em capitânicas hereditárias e os donatários obrigados a pagar o imposto de consumo sobre tudo que as capitânicas produziam como, por exemplo, açúcar, fumo, aguardente, carne etc”.

A metrópole (Portugal) tinha poder sobre a colônia (Brasil), daí porque criava e cobrava os impostos. A colônia pagava então um décimo do que era produzido e comercializado, e ainda os direitos sobre todos os produtos importados e exportados.

Na capitania que hoje representa o Estado de Minas Gerais, a cobrança era ainda maior, além de pagar os mesmos impostos das outras capitanias, os mineiros ainda eram obrigados a pagar um quinto de todo o ouro e das pedras preciosas que eram extraídas das minas brasileiras.

Esse imposto equivalia a 20% dessas riquezas. Não podia haver atraso. Quando isso acontecia, o fisco português (representantes do Rei de Portugal) com a missão de cobrar os impostos, ordenava a derrama⁵, ou seja, a cobrança dos impostos com punição para quem atrasava o pagamento. As moradias eram invadidas pela fiscalização e muitas vezes ocorria até mesmo a prisão dos inadimplentes, que sofriam violentos castigos.

Pagar tantos tributos e não usufruir dos benefícios que eles podiam proporcionar à colônia foi revoltando os colonos, que começaram a demonstrar sua insatisfação.

Segundo Castelo (2005, p. 50), a primeira revolta dos brasileiros contra a cobrança dos impostos explodiu em 1720 em Vila Rica, hoje Ouro Preto, liderada por Felipe dos Santos, tendo, posteriormente, fracassado e o seu líder morto e esquartejado.

Em 1789, os mineiros voltaram a liderar uma segunda revolta, a Inconfidência Mineira, também motivada pela excessiva cobrança de impostos. No entanto, esta também fracassou, tendo sido o seu líder, Tiradentes, preso e enforcado no dia 21 de abril de 1792.

Todavia, o sucesso da Revolução Americana e da Revolução Francesa, aliadas aos constantes choques entre brasileiros e portugueses contribuíram para mudar aos poucos o relacionamento entre governantes e governados do Brasil, no que diz respeito a cobrança de impostos.

Posteriormente ao período colonial, a Independência do Brasil não significou, de imediato, uma ruptura no sistema legal vigente. Continuaram a vigorar no Brasil, por muito tempo, as leis portuguesas emanadas da corte de Lisboa, o que significa que os tributos arrecadados nessa época continuaram praticamente os mesmos.

Somente no Período Regencial (1831 a 1840) e, mais tarde, no Segundo Império (1840 a 1889), foram introduzidas algumas mudanças na legislação com a criação de

⁵ No Brasil Colônia, a **derrama** era um dispositivo coator contra os "homens-bons" (brancos e ricos), para que estes zelassem pela arrecadação dos quintos reais. O quinto era a retenção de 20% do ouro em pó ou folhetas levado às Casas de Fundição, que a colônia era obrigada a mandar para a metrópole. Disponível em <http://pt.wikipedia.org/wiki/Derrama>, acesso em 11/11/2010.

inúmeros tributos sem a devida discriminação das competências tributárias do Governo Central e das Províncias, continuando o poder fiscal na discricionariedade do governante.

Finalmente, após a Proclamação da República é que foram criadas as primeiras leis que regulamentavam a questão do tributo no Brasil e definiam sua finalidade social, tendo sido estabelecidas, pela primeira Constituição (1891), as competências tributárias da União e dos Estados e discriminados os respectivos tributos.

Ao longo do tempo, o assunto tributação foi sendo tratado por todas as novas constituições com mudanças não muito significativas no que diz respeito à legislação de 1891. Até que, finalmente, em 25 outubro de 1966, foi instituída a Lei nº 5.172 que traça as normas que regem o Sistema Tributário Nacional, o Código Tributário Nacional (CTN).

2.2 O Poder Tributário do Estado

O principal meio de arrecadação de recursos financeiros pelo Estado é o tributo, que hoje encontra seu conceito no Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu artigo 3º:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

O Estado precisa de uma máquina administrativa para desenvolver suas atividades junto aos particulares. Dessa forma, o poder tributário estatal pressupõe uma atividade financeira consistente na obtenção de recursos essenciais a sua manutenção.

Sob essa perspectiva arrecadatória, o Estado é detentor do poder de exigir recursos dos indivíduos que vivem dentro dos seus limites políticos. Tal poder faz parte da própria soberania política do ente estatal, que não reconhece superior a ele.

Para Machado (2000, p. 29): "A idéia 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". Adverte, por outro lado, que "já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder". (Ibid, p. 29). E novamente: "a idéia de liberdade, que constitui a própria concepção de Estado atual, deve estar presente, sempre, também na relação tributária que o Estado tem com os seus governados" (Ibid, p. 29).

Percebe-se que o poder de tributar não encontra seus fundamentos apenas na supremacia do Estado perante os particulares, representando uma verdadeira relação de poder e, conseqüentemente, de subordinação simples e pura às ordens de um ente hierarquicamente superior.

Hordienamente, o poder de tributar representa verdadeira feição de um acordo realizado entre o Estado e seus particulares para uma relação de mutuação, representada por uma relação jurídica prevista na Constituição Federal.

Na concepção de Batista Júnior (2001, p. 184):

“Embora a doutrina englobe o poder de “instituir” tributos e este complexo de poderes no termo Poder Tributário, este se apresenta com características bem distintas do Poder de Polícia⁶ Fiscal. Fixemos, inicialmente, a idéia do que podemos chamar de Poder de Polícia Fiscal: poder de limitar liberdades dos indivíduos, de forma a assegurar o efetivo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos. Como já frisamos, a tributação é a contraface da prestação de um benefício à coletividade, portanto, a idéia do tributo está, necessariamente, associada à realização do bem comum, ao interesse público. E, nesse sentido, as idéias de fluxo de recursos e de interesse público se misturam e se completam, de forma inseparável.”

Carraza (2000, p. 414) ensina que:

"Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm no Brasil o poder tributário. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal do Brasil de 1988 o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal."

Assim como a soberania, o poder tributário é irrenunciável, de modo que o Estado não pode desprender-se deste atributo essencial, visto que, sem o poder tributário, ele não poderia arrecadar recursos para a sua própria manutenção. Da mesma forma, os órgãos do Estado, ou quem os integra, também não podem se valer do direito de renúncia.

Isso está explícito no próprio artigo 7º do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

⁶ Entende-se como poder de polícia em sentido lato a atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos, de acordo com lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 822)

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

Não resta dúvida, afinal, de que o poder tributário, pela sua imprescindibilidade e pelo fato de interferir profundamente na vida econômica, política e social do país, deve ser baseado em princípios de justiça e equidade, respeitando a legalidade, a segurança jurídica e a capacidade contributiva.

Quando o Estado cobra tributos em virtude da soberania que exerce sobre seus súditos, o contribuinte deve pagar independentemente de qualquer vantagem esperada da atividade do Estado; e unicamente em virtude da cidadania que está prevista na relação jurídica do poder de tributar estatal.

Na concepção de Moraes (1996, p. 251):

“Assim um dos aspectos da soberania do Estado é o seu poder de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo-lhes contribuições derivadas e compulsórias. Este poder é representado pelo poder de criar tributos, de estabelecer proibições tributárias, isto é, de emanar normas jurídicas tributárias. Tal poder é denominado poder fiscal, também conhecido como “poder impositivo” (*potere di im posizione*) ou “poder tributário” (*potesta tributária*)”.

O tributo não é devido pelo indivíduo porque seja súdito, mas porque este se encontra dentro do círculo de ação do poder estatal, sendo, portanto, obrigado a contribuir com a coletividade e com a função do Estado em distribuir os benefícios do progresso a todos que vivem sob a sua soberania.

Ensina Campos (1998, p. 183):

“ao tratar da dimensão jurídica do tributo, o Estado pode, desde que se utilize dos instrumentos legais, obrigar seus súditos a proverem as necessidades financeiras indispensáveis ao cumprimento de suas finalidades (interesse coletivo que lhe cabe desempenhar)”.

A supremacia estatal ocorre isoladamente até o instante em que o Estado fixa, sob a forma de lei, a prestação tributária. A partir daí, predomina o conjunto entre a supremacia do Estado e o interesse público na relação, a qual passa a desenvolver-se como relação de direito entre a entidade pública e o particular, dentro dos limites estritos da lei.

2.3 O Sistema Tributário Brasileiro

Diz a doutrina que os sistemas tributários são o resultado de processos evolutivo-históricos, e a tendência ao aperfeiçoamento dos instrumentos tributários é um fenômeno constante e universal.

De acordo com Machado (2009, pág. 272):

“os sistemas tributário-históricos são aqueles resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o todo. A rigor, não devem ser considerados sistemas, posto que a este conceito não correspondem”.

O Sistema Tributário Brasileiro se originou de um critério histórico, ou seja, da colonização portuguesa, continuado pela Monarquia e pela República, que a substituiu, com a criação de tributos de forma mais empírica do que científica, com o objetivo apenas de aumentar a receita para atender a urgentes necessidades financeiras do momento.

Posteriormente, esse sistema evoluiu para um critério racional em que o legislador atua harmonizando a estrutura tributária na busca de atingir os objetivos perseguidos pelo Estado e os meios empregados para alcançá-los. Conforme cita Valério (1998, p. 13-14), os tributos se discriminam “por via de referência à base econômica de cada um deles e se aglutinam em grupos próprios de modo a refletirem a política financeira adotada pelo Governo”.

Como leciona Hugo de Brito Machado (2009, pág. 272), “os sistemas tributários racionais são os sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela Ciência das Finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos”.

Ainda de acordo com o autor (2009, pág. 271), no Brasil, só se pode afirmar a existência de um sistema tributário no plano constitucional tomada a palavra sistema em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965.

Esta emenda nº 18, conhecida como “Reforma Tributária do País”, reformou o Sistema Tributário Nacional, trazendo mudanças significativas em relação ao modelo anterior. É o que se pode concluir com a observação de Fontanella (1999, p.37):

“Trouxe inovações, como os impostos sobre o valor adicionado (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS) com o intuito de evitar o efeito econômico dos impostos em cascata, existente no sistema anterior”.

O novo sistema somente entrou em vigor em 01 de janeiro de 1967. Resolveu um dos grandes problemas do modelo anterior, uma vez que, baseando-se na classificação econômica dos impostos, foram sensivelmente reduzidos os conflitos de competência tributária entre os diversos entes da Federação.

Trouxe a substituição dos três campos tributários: federal, estadual e municipal, supostamente independentes, por um sistema integrado e centralizado. Na vigência da Constituição anterior, o sistema tributário brasileiro tinha os Estados-membros e os Municípios em planos inferiores frente à União.

Assim, foi abandonado o método de se atribuir impostos (espécie de tributo) específicos a cada uma das distintas esferas de governo na base de definições meramente jurídicas, sendo substituído por uma estrutura tributária planificada, predominando a combinação ou entrosamento dos impostos componentes do sistema com suas raízes econômicas.

A Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, criou o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Com o Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, em seu artigo 7º, passou a ser denominado Código Tributário Nacional – CTN que, de acordo com Machado (2009, pág. 81), é originariamente uma lei ordinária, mas trata de matéria que, pela Constituição de 1988, é regulada por lei complementar.

A Constituição de 1967 (artigo 19, §6º) não alterou substancialmente o sistema implantado pela Emenda Constitucional nº 18/65, tendo trazido como inovação o retorno da competência residual da União para decretar outros impostos, além daqueles já previstos, desde que não contivesse base de cálculo ou fato gerador próprio daqueles já existentes. (FONTANELLA, p. 40).

O Código Tributário Nacional vigora desde 1º de janeiro de 1967, e apenas encontra-se derogado naquilo que veio a ser contrariado pela nova ordem constitucional implantada em 5 de outubro de 1988. “Enquanto não aprovada uma nova lei complementar, naquilo que não contrariar a Constituição Federal de 1988, permanece as normas gerais em matéria tributária aclamada pelo art. 146, Inciso III”. (Ibid, p. 57).

Com a promulgação da atual Constituição Federal, em 05 de Outubro de 1988, implantou-se um novo sistema tributário, com vigência a partir de 01 de março de 1989.

A atual estrutura tributária brasileira encontra-se definida na Constituição Federal do Brasil de 1988, nos artigos 145 a 162, que delega competência tributária à União, aos Estados – membros, ao Distrito Federal e aos Municípios.

De acordo com a Constituição, a autonomia político – administrativa decorrente do sistema federativo concede a cada nível de governo a possibilidade de instituir tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria, nos termos do artigo 145, incisos I a III.

Assim sendo, de acordo com o CTN, artigo 6º, o poder de tributar é inerente a cada Estado, em cada um dos seus níveis, com competências limitadas, ressalvado as limitações constitucionais.

A estrutura hierárquica das leis quanto a sua aplicabilidade talvez seja o principal problema do nosso Sistema Tributário: há leis que estão em conflito com determinados princípios constitucionais. Mas somente o cumprimento efetivo desses princípios é que permitirão que o Sistema Tributário Nacional se torne um instrumento para o alcance de uma das funções essenciais do Estado moderno: a eliminação das desigualdades sociais e dos desequilíbrios econômicos regionais, objetivando o alcance do bem comum.

De acordo com Esaf (2009, pág.19-20), podemos enumerar os princípios do Sistema Tributário da seguinte maneira:

2.3.1 Princípio da legalidade (CF, art. 150, I)

Tem por finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos, uma vez que, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria administração pública. A legalidade, como princípio fundamental do Estado de Direito, não se restringe a vedar ou proibir a tributação sem lei, mas, fundamentalmente, garantir, a todo cidadão, segurança jurídica, econômica e social.

2.3.2 Princípio da anterioridade da lei (CF, art. 150, III, *b e c*)

Proíbe a exigência de tributo ou seu aumento “no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu”, a fim de evitar que o contribuinte seja surpreendido pela majoração da carga tributária.

2.3.3 Princípio de irretroatividade da lei (CF, art. 150, III, a)

Esse princípio é também um princípio geral de Direito. Visa a impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. A lei não retroage, a menos que seja benigna ao contribuinte.

2.3.4 Princípio da isonomia

Trata-se da igualdade de todos perante a lei. Esse princípio aparece no *caput* do art. 5º da CF como um dos cinco direitos fundamentais.

2.3.5 Princípio da uniformidade da tributação (CF, art. 151, I)

“É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município”. A Constituição Federal permite, entretanto, que a União exerça uma política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões do País.

2.3.6 Princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º)

Visa à justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menor capacidade econômica. Esse princípio atende ao imperativo da redistribuição de renda. Em respeito ao princípio, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando conformar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte.

2.3.7 Princípio da proibição de confisco (CF, art. 150, IV)

Busca proteger o contribuinte contra a possibilidade de o ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou a sua renda. A análise de cada caso é que permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes.

Para finalizar, de acordo com ESAF (Módulo I – Situando a Educação Fiscal, p. 31):

“o sistema tributário de um país tem peso significativo na promoção da justiça social e do bem-estar de seus cidadãos, sendo um importante instrumento na redefinição e distribuição das rendas e riquezas nacionais. Para isso, é imprescindível a participação popular nas decisões políticas, definindo quem vai pagar a conta e como será aplicado o dinheiro arrecadado com os tributos.”.

Portanto, havendo harmonia entre os dispositivos legais e esses princípios previstos na Carta Maior, será possível a construção de uma tributação mais justa pela reafirmação em lei desses princípios.

3 O TRIBUTO NA LEGISLAÇÃO NACIONAL

3.1 Conceito de Tributo

“A denominação tributo origina-se do latim “tributum”, significando o que se entrega ao Estado em sinal de dependência, o que presta ou rende por dever”. (ESAF, Sistema Tributário Nacional, 2004, pág. 40)

O conceito de tributo, como já explicado ao início, ao longo de sua evolução histórica, teve grandes mudanças em sua teoria geral, apresentando-se diferente em diversas etapas da história. Pode-se afirmar que, mesmo nas comunidades primitivas, o tributo, em sua essência, se apresentava como “[...] uma exigência da autoridade para com seus subordinados, a fim de atender o interesse coletivo”. (MORAES, 1996, p. 344-350).

Historicamente, na evolução do conceito de tributo, percebe-se que este passou de uma forma concentrada, partindo da imposição, para uma forma mais aberta, baseado na lei, ou seja, “[...] deixa de ser fruto do poder arbitrário ou discricionário do Estado para se constituir num instrumento jurídico (legal) de receita pública, definido pela lei originária”. (*Ibid*, p. 351).

O tributo, ao longo de sua trajetória histórica, nem sempre apresentou o mesmo sentido. A idéia de tributo atual difere muito, segundo Moraes (*Ibid*, p. 351) “[...] nos dias de hoje é conceituado como o poder fiscal normatizado, criador de receita pública (compulsória e derivada)”.

Segundo Campos (1998, p. 183), os tributos possuem as seguintes características:

- são devidas a ente público;
- encontram seu fundamento jurídico no poder soberano do Estado;
- são decretados com a finalidade de obtenção de meios para o atendimento das necessidades financeiras do Estado.

Pela definição do Código Tributário Nacional, o art. 3º diz:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Esta definição permite que sejam esclarecidos os elementos comuns a toda espécie tributária, bem como os elementos diferenciadores das demais receitas públicas.

Desta feita, tem-se então, em suma, que, da definição de tributo, destacam-se cinco características:

- “toda prestação pecuniária compulsória” - todo pagamento obrigatório ao Estado;
- “instituído em lei” - sem lei que o institua não existe tributo, corolário do princípio da legalidade;
- “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” - a forma comum é o pagamento do tributo em dinheiro. O ente tributante, mediante lei, poderá admitir o pagamento em algo equivalente em moeda, ou nela conversível;
- “que não constitua sanção de ato ilícito” - o tributo não é penalidade por infração. No que diz respeito ao tributo ser considerado como penalidade, ele se desconstitui de tal característica porque a penalidade tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre prevista em lei como ato lícito (MACHADO, 2009, pág. 58), não se confundindo com a multa, esta sim diz respeito a uma sanção pecuniária por ato ilícito;
- “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”- a cobrança de tributo deve ser realizada mediante atos administrativos vinculados, não comportando a discricionariedade, ou seja, através de agentes estatais, em cumprimento aos requisitos estabelecidos em lei; e não da conveniência e oportunidade dos governantes (BANDEIRA DE MELO, 2010, pág 430).

3.2 Classificação dos Tributos

A Constituição Federal do Brasil de 1988 enuncia quais são as categorias econômicas dos tributos no Sistema Tributário Nacional.

A classificação dos tributos no direito nacional ganha importância imprescindível, pois, através dela, pode-se assegurar uma competência tributária mínima a cada um dos entes políticos. Assim, do texto constitucional, conclui-se ser o tributo figura genérica, abrangendo

espécies e subespécies tributárias com regimes jurídicos próprios, bem como características que lhes são peculiares, acarretando a necessidade de classificá-los à luz das normas e princípios constitucionais.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração 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.

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

O art. 145 da Constituição Federal prevê três espécies de tributos: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, dando a entender até que seriam os únicos, posto que esta Constituição não enumera os demais. No entanto, existem outras espécies tributárias que também se encontram insertas em dispositivos, os quais fazem parte da Constituição, contemplados nos artigos 148 e 149, respectivamente, os empréstimos compulsórios e as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, ambas de natureza tributária.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A Constituição Federal discrimina os impostos, e não tributos. A discriminação destes ficou à cargo do CTN. Os impostos, ao contrário das taxas e contribuições de melhoria, têm de ser discriminados, tipificados. A razão de tal procedimento é a contraprestacionalidade, ou seja, os impostos não implicam uma contraprestação específica, podendo o Estado cobrá-los sem a necessidade de prestar um serviço específico. Com o pagamento de um imposto, encerra-se, teleologicamente, a relação jurídico-tributária. Consequentemente, a descrição de impostos traduz em segurança jurídica aos contribuintes.

De acordo com o artigo 4º do Código Tributário Nacional, importante notar que, para a natureza jurídica do tributo, o relevante é o seu fato gerador, sendo de só menos importante o seu nome ou a descrição do produto de sua arrecadação.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Para finalizar, convém ressaltar que a Constituição não cria propriamente os tributos, mas apenas limita-se à respectiva previsão e à atribuição deles aos entes políticos competentes para instituí-los e arrecadá-los. Essa previsão encontra-se nas seções IV a VI do Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, Título VI - Da Tributação e do Orçamento na Constituição de 1988.

3.3 Competência Tributária

O Estado brasileiro é constituído por entidades políticas autônomas – União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal, autonomia esta de natureza política, administrativa e financeira. Por não estarem subordinadas umas às outras, mas submetidas à Constituição Federal, encontram-se todas no mesmo plano de igualdade, com seus poderes e suas competências. Assim, aos três níveis de governo foram delegadas, pela Constituição Federal, a instituição de tributos.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- I - impostos;
- II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Segundo José Eduardo Soares Melo (2009, Pág 148): “A competência tributária é a aptidão para criar tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota”

A competência para instituir e arrecadar tributos compreende a competência legislativa plena, ressalvado apenas as limitações constitucionais, norma prevista no artigo 6º do CTN. Então, é fundamentada em suas normas, que a Constituição Federal delega competência tributária à União, aos Estados – membros, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

A competência tributária está ligada à atuação estatal das entidades políticas. Daí esta competência ser indelegável. Para fins de esclarecimento, afirma-se que a competência é privativa quando não pode ser exercida por outro ente que não aquele que detenha a sua titularidade. Já a competência é comum quando todos os entes políticos podem exercê-la. A indelegabilidade impede que uma pessoa política transmita o direito à criação e imposição do tributo a outra pessoa, pois trata-se de matéria de ordem pública, tornando nula a instituição de um determinado tributo por parte de quem a Constituição não delegou competência (SOARES DE MELO, 2009, pág 148).

Conforme o artigo 153, da Constituição Federal de 1988, são de competência da União os seguintes impostos: importação de produtos estrangeiros; exportação; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural e grandes fortunas (ainda não regulamentado).

Prevê ainda, nos artigos 148 e 149, que a União possui competência exclusiva na instituição de empréstimos compulsórios (em função de calamidade pública, guerra externa ou investimento público de caráter urgente e relevante) e contribuições sociais. Além disso, a União possui competência residual para instituir impostos que não foram previstos pela Constituição, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo própria daqueles já existentes (Art.154).

A União, no âmbito de sua competência exclusiva para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, ainda administra as seguintes contribuições, dentre outras: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – CONFIS; Contribuição para o Programa de Integração

Social – PIS; Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP; Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural - FUNRURAL; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE; Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS.

Menciona o artigo 155 da Constituição Federal que os Estados e o Distrito Federal podem instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos – ITCD; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior e propriedade de veículos automotores - IPVA.

Segundo o artigo 156, compete aos Municípios instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana - IPTU; 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 sobre a cessão de direitos e sua aquisição - ITBI e serviços de qualquer natureza – ISS.

Apesar de cada nível de governo possuir competência tributária própria, conforme se encontra acima demonstrado, a Constituição Federal determina a forma de como as receitas tributárias devem ser partilhadas entre os entes da Federação. Conforme os artigos 157 a 162, há um repasse de recursos dentro dos três níveis governamentais, visando a uma melhor alocação de receitas de acordo com as distintas necessidades dos Estados, Municípios e regiões do país. Trata-se, aqui, de matéria eminentemente financeira.

3.4 Função Sócio-Econômica do Tributo

Sob a perspectiva da Educação Fiscal, podemos atribuir, dentre várias, uma função social ao tributo, considerando este o meio de participação obrigatória do indivíduo, empresa ou instituição para o financiamento dos gastos do Estado com a manutenção e prestação de serviços públicos. É por meio dessa contribuição da sociedade que os governos exercem o papel de elemento integrador de identidade, de estrutura social e cidadania.

Para Catarino (1999), o tributo, consistindo em receita derivada, é o principal elemento financeiro do Estado e de seus ideais de justiça, soberania e democracia. O tributo hoje cobrado no Brasil tem função social, tendo como finalidades básicas:

- arrecadar receita pública para o Estado;
- servir de instrumento de política econômica;
- atender as exigências sociais.

É dever de todo cidadão pagar tributos e contribuir para o bem-estar comum, promovendo a justiça social, o progresso e uma melhor qualidade de vida para a sociedade; é através da contribuição individual que se alcança o bem coletivo.

Nesse sentido, Catarino (1999, p. 209) aduz:

“[...] se é através do imposto que o estado obtém a maioria dos meios para dar satisfação as necessidades coletivas e realizar os seus fins, então parece poder concluir-se que o tributo é algo inerente, integrante da vida coletiva, anterior até a própria noção de Estado”.

O maior dos objetivos do programa de Educação Fiscal é levar à população o conhecimento sobre a função social do tributo e que este representa o meio de assegurar o desenvolvimento e bem-estar social de um povo.

É imprescindível, no entanto, que o governo seja capaz de dar efetividade aos princípios constitucionais que balizam a construção do Sistema Tributário Nacional. E um dos pilares necessários para assegurar o cumprimento desses princípios é a participação da sociedade.

A existência de uma relação tributária governo-cidadão transparente, com instrumentos e informações disponíveis, permite o envolvimento dos cidadãos nos rumos da administração tributária e da reforma tributária, sempre na busca de aperfeiçoamentos em nosso sistema, de tal forma que ele seja socialmente mais justo e economicamente mais eficiente.

A resistência oferecida à exigência fiscal é um fato arraigado na cultura do País, do sentimento de que o imposto nada mais é senão o instrumento de espoliação do Governo. Além dessa marca histórica, o fato de que há um gravíssimo déficit de distribuição de renda, faz com que uma parte significativa da população pague imposto com um sentimento de dúvida, ou até mesmo de rancor quanto ao retorno desses recursos em forma de benefícios para a sociedade.

Constata-se esse sentimento com a citação de Ives Gandra da Silva Martins, em seu artigo publicado na Folha de São Paulo em 27.01.2005, Tributos e Benesses do Poder:

“Aos 70 anos, dos quais 46 dedicados ao estudo do direito tributário, estou cada vez mais convencido de que o tributo não tem nenhuma função social. O povo recebe apenas - e às vezes- o efeito colateral, em serviços públicos, dos tributos que é obrigado a entregar ao governo, pois a verdadeira função do tributo é a manutenção dos detentores do poder e atender às benesses oficiais, aos privilégios que os cidadãos de primeira categoria (governantes) têm em relação aos de segunda categoria (o povo em geral). O tributo é apenas o principal instrumento de domínio governamental.”⁷

A busca permanente do controle social através da participação do cidadão, acompanhando a gestão governamental, é uma das propostas da Educação Fiscal. Os conhecimentos e as informações levadas sobre a função social do tributo e a aplicação deste podem tornar o seu pagamento uma cobrança menos penosa para o cidadão, fazendo assim com que haja menos resistência à obrigação fiscal.

⁷ Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributosopressores.htm>, acesso em 03/11/2010

4 EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL

Desde o início do século XX, as transformações tecnológicas e econômicas realizadas principalmente por particulares têm provocado reflexões sobre o papel do Estado. Este precisa atuar cada vez com mais efetividade, de modo a conseguir acompanhar a evolução constante que vem passando a sociedade moderna. Vários estudiosos contribuíram para o aperfeiçoamento da doutrina relativa ao estudo do Estado como, por exemplo, Paulo Bonavides e Dalmo de Abreu Dallari. Nas palavras de Denise Gryzbovski e Tatiana Gaertner Hahn, em seu artigo Educação Fiscal: premissa para a melhor percepção da questão tributária (2006):

"Atualmente, o desafio é articular um novo modelo de desenvolvimento que traga à sociedade perspectivas de relações Estado-cidadão mais equilibradas, administração pública menos burocrática, tendo como escopo conceitos de descentralização e eficiência, objetivada para o controle dos resultados e com maior acessibilidade para o cidadão. Para enfrentar os desafios inerentes a essa proposta, pressupõe-se a conscientização da sociedade".

Dentro do Estado Democrático de Direito, a tributação afasta-se da visão meramente expropriatória, e torna-se instrumento necessário para que o Estado promova e alcance os princípios e objetivos da República Federativa do Brasil. Sob essa visão, exsurge, conseqüentemente, a necessidade de se promover um efetivo controle social das políticas públicas, permitindo que os cidadãos não só participem diretamente da formulação delas, mas, também, fiscalizem a aplicação dos recursos públicos obtidos através das receitas arrecadadas pelos entes federados.

4.1 A Cidadania

Cidadania é característica inerente às pessoas que cumprem suas obrigações para com a sociedade, ao mesmo tempo que usufruem de direitos respeitados em comum acordo com a coletividade previstos na Carta Maior da República. Ela se realiza no processo de conquista e defesa de seus direitos humanos, civis e políticos. Castelo (1998, p. 10), faz referência a essa condição, conceituando que “[...] Ser cidadão é conquistar o direito a ter direitos. Cidadania é o exercício da conquista dos direitos e do cumprimento dos deveres”.

O conceito surgiu na Grécia, no século V a.c e ganhou força no final da idade média, com o processo de formação do capitalismo e de afirmação da burguesia. Nas cidades medievais, os habitantes já eram considerados homens livres, à medida que não estão mais submetidos aos laços feudais. Com o desenvolvimento das monarquias nacionais européias, a idéia de cidadania estende-se ao indivíduo no conjunto social de uma nação.

No século XVII, o liberalismo e, mais tarde, o iluminismo formularam a teoria dos direitos naturais do homem e defenderam as liberdades individuais diante do poder do Estado. No final do século XVIII, os direitos de cidadania constituíram instrumento contra a tirania do Estado Absolutista: os indivíduos passaram da condição de súditos para a condição de cidadãos. Nesse processo, a Declaração de Independência dos EUA e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão da Revolução Francesa constituem marcos importantes. Contudo, são as lutas políticas e sociais dos séculos XIX e XX, ao incluir parcelas maiores da população, que ampliaram de fato os direitos de cidadania. A instituição do voto feminino e do direito de sindicalização são exemplos dessas conquistas.

Para Souza (2002, p.32) a conquista da cidadania está condicionada ao tipo de sociedade em que se vive, e que determina quem pode exercê-la e em que termos é exercida.

A sociedade brasileira tem uma história marcada pelo autoritarismo e pela exclusão. Desde a sua origem, a divisão entre ‘cidadãos’ e ‘não cidadãos’ marcou as relações sociais no País. Ao longo dos anos e das lutas populares pela cidadania, muitas conquistas foram alcançadas, principalmente no plano dos direitos civis e políticos. Liberdade de locomoção, liberdade de crença religiosa, liberdade de associação, igualdade perante a Lei são alguns dos exemplos. O direito ao voto foi gradualmente estendido aos não proprietários de bens, às mulheres, aos analfabetos e, mais recentemente, de forma facultativa, aos maiores de 16 e menores 18 anos.

O *status* de cidadão é uma conquista social que vem se desenvolvendo e se modificando ao longo da história. Na sociedade moderna, os cidadãos são membros de uma sociedade política, onde todos são considerados iguais perante a Lei.

A cidadania tem como fim a satisfação das necessidades fundamentais do homem, sendo ela, dialeticamente, fim e meio. Na sua constante busca da felicidade, o homem vem exercendo a cidadania, criando novos direitos, novas garantias para o cidadão: os direitos sociais que o protegem contra a pobreza, contra a doença, contra a ignorância. (HAGUETTE, 1994, p. 42).

Para Haguette, a cidadania incorpora além dos direitos civis e políticos, os direitos sociais. Eles se referem às condições de vida, trabalho e acesso a bens e serviços reconhecidos pela sociedade como mínimos e indispensáveis a uma vida digna. (HAGUETTE, 1994, p. 42)

No Brasil, a cidadania é uma garantia constitucional e representa a essência do Estado Democrático de Direito. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 1º, definiu os seus fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Em seu artigo 6º, reconhece como direitos sociais dos brasileiros, educação, saúde, trabalho, lazer, segurança e assistência aos desamparados.

Todavia, uma análise da realidade nos leva a constatar uma grande distância entre as determinações constitucionais e o efetivo exercício desses direitos para a maioria da população brasileira. A transformação desse quadro exige mudanças profundas na sociedade e na própria forma de atuação do Estado.

O exercício da cidadania não depende só da lei, mas principalmente do comportamento das pessoas. Temos que ser sujeitos políticos e sociais. O sujeito é o ser que atua, que age, que participa das decisões que o afetam, que luta para determinar quais são os seus direitos e exigir o que for necessário para usufruí-los.

Os deveres da cidadania, segundo Rúa (2002, pág. 32), são aqueles que o indivíduo está obrigado nas suas interações com outros indivíduos da mesma natureza e também nas suas relações com o Estado: a obediência às leis estabelecidas, que, sem essa aquiescência, nem sequer é possível a vida em sociedade; a contribuição para as atividades de defesa pública, sempre que se encontrar ameaçada à integridade da coletividade; a contribuição para o financiamento das atividades de interesse comum da coletividade, isto equivale dizer ao pagamento de impostos para viabilizar todos os serviços e bens oferecidos pelo Estado à sociedade; o controle social, sendo instrumento valioso para a gestão e o controle dos gastos públicos, bem como para o exercício consciente da cidadania.

A cidadania não pode ser dada por alguém ou oferecida como um favor. Ela exige que cada um saiba dos seus direitos e obrigações, pois só haverá o efetivo reconhecimento desse direito pelo outro se houver, ao mesmo tempo, o autoreconhecimento. A construção da cidadania é coletiva. A ação política exige sujeitos coletivos. Nesse sentido é que surgem movimentos populares, comunitários e demais organizações que têm como objetivos a consecução dos interesses coletivos.

Aqui, movimentos populares referem-se ao conjunto de classes representativas que são constituídas com objetivos explícitos de tentarem obter um melhor nível de vida

através do acesso à bens de consumo individual e coletivo, da garantia da satisfação dos direitos básicos de sobrevivência e dos direitos de participação política na sociedade.

Dentre exemplos que sustentam a tese, podemos citar um fenômeno mundial que são as Organizações Não-Governamentais - ONGs, com fins públicos e sem fins lucrativos, possuindo administração própria, que objetivam realizar mediações de caráter educacional e político no sentido de executar projetos de interesses sociais, dentro de uma filosofia de trabalho que visa ao desenvolvimento das comunidades. A história da ONG paulista Amigos Associados de Ribeirão Bonito - Amarribo, a título de exemplo, à frente de um movimento para o monitoramento e cobrança da gestão pública, culminou na renúncia e prisão de antigo prefeito do município sede da ONG. Entre as irregularidades praticadas pela administração do município de Ribeirão Bonito, foram comprovadas desvio de verbas da merenda escolar e notas frias de compra e fornecimento de serviços. Ou seja, desvios de recursos públicos que provém de tributos arrecadados por força de lei pelo Estado. (CORREIA, 2009)⁸

O orçamento participativo também é uma das forma de controle social do orçamento, pois na prática, os membros da comunidade não só participam diretamente da elaboração dos projetos orçamentários, como também se tornam responsáveis pela decisão na aplicação dos recursos provenientes dos tributos recolhidos pelos cofres públicos.

“O orçamento participativo é um importante instrumento de complementação da democracia representativa, pois permite que o cidadão debata e defina os destinos de uma cidade. Nele, a população decide as prioridades de investimentos em obras e serviços a serem realizados a cada ano, com os recursos do orçamento da prefeitura. Além disso, ele estimula o exercício da cidadania, o compromisso da população com o bem público e a co-responsabilização entre governo e sociedade sobre a gestão da cidade”. (Portal de Transparência do Governo Federal, 2010)⁹.

Assim como nos orçamentos participativos, incentivar o acompanhamento dos recursos arrecadados também é um dos objetivos da Educação Fiscal. A possibilidade de se ter um governo responsável, que priorize um orçamento baseado em isonomia social e que utilize os recursos arrecadados em benefício da população, existe quando cada membro da sociedade é educado para exercer conscientemente seu papel de cidadão.

A formação de uma consciência cidadã capacita o indivíduo a efetuar o controle social por meio da participação. Adquirir uma consciência fiscal no sentido de entender os mecanismos tributários quanto à visão do pagamento do tributo como um dever para com a coletividade faz parte das condições do exercício pleno da cidadania.

⁸ Disponível em [http://www.polemica.uerj.br/8\(3\)/artigos/contemp_3.pdf](http://www.polemica.uerj.br/8(3)/artigos/contemp_3.pdf), acesso em 3/11/2010.

⁹ Disponível em <http://www.portaltransparencia.gov.br/controlSocial/OrcamentoParticipativo.asp>, acesso em 8/11/2010

Enfim, ser cidadão é viver em uma democracia, exercendo os seus direitos, mas também cumprindo corretamente seus deveres, dentre eles o de participar e fiscalizar a gestão tributária, onde reside a força do cidadão-contribuinte.

É necessário que Estado e cidadãos procurem entender que cidadania é muito mais que mero direito político. Ela é participação crescente de forma direta ou indireta nos atos governamentais, ou seja, nas decisões coletivas que afetam a vida do cidadão.

A formação da cidadania se faz, antes de mais nada, pelo seu exercício, pois somente participa efetivamente quando se conhece a realidade em que se vai exercitar o direito previsto em lei. Nessa perspectiva, a proposta é ter um cidadão consciente, capacitado a entender o Estado, seu funcionamento e as ações dos componentes de sua estrutura; e que se possa avaliar a atuação dos administradores públicos. Por outro lado, a sociedade espera por um Estado capacitado e eficiente, capaz de atender às demandas dela.

Portanto, entende-se que a cidadania, sendo construída através da prática educacional, é efetivada por uma compreensão mais abrangente da realidade social e dos direitos e responsabilidades em relação à vida pessoal e coletiva do cidadão.

4.2 Fiscalização Popular

A prestação de contas da administração é um dos princípios fundamentais do Brasil e o seu não-cumprimento pelo Município ensejará a intervenção do Estado, conforme preceitua o art. 35, II, da Constituição Federal:

“Art. 35 O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:
“II - não forem prestadas contas devidas, na forma da lei”.

Todos os administradores e demais responsáveis pelos bens e valores públicos estão obrigados a prestar contas do que geriram. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF 101, de 04 de maio de 2000 - estabelece a obrigatoriedade e os critérios garantidores da Transparência da Gestão Fiscal em todos os níveis de Governo. Sobre este tema, José de Ribamar Caldas Furtado discorre o que segue abaixo:

[...] Não obstante, o tema transparência fiscal só ganhou importância no País com a publicação na LRF. A Lei dedica a Seção I do Capítulo IX ao assunto (arts. 48 e 49) e já no art. 1º, § 1º, preceitua que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a

ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio nas contas públicas¹⁰.

Os instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais deve ser dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público (internet), estão elencados no art. 48, caput: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, a lei orçamentária anual, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal.

O relatório de gestão fiscal, que deve ser publicado quadrimestralmente pelos titulares dos Poderes e órgãos públicos, é criação da Lei de Responsabilidade Fiscal e serve de instrumento de controle dos limites de gastos, impostos pela mencionada lei, no que tange à despesa com pessoal, endividamento público e concessão de garantias.

Um marco importante da Lei de Responsabilidade Fiscal foi a institucionalização do chamado orçamento participativo. O parágrafo único do art. 48 da referida lei dispõe que a transparência será assegurada mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e de discussão de projetos realizados pelo Estado. A Lei quer que tal experiência, praticada apenas em alguns municípios brasileiros, se estenda a todos.

Se a participação popular na elaboração dos projetos orçamentários está albergada na nova ordem jurídica, a Lei de Responsabilidade Fiscal vai além quando determina que até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas de receita, despesa e montante da dívida pública de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão de orçamento da Casa Legislativa (art. 9º, § 4º). É a possibilidade do acompanhamento direto pelo povo da execução do orçamento.

Quanto à indicação das prestações de contas e o respectivo parecer prévio como instrumento de transparência da gestão fiscal, dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (LRF, art. 49). Essa vontade da Lei de Responsabilidade Fiscal está de acordo com a Constituição Federal, art. 31, § 3º, acima mencionado.

¹⁰ FURTADO, José de Ribamar Caldas. A transparência na gestão fiscal. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6171>>. Acesso em: 03/11/2010.

A Constituição Federal, em seu Título II (Dos Direitos E Garantias Fundamentais), Capítulo I (Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos), art. 5º, inciso XXXIII diz:

[...] todos 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 [...];

De acordo com o art 74, § 2º da Constituição Federal, a fiscalização das ações e atos da administração pública é extensiva ao cidadão, partido político, associação ou sindicato. Apresentam-se eles como parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas competente para fiscalizar os atos de gestão da Administração Pública. É garantia constitucional que deve constar da Lei Orgânica Municipal - LOM, por se traduzir como um conjunto de normas voltado à vida do cidadão, da cidade onde ele vive, usufruir os serviços públicos e pode participar ativamente. Ela veicula, de forma mais direta e didática, as relações do cidadão com o Poder Público

A participação comunitária na gestão dos serviços da educação, também está na Constituição Federal, tendo um capítulo específico dedicado a isso. O art. 206 da Carta Magna dispõe: “[...]o ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: [...] VI – gestão democrática do ensino público, na forma da lei [...]”.

A opção constitucional pelo ensino público aponta ao Poder Público o dever de organizar os sistemas de ensino. Os moldes da organização do sistema de ensino deverão prever a participação da comunidade, tanto na forma das já tradicionais Associações de Pais e Mestres – APM, como também das associações civis, sindicatos e entidades representativas do professorado.

Essa determinação está sendo aplicada na Educação Fiscal de modo a abranger uma maior parte de beneficiados, tendo as suas diretrizes estabelecidas segundo as condições particulares de cada região. No Ceará, em seu programa de Educação Fiscal “Sua Nota Vale Dinheiro”, são encontrados alguns exemplos de como podem ser observados os princípios que norteiam a educação aplicada pelo Estado como forma de incentivar a participação popular e o incentivo ao exercício da cidadania. Premiando aqueles que exigem a nota fiscal no ato de compra, o Estado garante o recebimento do imposto, que no caso é o ICMS, ao mesmo tempo que, de forma direta, devolve parcela do valor da nota ou cupom fiscal exigida pelo consumidor .

4.3 O Estado enquanto Gestor dos Recursos e da Cidadania

Como já apresentado ao início, considerado a principal base de financiamento do Estado, os tributos são originalmente uma espécie de acordo onde a sociedade destina recursos aos cofres públicos para que o Estado exerça o seu papel de elemento integrador de identidade, de estrutura social e de cidadania.

A prestação de serviços, o controle social, a realização de obras públicas de utilidades e o exercício competente das funções do governo são os elementos que legitimam o papel do Estado como arrecadador de tributos pagos pela sociedade.

Essa legitimidade, entretanto, aos olhos do cidadão e dos grupos sociais, é criticada a depender da satisfação com a gestão pública. O desconhecimento da função social e econômica do tributo e a insatisfação com o desempenho do governo são motivos que podem conduzir o particular a sonegar.

O Estado, como responsável pelo gerenciamento do tributo, deverá esclarecer a população de maneira objetiva e transparente sobre a obrigatoriedade do pagamento de tributos aos cofres públicos. “[...] O tributo não pode ser objeto de apropriação pelo Estado, nem instrumento de legitimação do poder público desligado da causa e valores que o suportam.”(CATARINO, 1999, p. 241).

A responsabilidade de aceitação, respeito e obediência às leis impostas pelo indivíduo no exercício de sua cidadania, o interesse de colaborar no que diz respeito às exigências de notas ou cupons fiscais nas transações comerciais efetuadas, e a compreensão do retorno dos impostos pagos pelo cidadão sob a forma de bens e serviços são também objetivos a serem alcançados pela Educação Fiscal. Porém, esses objetivos só serão alcançados caso o Estado esteja realmente empenhado em desenvolver com efetividade e transparência o seu papel de gerenciador de tributos.

Esses objetivos estatais, portanto, devem ser buscados por meio de uma atividade administrativa nos moldes da lei e da moralidade na gestão de bens, interesses e serviços públicos, visando ao bem comum, compreendendo os poderes de guarda, conservação e aprimoramento desses bens e interesses. Sem olvidar, é claro, da transparência e publicidade dos seus atos, já que estes devem ser divulgados para que a população tenha conhecimento de onde e como está sendo aplicado o dinheiro público.

4.4 Sonegação e Cidadania

Os conceitos de sonegação fiscal, fraude e conluio foram introduzidos no sistema jurídico nacional com o advento da Lei Federal nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que tratava do Imposto sobre Consumo, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Depreende-se da lei que, enquanto a sonegação é a ocultação da realização do fato gerador da obrigação principal, por sua vez a fraude visa a impedir, reduzir ou retardar o pagamento do imposto devido. Já se duas ou mais pessoas se reúnem e organizam a prática da sonegação ou da fraude, surge então à figura do conluio.

Em termos práticos, pode-se afirmar que a sonegação é um fim; a fraude é um dos meios utilizados pelo sonegador e o conluio é o comportamento, forma ou maneira como se processa os crimes citados.

Vale a pena frisar que uma supressão ou redução de impostos não é um fato isolado. Regra geral, a situação deve ser enfrentada com observância do conjunto da legislação tributária, já que naquela aludida conduta infratora há o seu reflexo em outros impostos. Podemos exemplificar o caso quando o contribuinte sonega o ICMS da empresa, ele está reduzindo a sua receita, o seu faturamento bruto e como consequência atingirá também o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL), a CONFINS, o PIS etc.

Os crimes fiscais causam danos ao tesouro público, pois a redução ou o não pagamento do tributo deixa o erário desfalcado de valores. Quando o contribuinte cumpre as exigências fiscais, pagando os tributos exigidos, estes devem retornar em seu benefício e da

população em forma de obras e serviços. Então porque não combater que os tributos sejam retidos em proveito próprio?

Castelo (1998, p. 50) diz que “[...] a sonegação pode ocasionar o empobrecimento do Estado e em consequência, a perda da qualidade dos serviços prestados à população”.

Além de tudo o que já foi dito com relação ao prejuízo do erário, existem também consequências prejudiciais para o concorrente comercial que, quando paga corretamente o tributo que a lei determina, sofre com a concorrência desleal das empresas que sonegam tributos, pois estas, ao reterem os valores originalmente pertencentes ao Estado, vão ter, conseqüentemente, um aumento em sua receita de modo a permitir a diminuição do preço da sua mercadoria em face do produto daquele que contribuiu. Isso acarreta prejuízos no mercado consumidor da empresa que supostamente deveria ser premiada pelo pagamento do tributo devido.

Não se deve olvidar no caso que os valores empregados pelo Estado em obras e serviços públicos beneficiam também o sonegador fiscal. Dessa forma, concluímos que o contribuinte que paga suas obrigações fiscais corretamente está em desvantagem patrimonial em face daquele que sonega tributos, o que resultará em prejuízos de empresas as quais, de fato, contribuem com a receita estatal e, portanto, deveriam ser as mais beneficiadas pelos incentivos estatais.

Há várias razões para a indiferença da população brasileira diante da prática da sonegação fiscal. A falta de informação sobre a finalidade e a função do tributo pode ser predominante, mas o mau gerenciamento do dinheiro público, obras faraônicas sem muita utilidade, o desperdício desenfreado, a péssima qualidade dos serviços públicos essenciais, escândalos financeiros envolvendo o dinheiro do contribuinte, a impunidade dos próprios sonegadores; faz com que a população adquira a percepção de que o Estado arrecadador não é merecedor de respeito.

Na visão dos empresários, os tributos cobrados são extorsivos e desestimulam a produção e os investimentos. A sociedade entende que a sistemática tributária é complexa, injusta e demais onerosa e que esses fatores contribuem para promover a concentração de renda e favorecer a sonegação fiscal e a inadimplência.

Pesquisa interessante sobre a visão do empresariado quanto aos tributos brasileiros se encontra no artigo Educação fiscal¹¹: premissa para melhor percepção da questão tributária, de autoria de Denize Grzybovski e Tatiana Gaertner Hahn. Faz-se aqui uma pequena referência sobre os resultados das pesquisas apresentadas nesse artigo quanto a sonegação fiscal (2006, pág. 19-20):

“As respostas às questões que envolvem o posicionamento do empresário ante a sonegação fiscal e o índice da carga tributária geram contradições e ambigüidades. Noventa e um por cento dos entrevistados não apóiam ações de sonegação, mas admitem fazê-lo; 23,91% rejeitam a sonegação por entenderem que é obrigação de todos cumprir as exigências tributárias, mesmo que signifique ônus elevado ao contribuinte; 67,4% admitem ou aceitam quem pratica a sonegação; 22% sustentam que essa prática gera concorrência desleal entre as empresas, alterando a dinâmica do mercado. Tem-se, assim, que a maior parte dos empresários não considera o cumprimento da legislação tributária parte dos direitos e deveres inerentes às pessoas que convivem em sociedade”.

A sonegação de impostos não diminuirá, nem deixará de existir enquanto o País não investir profundamente em programas de conscientização fiscal, promovendo uma mudança de mentalidade tanto do empresário quanto do consumidor.

A educação fiscal é uma estratégia das Secretarias de Fazenda dos Estados em busca não só de incremento de receita, mas do fortalecimento da consciência tributária. Isto porque, por meio dela, se difunde conhecimentos básicos sobre todos os aspectos que envolvem tributos, e estimula o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, incentivando assim o exercício da cidadania.

4.4 Educação Fiscal

No Brasil, a tributação e todos os seus elementos de conteúdo econômico e social ainda são tidos como desobrigados de qualquer entendimento pelo cidadão, caracterizando-se como atividade particular e interna do Estado. Tanto o governo quanto os canais de comunicação popular fornecem explicações mínimas, quando não errôneas, sobre a tributação e as suas implicações na vida das pessoas. Informações sobre as finanças públicas, principalmente os gastos do governo, não são divulgadas facilmente para o cidadão comum. A

¹¹ Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/Pos_graduacao2/Observatorio/inform_premios/arquivos/Paper_2.pdf, acesso em 29/09/2010.

este, resta a condição de simples leitor do noticiário sobre elevação da carga tributária, criação de novos tributos, injustiças fiscais, aumento dos gastos públicos, déficit público, desvio de recursos, desequilíbrio das finanças públicas, efeitos sobre a inflação e, nos últimos anos, a tão falada Reforma Tributária.

Fruto de uma necessidade urgente de se iniciar tarefas que possibilitassem uma melhor compreensão da exigência fiscal, surge a Educação Fiscal. Ela se apresenta como um processo de sensibilização da sociedade para a função socioeconômica do tributo e a necessidade de controle social sobre a gestão dos recursos públicos a fim de que sua aplicação se faça em benefício da população.

Sob essa visão, exsurge, conseqüentemente, a necessidade de se promover um efetivo controle social das políticas públicas, permitindo que os cidadãos não só participem diretamente da formulação delas, mas, também, fiscalizem a aplicação dos recursos públicos obtidos através das receitas arrecadadas pelos entes federados.

Nesse sentido, a própria Constituição já prevê e incentiva a participação direta da comunidade na gestão da coisa pública. São exemplos o orçamento participativo, já explicado aqui, o direito de petição para a denúncia de irregularidades e abuso de poder, a ação popular, entre outros. A participação direta da sociedade possibilita o rompimento da dicotomia entre espaço público e espaço privado, possibilitando a inserção do controle do patrimônio público dentro da perspectiva do patrimônio de todos.

No Brasil, a Educação Fiscal vem se concretizando mediante um programa pedagógico nacional permanente, atrelado a objetivos mais amplos de ação educativa e firmado em postulados bem mais significativos como a construção da cidadania e a consciência de seus direitos e deveres como cidadão.

“A educação supõe também o acesso de todos a um núcleo comum de experiências cognitivas e de referências culturais, o qual, numa sociedade moderna pode parecer como inseparável da própria noção de cidadania”. (FORQUIN, 1993, p. 132).

Dentro desse contexto, nas escolas, a Educação Fiscal deverá ser oferecida de forma multidisciplinar, devendo o educando ser capaz de diferenciar o coletivo do individual, vincular serviço público ao recolhimento de tributos, exigir transparência e qualidade dos serviços dos agentes públicos, refletir, analisar e pensar criticamente, bem como exigir o cumprimento da lei pelos governantes e pela sociedade.

A proposição do tema Educação Fiscal nas escolas é para despertar na criança e no adolescente a prática da cidadania, conscientizando-os da importância de desenvolver sua capacidade de analisar os fatos criticamente de tal forma que na medida de suas possibilidades

e cada vez mais, compreendam e percebam sua presença na sociedade e façam escolhas pessoais e conscientes a respeito dos valores que elegem para si.

O cidadão é aquele crítico, autônomo, participativo, ativo e possuidor de conhecimentos e habilidades que o levam a contribuir para a promoção de melhores condições de vida para todos os que vêm tendo essas mesmas condições negadas, bem como a lutar pelo acesso de todos à cidadania e a avaliar permanente e lucidamente os rumos de sua sociedade. (MOREIRA, 1994, p. 23).

Com programas de educação fiscal se desperta o cidadão para a importância do pagamento espontâneo dos tributos e, conseqüentemente, dá-se importância a sua participação em câmaras municipais, assembleias legislativas, reuniões comunitárias, associações de bairro, associações de classe e sindicatos, a fim de eleger as prioridades no planejamento e nos orçamentos da administração pública, cobrar a execução e acompanhar efetivamente a aplicação dos recursos públicos.

O tema educação fiscal visa à conscientização da sociedade quanto à necessidade de financiamento do Estado através da arrecadação de tributos, o dever do cidadão contribuinte de pagá-los e o direito de acompanhar sua aplicação. O objetivo é sensibilizar as pessoas sobre o valor socioeconômico do tributo, a importância do cumprimento dos deveres tributários e o direito de acompanhamento das ações públicas na aplicação dos recursos. (ESAF, Versão nº 8, 2008, pág.12).

“Educação Fiscal, em sentido restrito, deve ser compreendida como a abordagem didático-pedagógica capaz de interpretar as vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos de modo a estimular o contribuinte a garantir a arrecadação e o acompanhamento de aplicação dos recursos arrecadados em benefício da sociedade, com justiça, transparência, honestidade e eficiência, minimizando o conflito de relação entre o cidadão contribuinte e o Estado arrecadador.

No sentido amplo, a Educação Fiscal deve tratar da compreensão do que é o Estado, suas origens, seus propósitos com o controle da sociedade sobre o gasto público, uma vez que a participação social só ocorre no ambiente democrático”. (ESAF - Módulo 1, pág.37)

4.5 A Importância da Educação Fiscal para o Exercício da Cidadania

O mundo vem passando por transformações radicais com a chamada globalização, exigindo mais capacitação para suprir a demanda e as exigências da sociedade. Portanto, é indispensável que o estado se modernize, investindo principalmente no fator humano para enfrentar os desafios decorrentes da rápida evolução do mundo globalizado.

O direito à educação é um dos direitos de cidadania assegurados na Constituição brasileira. Reside aqui, portanto, um dos desafios da educação fiscal: levar para sala de aula um conjunto de informações sobre receitas e despesas públicas que despertem nos alunos e professores uma reflexão sobre quem financia o Estado e em qual proporção de sua renda, e como são aplicados os recursos decorrentes dos impostos arrecadados, pagos por todos.

Em um país com as desigualdades sociais do Brasil, as ações do Estado e da sociedade devem ser focadas em investimento no capital humano, e que cada vez mais está fazendo a diferença na direção do desenvolvimento.

Por isso, a escola, em todos os seus níveis, deve ser um espaço privilegiado de construção do conhecimento e de reflexão crítica, devendo proporcionar ao educando situações de aprendizagem que possibilitem a participação dele no processo de construção da cidadania e de consciência de seus direitos e deveres como cidadão, proporcionando condições de intervenção em sua própria realidade. Dentro dessa temática é que a Educação Fiscal visa a conscientizar à sociedade quanto à função do Estado de cobrar impostos e do contribuinte de cumprir com sua obrigação tributária.

A atuação educativa utiliza, então, os instrumentos que a cultura põe à sua disposição, desde a linguagem até a técnica no uso de recursos materiais. Para conseguir isto, o programa de educação fiscal recomenda ser indispensável uma transformação no princípio organizador de um currículo educacional. Preparar o aluno para agir conscientemente na sociedade a que pertence, de modo que sua ação contribua efetivamente à cultura dessa mesma sociedade e, antes de tudo isso, deve-se preparar um programa de ação que o leva a ter consciência sobre onde vai agir, isto é, sobre a realidade imediata. (ESAF, Versão nº 8, 2008, pág.12).

O estigma do tributo e da fiscalização só termina com a educação. Alguns afirmam que a finalidade da Educação Fiscal é inquestionável, mas que seu sentido não chega a ser apreendido por quem já não tem uma formação adequada, que o ensino é impraticável por causa da complexidade e aridez e, por conseguinte, fora da compreensão e maturidade daqueles que não tiveram acesso ao conhecimento. Entretanto, outras razões explicam a praticabilidade da ideia

De fato, o assunto é de relativa complexidade. Porém, quando uma matéria é complexa, não significa impossibilidade de aprendizagem. O problema, na realidade, é exatamente essa adaptação ao nível de compreensão do destinatário da informação.

Em sua apostila de Educação Tributária - Capacitação de Professores e Servidores Públicos, Celina Maria Montenegro Castelo afirma que os conceitos restantes à Educação

Fiscal podem ser aprendidos até mesmo pela criança. A depender da metodologia aplicada e dos incentivos à atividades, como por exemplo propor aos alunos que criem uma história em quadrinhos sobre os direitos da criança e do adolescente e depois apresentem para a classe, a criança é capaz, em idade escolar, de compreender o sentido da taxa de água, luz e telefone pagas pela sua família ao governo da sua cidade. É capaz de aprender como e por que se deve economizar seu gasto e etc. (CASTELO, 2005, pág. 91).

Se essa e outras situações constituem práticas da vida real, vividas pelas pessoas na comunidade, se o retorno em forma de benefícios podem ser facilmente identificados pelas crianças, se as punições a infratores podem ser comprovadas, então há sentido no que aprender. A mentalidade que se forma constitui o despertar da consciência cívica e moral de cada um para o bem de todos. Na comunidade, surge a compreensão da necessidade do povo de gozar dos benefícios, mediante a participação de cada um na compreensão do papel do contribuinte para a manutenção dos servidores públicos, na compreensão da fiscalização justa e necessária do governo, na compreensão da aplicação exata dos recursos públicos recolhidos e no retorno do pagamento de tributos.

Quando as situações de vida são bem utilizadas na sala de aula, por meio de procedimentos didáticos selecionados apropriadamente e acompanhados de material audiovisual explorado convenientemente, o assunto difícil torna-se de fácil compreensão para o aluno porque a dificuldade do conceito foi diluída e adaptada ao seu nível de compreensão. (*Ibid*, 2005, pág. 89-90)

A criança que aprende hoje não aprende apenas para usar amanhã. É importante que ela aprenda hoje, enquanto cidadão-criança, pois ainda que possua uma responsabilidade cidadã em menor nível, a criança será o adulto de amanhã. Somente assim poderá se pensar em termos de sociedade futura composta de membros atuantes no processo democrático, caracteristicamente conscientes, participantes, argumentadores vigilantes, otimistas e construtores de sua nação. (Receita Federal, Notas sobre a concepção pedagógica, 2002)¹²

A inserção do tema tributário nas escolas é mediante programação transversal de conteúdo interdisciplinar, levando em consideração o ajustamento do aluno à região, à faixa etária, à educação média, às diferenças individuais, às necessidades e peculiaridades locais. A Educação Fiscal é sim um desafio quando se trata de um processo de inserção de valores na sociedade com o retorno de longo prazo: da formação de futuros cidadãos conscientes de seu

¹² Disponível em <http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/sobre/>, acesso em 1/11/2010

dever de cumprimento das obrigações tributárias, e do seu direito ao exercício da cidadania mediante a cobrança da coerente destinação dos recursos provenientes dos pelo Estado.

Alterar a visão da sociedade é tarefa árdua; e para tanto, é imprescindível colocar a educação ao alcance de todos, principalmente ao nível da educação infantil. A realidade econômica que ora se delineia, com a forte tendência de inversão do papel do Estado; de executor para coordenador, requer uma constante prestação de contas e satisfação para a população. As pessoas necessitam de informações para conhecer melhor o trabalho dos que arrecadam e aplicam os recursos decorrentes no fornecimento dos serviços públicos. “[...] A Educação Fiscal deve caminhar nesse sentido: informar, para que todos conheçam; educar, para que todos pratiquem”. (CASTELO, 2005, p. 29).

Dentro desse contexto, de acordo com Castelo (*Ibid*), a educação fiscal deve ser um dos pilares no processo educacional e através dela será possível adquirir consciência fiscal e com isso vivenciar:

- Um sentimento coletivo de repulsa, e não de indiferença, aos atos de sonegação e dilapidação do dinheiro público;
- O exercício da cidadania por meio de controle social da gestão pública;
- A necessidade de que devemos lutar por um orçamento forte, dotado de princípios como o da isonomia, de modo a assegurar aos que têm menos ou nada tem, o melhor que a sociedade pode oferecer a um cidadão;
- Consciência cidadã a respeito da necessidade da construção de um sistema tributário justo, capaz de cumprir seu papel como instrumento de política de distribuição de renda.

Devido a antiga visão do Estado no que diz respeito à Educação Fiscal, ainda temos muitas pessoas que não conhecem o mínimo necessário sobre tributação. Esse fato gera na sociedade:

- A não percepção do indivíduo do seu papel como contribuinte;
- A visão da ação estatal como assistencialismo e não como um direito de contrapartida do exercício da cidadania;
- A falta de consciência de que todos nós financiamos o Estado, não se assumindo uma atitude fiscalizadora contra a sonegação e a corrupção;

5 A TRAJETÓRIA DA EDUCAÇÃO FISCAL

Neste capítulo trataremos do histórico da Educação Fiscal no Brasil e, posteriormente, no Estado do Ceará, trazendo as atividades que mais contribuíram com a efetivação do projeto no país, bem como seus responsáveis, abrangência e resultados junto à população.

A prática do programa trouxe experiências de como devem ser conduzidos os trabalhos, assim como quais atividades não se tornaram efetivas, precisando, pois, serem retiradas por sua improdutividade em relação aos objetivos do programa de Educação Fiscal.

A partir de agora, será abordado o que de mais importante ocorreu nos anos em que se tornaram concretas as atividades referentes à conscientização e influência da população no que diz respeito à tributação e aplicação desses recursos públicos na sociedade.

Este capítulo será desenvolvido com a finalidade de registrar não só de forma objetiva e sucinta, como também sistemática, os principais fatos sobre o surgimento da Educação Tributária no âmbito nacional.

Historicamente, no Brasil, as informações relativas às receitas e despesas públicas eram tidas como desobrigadas de qualquer entendimento pelo cidadão, sempre se caracterizando como atividade particular e interna do Estado. O Governo não fornecia informações sobre tributação à sociedade e, quando chegavam ao conhecimento dela, eram quase sem detalhamentos.

Com o objetivo de proporcionar maior acesso das informações tributárias à população, reduzir os conflitos existentes no binômio Estado e sociedade e, também, o aumento da arrecadação, foi que, em 1945, surgiram as primeiras iniciativas fiscais concretas no Ministério da Fazenda – MF, com a criação dos Cursos de Aperfeiçoamento – CAF pelo Decreto-Lei nº 7.311, de 08 de fevereiro de 1945, destinados aos próprios funcionários e ao público em geral. Tais cursos tinham o objetivo de buscar o equilíbrio entre Estado e cidadão. Ainda assim, iniciativas dessa natureza não solucionaram tal desarmonia, contudo, abriram precedentes para um diálogo. (ESAF, Plano Estratégico 2004/2007, 2004, pág. 24).¹³

Em meados dos anos 60, a Secretaria da Receita Federal – SRF implantou programas integrando fisco e contribuinte com a promoção de cursos, elaboração e distribuição de manuais de orientação, bem como esclarecimentos de dúvidas sobre a legislação tributária. Tudo isso com a certeza de que o ideal seria buscar a harmonização entre

¹³ Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacao-fiscal/arquivos/Plano_estrat.pdf, acesso em 29/10/2010.

Estado e cidadão, principalmente, pelo potencial conflituoso que a imposição tributária sempre representou.

Conforme leciona Castelo (2005, pág. 22), somente em 1969, com a Operação Bandeirante, surgiram, no Brasil, as primeiras ações educativas envolvendo o tema Educação Fiscal. Neste ano, foi publicado o Decreto – Lei nº 869, de 12 de setembro de 1969, que definiu as finalidades da Educação Moral e Cívica. Inicialmente, com o advento dessa disciplina no currículo escolar, permitiu-se abrir espaço para que o tema Educação Tributária viesse a ser discutido entre as áreas fiscal e educacional.

Ao longo desse período, o Ministério da Fazenda, mais precisamente a Secretaria da Receita Federal, promoveu com intensidade campanhas e projetos institucionais de integração do fisco – contribuintes sempre voltados para a busca de uma boa convivência entre Estado e sociedade.

As principais ações foram realizadas a nível nacional na área de Educação Tributária a partir dos anos setenta. Em 1970, teve início o Programa “Contribuinte do Futuro”, quando a Receita Federal lançou a Campanha “Operação Brasil do Futuro”, com a produção de obras literárias direcionadas para escolas públicas do ensino fundamental. O objetivo principal do Programa se fundamentava no aumento da arrecadação tributária mediante a conquista da consciência cidadã sobre a função social do tributo. (ESAF, Plano Estratégico 2004/2007, 2004, pág. 24).

Cita-se o trabalho de autoria da escritora Cecília Meireles, a Cartilha “Dona Formiga, Mestre Tatu e o Imposto de Renda”, que foi impresso em milhões de exemplares e levados às escolas públicas para alunos e professores do ensino fundamental. Foram realizados concursos de redação em todo o País, com premiações para os ganhadores e escolas envolvidas.

Em 1972, apesar dos méritos atribuídos ao Programa “Contribuinte do Futuro”, os trabalhos foram suspensos por não terem alcançado o êxito esperado, quer pela não aceitação dos agentes envolvidos (escolas e sociedade), quer pelas decisões indiferentes de diversas administrações. Argumentavam que essa atividade pertencia ao sistema educacional e que a obtenção dos resultados somente se faria sentir em um prazo muito distante. No entanto, nessa época, nos países desenvolvidos, a integração entre Administração Fiscal e os estabelecimentos de ensino era missão, sendo vista como necessária e de grande utilidade no aprimoramento da relação fisco - sociedade. (*Ibid*, p. 24).

Leciona ESAF (*Ibid*, p. 24), que em 1975 o Programa foi retomado pela Receita Federal mediante trabalho junto aos estabelecimentos de ensino. O mesmo contou com ampla

divulgação nos meios de comunicação e era avaliado através de concursos de redação e opiniões dos professores.

Durante a década de 1970, a partir da experiência da Administração Federal, alguns Estados e Municípios desenvolveram projetos próprios de Educação Tributária, voltados para alunos do ensino fundamental. Nas décadas que atuou de 1970 a 1980, o Programa distribuiu 40 milhões de livros e cartilhas para educandos e educadores; trabalhou em 50 mil escolas, contando com o apoio do Ministério da Educação. (ESAF, 2004, p.24).

Ainda entre os anos de 1992 e 1994 foram desenvolvidos projetos locais de Educação Tributária de forma mais consistente, destacando-se as iniciativas das Secretarias de Fazenda dos Estados do Espírito Santo e São Paulo, com a introdução do tema Educação Fiscal nos estabelecimentos de ensino oficial.

No Estado do Ceará, mediante Lei Estadual nº 11.916¹⁴, de 27 de janeiro de 1992, foi instituído o Programa Estadual de Fiscalização Comunitária em todo o Estado, que consistia em premiar Associações Comunitárias e Entidades regularmente constituídas, com obras de caráter social ou geradoras de empregos, tais como: creches comunitárias, postos de saúde, galpões industriais, casa de farinha, engenhos comunitários e outros, para uso exclusivamente comunitário, desde que constataste a viabilidade técnica de que tivesse captado ou exigido por seus associados e da população em geral, o maior valor de notas fiscais, qualquer que fossem as suas formas de emissão.

Art. 2º. Em cada município do Estado do Ceará, fica o Poder executivo autorizado a premiar Associações Comunitárias e Entidades, deste que regularmente constituídas, com obras de caráter social ou gerador de empregos, que entre si, tiveram captado ou exigido, por si, seus associados, e da população em geral, o maior valor de notas fiscais, quaisquer que sejam as suas formas de emissão.

Art. 3º. Os prêmios mencionados no artigo 2º da presente Lei serão na forma de: Creches Comunitárias, Postos de Saúde, Escolas, Galpões Industriais, Casa de Farinha, Engenhos Comunitários, e outros equipamentos sociais, para uso exclusivamente comunitário, desde que constatada a viabilidade técnica.

Em 1995, foi realizado na cidade de Salvador – BA um seminário internacional, promovido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, sobre “Federalismo Fiscal”, onde diversos expositores estrangeiros surpreenderam-se com a grande desarmonia existente na relação Estado-cidadão, e chamaram a atenção para a necessidade de ações educativas para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Na ocasião, sugeriram como solução para minimizar o distanciamento entre Governo e sociedade a implantação de

¹⁴ Disponível em <http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis92/11916.htm>, acesso em 27/10/2010.

um Programa de Educação Tributária, institucionalizado como programa de governo. (ESAF, 2004, p. 25).

Nas citações de Castelo (2005, pág. 23), em maio de 1996, foi realizado em Fortaleza o seminário do CONFAZ sobre “Administração Tributária”, onde foi inserido o tema Educação Tributária. Nas conclusões finais dos trabalhos e de acordo com Relatório Técnico da Assessoria de Desenvolvimento Institucional - ADINS constou como item de destaque:

“[...] a introdução do ensino, nas escolas, do programa de consciência tributária é fundamental para despertar nos jovens a introdução do ensino, prática da cidadania, o respeito do bem comum e a certeza de que o bem-estar social somente se consegue com a conscientização de todos”.

Em 13 de setembro de 1996, com a celebração do Convênio de Cooperação Técnica entre a União, os Estados e o Distrito Federal, foi criado o Grupo de Trabalho de Educação Tributária – GET, com o objetivo de formular e implementar um Programa Nacional que se revestisse da utilização de melhores meios para o efetivo exercício da cidadania, adotando diretrizes mais eficientes do que as já utilizadas em programas anteriores. “No Anexo ao texto do Acordo, entre as inúmeras atividades cooperativas, constou a elaboração e a implementação de um programa nacional permanente de conscientização tributária, para ser desenvolvido nas unidades da Federação”. (CASTELO, 2005, p. 23-24).

Na mesma época, foi criado o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros – PNAFE, que tem como um dos objetivos oferecer suporte financeiro aos projetos estaduais. O PNAFE teve regulamento operativo aprovado pela Portaria nº 36, de 03 de fevereiro de 1997, do Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, que estabelece: “o objetivo geral do programa consiste em melhorar a eficiência administrativa, a racionalização e a transparência na gestão dos recursos públicos estaduais”. (*Ibid*, p. 23).

Ainda, nas palavras de Castelo (*Ibid*, p. 23-24), em 1997, em reunião do CONFAZ, foi aprovado o Grupo de Trabalho de Educação Tributária – GET, constituído por técnicos da Secretaria Estadual de Fazenda, Finanças ou Tributação; da Secretaria da Receita Federal; do Gabinete do Ministro da Fazenda e da Escola Superior de Administração Fazendária – ESAF.

“O Programa Nacional foi incluído entre os projetos de modernização fiscal vinculados ao PNAFE, o qual previa a implementação de um Programa Nacional Permanente de Educação Tributária, para ser desenvolvido pelos Estados”. (ONDINA, 2001, p. 11).

O GET , quando devidamente aprovado em reunião do CONFAZ em 25 de julho de 1997, foi constituído pelos seguintes membros: representantes do Ministério da Fazenda (Gabinete do Ministro, Secretaria da Receita Federal e Escola Superior de Administração Fazendária); representantes das Secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (ESAF, 2005, p.35).

Em 1998, o Ministério da Fazenda oficializou o GET, através da Portaria nº 035, de 27 de fevereiro de 1998, que lhe atribuiu a missão de: “promover e coordenar as ações necessárias à elaboração e à implantação de um programa nacional permanente de Educação Tributária” e “acompanhar as atividades do Grupo de Educação Tributária dos Estados – GETE”. (Ibid, p.36).

Em reunião do CONFAZ, realizada em setembro, foi aprovada a implantação do Programa Nacional de Educação Tributária - PNET, que se iniciou nos Estados de Mato Grosso e Rio Grande do Norte, cujos projetos contaram com a adesão do Estado do Ceará. A implantação nesses dois Estados foi baseada, em muito, na experiência do Estado do Espírito Santo, que prestou consultoria juntamente com o Estado de São Paulo. (*Idem*, 2004, p.25).

Logo após as experiências dos três Estados pilotos, os projetos estaduais, gradativamente, foram sendo aprovados e implementados em outras unidades da Federação. (*Ibid*, p. 25). Somente em dezembro de 1998 foi concluída a formulação inicial do documento orientador do Programa Nacional de Educação Tributária.

Definida a estrutura orgânica do Programa de Educação Tributária a nível nacional, cada unidade da Federação ficou com a responsabilidade de estabelecer cronogramas de atividades para seus projetos, de acordo com as características locais, em consonância com as diretrizes gerais do Programa Nacional.

Nessa época, a grande dificuldade deparada pelos Estados era de ordem orçamentária, pois não havia recursos financeiros suficientes da União para a Educação Tributária no orçamento do PNAFE.

Em 1999 “os representantes do Grupo de Educação Tributária foram ampliados, com a integração de técnicos da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério de Educação”. (*Ibid*, p. 25)

No seminário do CONFAZ, realizado em setembro no Estado da Paraíba, foi aprovada a ampliação do alcance do Programa com a permuta do termo “tributária”, mais restrito, pelo “fiscal, muito mais abrangente, passando a ser denominado de Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, uma vez que passou a abranger não só assuntos

relativos a tributos, mas também as questões de alocação e gestão dos recursos públicos, orçamento e controle das ações do Estado. (ESAF, 2004, p.25).

Conforme afirma Castelo (2005, p. 22-23), os objetivos do PNEF passaram a ter uma amplitude mais abrangente a partir da alteração da denominação do programa, conforme veja-se abaixo:

Objetivo Geral:

- Institucionalizar a Educação Fiscal para o exercício pleno da cidadania.

Objetivos Específicos:

- Sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo;
- Informar os cidadãos sobre administração pública;
- Incentivar o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos pela sociedade;
- Criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o Cidadão.

Castelo (*Ibid*, p. 24) menciona que os objetivos supramencionados foram definidos mediante premissas básicas estabelecidas pelo PNEF, como base para sustentação do programa, quais sejam:

- É requisito da cidadania a participação individual na definição da política fiscal e na elaboração das leis para sua execução;
- Os serviços públicos somente poderão ser oferecidos à população se o governo arrecadar tributos;
- Os recursos públicos são geridos pelos representantes do povo, cabendo ao cidadão votar responsabilmente, acompanhar as ações de seus representantes e cobrar resultados;
- A sociedade tem limitada capacidade de pagar tributos, portanto, os recursos públicos devem ser aplicados segundo prioridades estabelecidas em orçamento e com controle de gastos;
- O pagamento voluntário de tributo faz parte do exercício da cidadania.

Em decorrência da alteração da denominação do programa, o Grupo de Trabalho de Educação Tributária – GET passou a ser designado de Grupo de Trabalho Educação Fiscal – GEF, com modificações, também, nas suas competências.

A estratégia de implementação do PNEF contempla 5 (cinco) módulos, que podem ser desenvolvidos livremente por instituições das três esferas de governo, a partir de projetos específicos que contemplem a realidade, a diversidade e o contexto socioeconômico local-regional, em cumprimento às diretrizes definidas no documento orientador do Programa Nacional.

De acordo com ESAF (2004, p.25) a composição dos módulos permite a atuação do programa junto ao processo formativo de estudantes dos níveis fundamental, médio e superior, uma participação mais efetiva dos servidores públicos, bem como uma interface com a sociedade civil organizada, a conhecer:

- Módulo I – destinado às crianças do ensino fundamental, de forma que, da 1ª a 8ª série, elas possam conhecer gradativamente todos os conceitos ligados à Educação Fiscal;
- Módulo II – dirigido para adolescentes do ensino médio, com aprofundamento maior dos assuntos;
- Módulo III – atua junto aos servidores públicos, num processo de sensibilização e envolvimento no Programa;
- Módulo IV - voltado para estudantes das instituições de ensino superior, acompanhando o cidadão em toda sua vida estudantil;
- Módulo V – aplicado à sociedade civil organizada, para abranger aqueles que não teriam a chance de voltar aos bancos escolares, utilizando-se de Prefeituras, Sindicatos, Clubes, Associações e Organizações Não-Governamentais.

À Escola Superior de Administração Fazendária – ESAF / Ministério da Fazenda, foi atribuída a responsabilidade da Coordenação Nacional do PNEF, nos seguintes termos:

- coordenar as atividades do GEF e do PNEF;
- oferecer condições de estrutura física e recursos humanos para o funcionamento da Secretaria Executiva do programa;

- exercer o papel de facilitador em todas as atividades do programa (infra-estrutura, organização de eventos, ações em relação ao PNEF e esferas superiores, contatos com políticos e outros);
- atuar como integrador das experiências dos Estados, dos órgãos federais e de outras organizações;
- centralizar a documentação do programa inventariando a memória de todo o processo;
- produzir material para demonstração do conteúdo e alcance das atividades;
- realizar parcerias de interesse do programa;
- produzir material de divulgação do programa. (CASTELO, 2005, p. 23-24)

Somente em 1999, para os Estados, foi oficializado o Grupo de Educação Fiscal dos Estados - GEFE, composto por representantes da Secretaria Estadual da Fazenda, Finanças ou Tributação e das Secretarias de Educação dos Estados e dos Municípios, podendo contar, ainda, com participantes de outros órgãos governamentais e de segmentos da sociedade envolvidos no programa. (*Ibid*, p. 25).

Afirma Castelo (*Ibid*, p. 25) que coube ao GEFE a competência de coordenar as seguintes atribuições:

- 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.

Castelo (*Ibid*, p. 26) esclarece que, como forma de consolidar a integração dos órgãos e dos agentes envolvidos no programa estadual, foi constituída a Comissão Mista Permanente, formada por representantes do Secretário da Fazenda, Finanças ou Tributação; responsável pelas normas pedagógicas da Secretaria de Educação; responsável pela capacitação /treinamento da Secretaria de Fazenda; Coordenador do GEFE e responsável pela Administração Tributária, com as seguintes atribuições, conforme se apresentam:

- acompanhar as ações do GEFE;
- acompanhar, avaliar e direcionar as ações do programa estadual.

No ano de 2000, a exemplo do PNEF, o Programa Nacional de Apoio à Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios Brasileiros – PNAFM, apresentou-se como uma das possibilidades de financiamento para implementação do Programa de Educação Fiscal nos Municípios. (ESAF, 2004, p.25).

Foi implantado, em 2002, em nível nacional, o Sistema de Monitoramento e Avaliação do Programa, definido como um conjunto de ações alinhadas ao modelo teórico do Programa, organizado segundo critérios, tópicos e itens de controle e avaliação. (*Ibid*, p.26).

São as seguintes ações de âmbito nacional que foram identificadas como relevantes no primeiro trabalho de avaliação:

- Definição e permanente aperfeiçoamento dos focos temáticos da educação fiscal.
- Elaboração, produção e distribuição de material para capacitação e divulgação;
- Estabelecimento de parcerias com algumas entidades da sociedade civil e de Convênio de Cooperação Técnica com organismos internacionais;
- Inserção do PNEF no Plano Plurianual - PPA da União, havendo a previsão de recursos no PPA do Ministério da Fazenda;
- Criação de páginas informativas e educativas da Educação Fiscal na Internet e a criação e realização de Cursos de Educação Fiscal, nas modalidades presencial e a distância (via internet). (ESAF, 2004, p.28-29)

No âmbito estadual, destacaram-se o desenvolvimento de sensibilização de segmentos sociais; formação de docente; inserção de recursos financeiros no PPA; inserção no plano curricular de escolas públicas; elaboração de sistema de monitoramento e avaliação do programa estadual. (*Ibid*, p.29).

Em 2003, foi publicada a Portaria Interministerial nº 413 (Ministérios da Fazenda e da Educação), no Diário Oficial da União de 02 de janeiro de 2003, que reformulou o Grupo de Trabalho de Educação Fiscal nos três níveis de governo, federal, estadual e municipal e

definiu as competências de todos os órgãos envolvidos na implementação do Programa. (*Ibid*, p.5) .

A estrutura do PNEF tem base nas instituições gestoras:

- No âmbito federal – Ministérios da Fazenda e da Educação, Secretarias da Receita Federal e do Tesouro Nacional;
 - Na esfera estadual – Secretarias Estaduais de Fazenda e de Educação;
 - No nível municipal – Secretarias Municipais de Finanças e de Educação.
- (*Ibid*, p.26).

A Portaria também define as competências das instituições gestoras e as atribuições dos grupos de trabalho: Grupo de Educação Fiscal dos Estados – GEFE, Grupo de Educação Fiscal da Secretaria da Receita Federal – GEFM e o Grupo de Educação Fiscal dos Municípios – GEFM. Estes devem atuar de forma integrada na execução das ações do programa nos Estados e nos Municípios. (*Ibid*, p.26).

As ações realizadas do Programa Nacional de Educação Fiscal apontam um atendimento até dezembro de 2003, de 3.284.941 alunos e o envolvimento de 15.491 escolas do ensino fundamental e médio. Registra que a partir de 2004 até 2006, da sua implantação inicial, ocorrida a partir de três Estados pilotos, tem-se hoje uma cobertura de 100% das unidades da Federação brasileira, além da adesão de inúmeros municípios. (ESAF, 2004, p. 26)

Nesse período, foi intensificada a implantação do Sistema de Monitoramento e Avaliação nos Estados integrantes do Programa, com o apoio do PNEF. O Programa de Educação Fiscal nos Estados é avaliado para verificar o grau de efetividade das ações dos projetos estaduais de Educação Fiscal em relação aos princípios pré-definidos pelo Programa Nacional; servir de referencial para projetos de outros Estados; indicar pontos passíveis de melhoria em termos de coerência e consistência da própria proposta do Programa no Estado; oportunizar aprendizagem à gerência e à equipe do Programa e constituir-se de instrumento técnico de auto-avaliação para os membros do programa e consultores externos.

Atualmente, o Programa Nacional de Educação Fiscal tem a sua coordenação geral em Brasília, a cargo da Escola Superior de Administração Fazendária, que cede as instalações da Secretaria Executiva para a realização de reuniões quadrimestrais, que se realizam com a participação de representantes dos Estados brasileiros, além de se responsabilizar por toda a articulação técnica e política do programa, da elaboração de

material, do planejamento e da adoção de medidas de caráter nacional, assim como promove a troca de experiências bem sucedidas entre os participantes.

5.1 Marco inicial da Educação Tributária no Ceará

O único registro encontrado nos arquivos da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, sobre as primeiras iniciativas de ações educativas envolvendo Fisco e Sociedade, voltadas para à conscientização do cidadão sobre a importância dos tributos e de sua gestão, data do ano de 1959, em que a Contadoria Geral do Estado, órgão técnico vinculado à Secretaria da Fazenda, lançou a Campanha “Seu Talão Vale Um Milhão”, implantada pela Lei nº 4.623, de 13 de novembro de 1959, com o objetivo de melhorar a arrecadação estadual.

Era Governador, na época, José Parsival Barroso, e respondia interinamente pelo expediente da Secretaria dos Negócios da Fazenda o General José Góes de Campos Barros, que acumulava o cargo de Secretário de Polícia e Segurança Pública. (AMORIM ; WEYNE, 2006, p.118).

Conforme cita Amorim e Weyne (2006, p. 87): “Esta Campanha teve grande repercussão na sociedade, e foi a primeira iniciativa visando a participação do cidadão em auxiliar o fisco na sua tarefa de fiscalização do recolhimento dos tributos”.

No Artigo 2º dessa lei, ficou instituída a “Nota consumidor”, nos seguintes termos:

“Art.2º. Nas vendas à vista ou a prazo efetuadas por comerciantes, estabelecidos ou ambulantes, e industriais, a consumidor, o vendedor emitirá, no ato da entrega, ou da remessa das mercadorias, uma “Nota a consumidor” que conterà as seguintes expressões [...]”. (*Ibid*, p. 87).

Amorim e Weyne (*Ibid*, p. 118) menciona que segundo a Lei que instituiu a Campanha, os prêmios seriam em dinheiro e distribuídos por meio de sorteio entre os consumidores que auxiliassem a fiscalização do imposto sobre vendas e consignações. Cita:

“Os sorteios deveriam ser realizados semestralmente, em junho e dezembro: “nas vésperas das datas juninas e natalinas”. Estariam aptos a concorrer os consumidores que levassem à repartição arrecadadora da circunscrição fiscal do vendedor notas expedidas a consumidor correspondentes à quantia de Cr\$ 3.000,00 (Três Mil

Cruzeiros). Estas notas eram substituídas por um certificado numerado que o habilitava para o sorteio”.

O valor do prêmio maior era de Cr\$ 1.000.000,00 (Um Milhão de Cruzeiros) e o restante em prêmios com valores menores. A servidora pública da Secretaria de Educação do Estado, Terezinha de Jesus Carneiro, foi uma das primeiras ganhadoras do sorteio em 1964, recebeu como prêmio a quantia de Cr\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Cruzeiros). Em 1999, na Promoção Nota 10, a mesma servidora pública foi novamente sorteada, desta vez com um veículo. (AMORIM ; WEYNE, 2006, p.118).

Amorim e Weyne (*Ibid*, p.118) também afirma que a Lei Estadual nº 10.334, de 06 de novembro de 1979, instituiu a Campanha “Nota Legal da Sorte”. Esta consistia em sorteios realizados mensalmente entre os portadores de documentos fiscais da venda ao consumidor.

Os prêmios eram distribuídos entre os participantes, aqueles com autorização legal para a participação: entidades com fins promocionais, Prefeituras Municipais, órgãos e entidades da Administração Estadual e pessoas jurídicas de direito privado, mediante celebração de convênio.

Somente encontram-se narrativas sobre ações de Educação Tributária envolvendo cidadão e administração fiscal a partir da década de 1990, com o surgimento de sucessivas campanhas voltadas para a formação futura do cidadão fiscal.

Em 14 de março de 1994, o Governo do Estado do Ceará, através da Secretaria da Fazenda lançou a Campanha “Nota Premiada - Boa ação dá sorte”, pelo Secretário da Fazenda Frederico Carvalho. No lançamento da Campanha, estiveram presentes as entidades que atuaram em parceria com a SEFAZ: Secretaria do Trabalho e Ação Social – STAS, Banco do Estado do Ceará – BEC, Federação Cearense de Futebol – FCF, além de associações de classes, crônica esportiva, clubes de futebol, lideranças comunitárias e políticos. Essa campanha tinha como objetivos estimular o crescimento da receita estadual e desenvolver no consumidor final o hábito de exigir a nota fiscal. (*Ibid*, p.118)

A Campanha consistia na permuta de documentos fiscais no valor acumulado de CR\$30.000,00 (Trinta Mil Cruzeiros Reais) em compras por um cupom fiscal para sorteios com direito a prêmios valiosos. Também, parte desse cupom valia como ingresso para os jogos do campeonato cearense ou como doação para entidades de assistência social cadastrada na ex-Fundação de Ação Social, órgão vinculado à Secretaria do Trabalho e Ação Social do Estado. (*Ibid*, p.119)

Aduz o Jornal da SEFAZ no artigo a Segunda Fase da Nota Premiada:

“Mais que arrecadar é salutar desenvolver a cultura das pessoas defenderem seus direitos, reforçando sua posição de cidadãos, e contribuindo para o engrandecimento do Estado, papel que a sociedade civil deve desempenhar”. (SEFAZ, Segunda..., 1994, p. 6).

Ainda, conforme Amorim e Weyne (2006, p.119) outro projeto foi instituído mediante a Lei Estadual nº 12.436, de 11 de maio de 1995, denominado de Campanha Nota Legal, regulamentado no Diário Oficial do Estado pelo Decreto nº 23.704, de 08 de junho de 1995, divulgado oficialmente como “SuperNo\$\$a Premiada”. O lançamento da Campanha ocorreu no dia 28 de setembro de 1995, pelo Governador do Estado Tasso Jereissati e pelo Sub-Secretário da Fazenda Alexandre Adolfo.

O primeiro sorteio foi realizado em 1º de novembro de 1995, nos estúdios da TV Jangadeiro, concorrendo aproximadamente 900.000 mil cupons, com prêmios distribuídos aos cinco primeiros sorteados. (*Ibid*, p. 119).

A Campanha foi criada por tempo indeterminado, entretanto, sobreviveu apenas três anos, mas, mesmo assim, logrou êxito no incremento da arrecadação do Estado, como também conseguiu junto às instituições que o apoiavam como escolas, instituições sociais e comércio, conscientizar eficazmente a sociedade quanto à importância social do tributo para o desenvolvimento do Estado do Ceará.

A Secretaria da Fazenda do Estado prosseguiu com o seu objetivo, tendo sempre como diretriz básica de governo a consolidação de um programa de caráter educativo, extensivo e permanente, voltado para a conscientização do cidadão quanto ao real papel do tributo e o bem-estar da sociedade, bem como para a importância do controle social sobre a aplicação e a gestão dos recursos públicos.

Conforme Castelo (2005, p. 30), o seminário do CONFAZ, realizado em Fortaleza, em 1996, e o Programa “Cidadão desde Pequeno”, desenvolvido, em 1998, no Município de Horizonte - Ce, que se revelou como experiência de sucesso no contexto das diretrizes gerais do Programa Nacional de Educação Tributária, contribuíram fundamentalmente para a implantação do Programa de Educação Tributária do Estado do Ceará - PET-CE, que ocorreu antes da data pré-definida de implantação para o ano de 1999.

Paralelamente à implantação do PET-CE, em 1998, outras ações eram realizadas nessa mesma linha de atuação. Uma nova iniciativa do Governo do Estado, através da Secretaria da Fazenda, foi lançada em 1999, para tentar junto ao consumidor final assegurar o recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações –

ICMS, com o destaque do imposto a cada emissão do documento fiscal decorrente de compras no comércio varejista e postos de combustível. “Este tributo corresponde a cerca de 95% da arrecadação tributária do Estado, motivo da prioridade e do foco voltado para a sua fiscalização”. (AMORIM ; WEYNE, 2006, p.119).

A Promoção “Nota 10 - Ganha você, ganha o Ceará”, teve início em novembro de 1999 e previsão de encerramento para 05 de julho de 2000. A SEFAZ - CE contou com o apoio da TV Ceará, Canal 5, na realização dos sorteios.

A diferença básica entre as Campanhas “Nota 10” e a “SuperNo\$\$\$ Premiada” foi a permuta da sistemática de cupons pela colocação de notas ou cupons fiscais em envelopes apropriados, disponíveis nos Núcleos de Execução da Administração Tributária – NEXAT’s/SEFAZ e em estabelecimentos comerciais credenciados, onde eram colocados em urnas da promoção para depósito.

A filosofia da Campanha “Nota 10” foi de aproximar ao máximo o consumidor final à estrutura logística da promoção, colocando urnas em locais estratégicos no Estado, principalmente em estabelecimentos comerciais que funcionassem 24 horas. (SEFAZ, Uma Promoção..., 2000). O sucesso da campanha levou o Governo do Estado a prorrogar por mais dois meses as premiações junto ao consumidor final, permanecendo em vigência até setembro de 2000. (SEFAZ, A Nova..., 2003, p.4).

Declarava, na época, o Coordenador da Promoção “Nota 10”, José Clementino Pereira, no artigo (SEFAZ, Uma Promoção..., 2000, p.4) do Jornal SEFAZ Novo Tempo que, embora não pudesse mensurar os resultados obtidos pelo Programa no aumento da arrecadação do Estado, acreditava, porém, em um: “natural incremento de receita tributária em razão dos documentos fiscais recolhidos e a recolher, o que evidencia uma eficiente estratégia de prevenção à sonegação fiscal”.

O Jornal da SEFAZ, no artigo “A nova promoção do Governo do Estado”, cita que em 2003, uma nova campanha entrou em operação, também patrocinada pela Secretária da Fazenda, intitulada de Promoção “Nossa Nota”, instituída pela Lei Estadual nº 13.314, de 02 de julho de 2003, regulamentada pelo Decreto nº 27.135, de 11 de julho de 2003. (SEFAZ, A Nova..., 2003, p. 4).

Algumas modificações ocorreram em relação às campanhas anteriores: passaram a integrar a Campanha “Nossa Nota” as Entidades não-Governamentais - ONG’s, ligadas às atividades sociais do Estado, possibilitando a SEFAZ obter mais controle da emissão de documentos fiscais e a Auditoria Fiscal dispor de mais subsídios para suas ações fiscais. (*Ibid*, p. 4).

A “Nossa Nota” continha alguns princípios, tais como:

- Educar e conscientizar a sociedade, os agentes produtivos, as instituições públicas e as Organizações não Governamentais quanto à importância social do tributo;
- Promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelo Contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;
- Fortalecer as Organizações Não-Governamentais através de subsídio financeiro a projeto social e de investimentos, tais como a construção, a reforma, a ampliação e aquisição de bens de ativo permanente;
- Estimular, com as premiações de Bens Móveis, a participação da sociedade na exigência de documentos fiscais. (AMORIM ; WEYNE, 2006, p.120).

Essa Campanha também direcionou suas ações para alguns alvos:

- Em ações educativas junto às instituições de ensino, visando a conscientizar os alunos da função social do tributo, através do Programa de Educação Fiscal - PEF, da Secretária da Fazenda;
- Em ação de esclarecimento da população para suscitar a sua participação na campanha como exercício de cidadania;
- Na coleta de documentos fiscais pela instituição social cadastrada e credenciada pela Secretaria de Ação Social e permuta por certificado, expedido pela Secretaria da Fazenda;
- Na participação da população mediante exigência de documento fiscal, encaminhamento para instituição social credenciada ou participação direta em sorteio.(SEFAZ , A Nova..., 2003, p. 4).

Constatou-se que, com a participação das Organizações Não-Governamentais - ONG's ocorreu um aumento considerável na recepção dos documentos fiscais, conforme se apresenta:(Ibid, p. 5).

Ano 2003	Entidades ONG's	Documentos Fiscais entregues	Valor dos Documentos R\$
Julho e Agosto	05	29.680	1.054.618,90
Agosto e Setembro	20	242.442	13.446.945,79
Setembro e Outubro	31	434.802	23.766.246,60

Quadro 2 – Cadastro das Entidades ONG's.

(Fonte:Ibid, p. 5).

Uma estratégia foi adotada em 2004, voltada para maximizar o raio de ação da Campanha “Nossa Nota”, que consistia em atingir mais ainda o futuro cidadão-contribuinte através da motivação dos alunos para participar de novas premiações, além dos prêmios mensais do Programa: 01 Automóvel Zero Km, uma Motocicleta e um Microcomputador. (SEFAZ, Nossa..., 2004, p. 10).

Através da participação das entidades fazendárias: Associação dos Aposentados Fazendários Estaduais do Ceará - AAFEC, Cooperativa de Economia e Crédito Mútuo dos Servidores do Poder Executivo do Estado do Ceará na Região Metropolitana de Fortaleza - CREDFAZ, Associação dos Auditores e Fiscais do Tesouro do Estado do Ceará - AUDITECE, Sindicato dos Servidores Públicos Civis do Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização do Ceará - SINTAF e União dos Funcionários Fazendário do Estado do Ceará - UFPEC, além da “Revista Inforfisco”, foi possível a Campanha “Nossa Nota” promover os sorteios de bicicletas em algumas escolas da rede estadual de ensino, a exemplos dos Colégios Liceu do Ceará e Justiniano de Serpa, que envolveram, respectivamente, 4.193 e 1.800 alunos.

Essa parceria teve a finalidade de mostrar à sociedade o compromisso que as entidades da classe fazendária têm com o povo cearense e o quanto é importante o recolhimento do imposto para investimentos em obras governamentais. (SEFAZ, Nossa..., 2004, p. 10).

As campanhas desenvolvidas até então trouxeram no seu bojo a preocupação de envolver a sociedade nas questões tributárias através de premiações decorrentes de cupons fiscais ou envelopes recolhidos pelos programas.

5.2 Programa “Sua Nota Vale Dinheiro”

O lançamento desta campanha ocorreu no dia 13 de julho de 2005, no Centro de Convenções Edson Queiroz, em Fortaleza, com a presença do Governador Lúcio Alcântara. Estiveram presentes também na solenidade o Secretário da Fazenda, José Maria Mendes; o Secretário do Esporte e Juventude, Lúcio Bonfim; o Secretário da Ação Social, Raimundo Gomes de Matos; dentre outros representantes.

A Campanha em vigor atualmente, “Sua Nota Vale Dinheiro”, institucionalizada pela Lei Estadual nº 13.568, de 30 de dezembro de 2004, regulamentada pelo Decreto nº 27.797, de 20 de maio de 2005, publicado no Diário Oficial do Estado em 24 de maio de 2005, traz uma sistemática de premiação diferente. Sendo mais um programa de caráter educativo tributário, pode-se dizer que é inovador e único no país, uma vez que o fio condutor é a premiação através de bônus financeiro: “os participantes terão 0,5% (meio por cento) sobre o valor das operações comerciais constantes nos cupons e notas fiscais válidas enviados ao programa, quando este percentual perfizesse o mínimo de R\$ 30,00 (trinta reais)”. (AMORIM; WEYNE, 2006, p. 121).

A legislação que regula o programa “Sua Nota Vale Dinheiro” muito esclarece sobre os objetivos e ações do Estado do Ceará na implementação da Educação Fiscal:

Art. 1º Fica instituída, com base na Lei nº 13.568, de 30 de dezembro de 2004, a Campanha denominada SUA NOTA VALE DINHEIRO.

Art. 2º A Campanha tem por objetivo motivar a emissão de documentos fiscais e realizar-se-á mediante as seguintes ações:

- I - conscientizar a população quanto à importância do tributo e sua função social;
- II - contemplar a concessão de prêmios, bônus e realizações de sorteio e outros instrumentos promocionais e de motivação a participação da sociedade na exigência do documento fiscal, quando da aquisição de bens e serviços alcançados pela incidência do ICMS.
- III - combater a sonegação e a evasão fiscal mediante o estímulo a emissão da nota e do cupom fiscal pelos contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- IV - incentivar as atividades educacionais, artístico-culturais, assistenciais, desportivas, ecológicas e demais atividades de interesse coletivo desenvolvidas por organizações sem fins lucrativos.

Art. 3º A Campanha compreende as seguintes ações:

- I - estímulo à população, na exigência do documento fiscal para:
 - a) doação às instituições sem fins lucrativos, tais como associações de classes, sindicatos, fundações, instituições filantrópicas, organizações religiosas, culturais e assistenciais, organizações não governamentais - ONG's, conselhos de fiscalização profissional, e entidades esportivas, regularmente constituídas;

- b) permuta de documento fiscal por crédito em nome do participante.
 II - do Estado, na promoção de:
- a) ações educativas junto às instituições de ensino, visando conscientizar os alunos da função social do tributo, através do Programa de Educação Tributária (PET);
 - b) ações de esclarecimento da população para motivar a sua participação na Campanha como exercício da cidadania;
 - c) premiação aos participantes da Campanha na proporção dos valores constantes nos documentos fiscais recolhidos e entregues para registro junto à Secretaria da Fazenda

De modo semelhante à campanha anterior, os objetivos definidos para esta campanha foram:

- Difundir a função social do tributo;
- Estimular a exigência de documento fiscal;
- Incentivar as atividades educacionais, assistenciais e desportivas, desenvolvidas por organizações não-governamentais;
- Maximizar a arrecadação do ICMS e promover a educação tributária.
 (AMORIM; WEYNE, 2006, p. 121).

Menciona Lúcio Alcântara (SEFAZ, Lúcio Alcântara.....2005, p. 1) que o objetivo do programa consiste em: “conscientizar a população sobre a importância da emissão de documentos fiscais, nas compras no comércio atacadista e varejista, além de incentivar projetos sociais desenvolvidos por entidades sem fins lucrativos”.

Segundo declarações do Governador Lúcio Alcântara:

[...] as características inovadoras da Campanha, diferentes do que já foi feito no assunto, ampliam muito o universo de possíveis beneficiados, inclusive pessoas físicas, assim como de pessoas jurídicas – muitas entidades, instituições da sociedade, clubes de futebol, sindicatos, organizações não-governamentais, entidades filantrópicas, e uma adesão muito importante do empresário. (SEFAZ, Lúcio Alcântara....., 2005, p. 1).

Decorridos mais de um ano após o seu lançamento pelo Governo do Estado, a campanha “Sua Nota Vale Dinheiro” conta com um fluxo expressivo de documentos fiscais. Segundo dados constantes de Relatório Gerencial, fornecido pelo Coordenador da Campanha, José Clementino, em 18 de setembro de 2006, a base estatística da Campanha consiste em 6.442.844 documentos digitados, 290 entidades cadastradas e 47.919 pessoas físicas cadastradas. Com a existência de 70.364 pessoas trabalhando junto à entidades ligadas ao programa, soma-se um total de 118.283 pessoas na auditoria do programa. Até essa data, o

programa aplicou recursos financeiros no valor de R\$ 1.364.936,30, sendo que 13.013 pessoas físicas perceberam em média R\$ 73,93 por pessoa e 392 entidades (pessoas jurídicas) receberam em média o valor de R\$1.275,21.

Hoje, apesar de ainda haver resistência por parte de algumas empresas, a solicitação da nota fiscal cresceu. Em pesquisa noticiada pelo Jornal Diário do Nordeste no dia 29/10/2001, no caderno Negócios, realizada pelo grupo alemão GfK, - quarta maior empresa de pesquisa de mercado do Brasil e também o quarto maior grupo mundial do setor, - revela que 46% dos entrevistados sempre solicitam o documento fiscal; 20% o pedem na maioria das vezes; 19%, somente algumas vezes; 6%, quase nunca; enquanto 9% dos consumidores nunca cobram o cupom após as compras. O estudo mostra que 69% dos nordestinos sempre cobram a nota fiscal após uma compra.

No Ceará, do total de notas computadas pelo Programa "Sua Nota Vale Dinheiro", da Secretaria da Fazenda do Estado (Sefaz), 80% são geradas e entregues ao consumidor em Fortaleza e apenas 20% são originárias do Interior do Estado.

De acordo com a reportagem realizada pelo Jornal Diário do Nordeste do dia 29 de outubro de 2010 (NORDESTE, pág.1), a dentista aposentada Maria Ivanira Marinho Paiva Freitas engrossa o estudo e confirma que cobra a nota fiscal de todas as compras que realiza. "Eu sempre peço e dou à Capela do Menino Jesus de Praga", entidade filantrópica inscrita no "Sua Nota Vale Dinheiro". Pelo Programa, a cada R\$ 6 mil em compras, comprovadas por meio das notas entregues à Sefaz, o consumidor, pessoa física ou jurídica, recebe, após 90 dias, R\$ 30,00, que lhe são depositados em dinheiro na conta corrente.

Para ela, tanto os consumidores quanto os comerciantes estão mais conscientes da emissão da nota fiscal. "Antes havia mais objeções, mas hoje, alguns caixas até lembram quando a gente esquece", conta Ivanira. No entanto, ela não sabe dizer se o hábito de pedir e dar a nota aumentou por conta de uma maior consciência tributária, ou se para ajudar as entidades filantrópicas e até mesmo as próprias pessoas físicas inscritas e beneficiadas pelo Programa. (NORDESTE, pág.1).

A estudante cearense Lara de Souza Nunes é um exemplo de quem ajuda o fisco estadual ao cobrar a nota de tudo que adquire e que também se beneficia com a renda extra que o programa gera. Segundo ela, com apoio da família e de amigos, há dois anos, reúne notas fiscais para trocar por dinheiro. Nesse período, conta, já conseguiu receber R\$ 304,70, dinheiro utilizado para o transporte e para umas "comprinhas extras". Ela reclama, porém, da demora no pagamento do benefício por parte da Sefaz, e de alguns caixas, que segundo ela, se recusam a entregar a nota para também juntar.

A própria Sefaz reconhece que o Programa já representa fonte de renda extra para algumas pessoas, além das entidades filantrópicas. "Há cerca de duas mil pessoas que recebem, por mês, entre R\$ 300,00 e R\$ 400,00, só com o bônus da nota", revela o coordenador do Programa "Sua Nota Vale Dinheiro", Clementino Pereira. (*Ibid*, pág.1)

Segundo ele, esse é um dos motivos pelo qual o número de participantes triplicou nos últimos quatro anos. Conforme disse, em dezembro de 2006 havia 316 entidades inscritas e hoje, somam 978; enquanto o número de pessoas físicas participantes saltou de 50.129 para 181.822, alta de 262,7%. Atualmente, 316.091 pessoas estão envolvidas direta ou indiretamente no recolhimento da nota, seja em benefício próprio ou de terceiros. "O Ceará é o segundo estado do País que mais pede nota fiscal", comemora o coordenador do programa. De acordo com ele, o programa já pagou R\$ 36,3 milhões para 298.103 pessoas e R\$ 13,59 milhões a 6.794 entidades.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A história dos tributos, da sua origem aos dias atuais, é um constante de luta e resistência à imposição e à incerteza com relação à contrapartida do imposto arrecadado em bens e serviços públicos por parte do Estado, fazendo com que a população relute contra a função dele de arrecadar tributos, criticando-o por sua função arrecadatória e por sua ineficiência administrativa.

O desprezo do contribuinte e a indiferença da população em relação às obrigações tributárias estão relacionadas não só a falta de conscientização quanto à função social do tributo, mas no descrédito da Administração Pública como consequência da ausência de informação e transparência no processo de gerenciamento dos recursos arrecadados.

Contudo, com o Programa “Sua Nota Vale Dinheiro”, o Estado do Ceará conseguiu a adesão em massa da sociedade, reforçando a idéia de que o ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - de competência do governo estadual, é o que financia em maior parte a educação, a saúde, a segurança e garante o investimento em obras públicas de uso coletivo e promoção social. Além disso, promove uma maior aproximação entre entidades sociais, já que os instrumentos múltiplos de divulgação da campanha e os esforços de cada entidade na busca de doações de notas fiscais levaram a uma ampla divulgação do programa, atraindo inclusive novos voluntários para o trabalho social.

O projeto de Educação Fiscal para a construção da cidadania tem sido uma preocupação de âmbito nacional. A construção de uma sociedade democrática e produtiva tem suas origens no conhecimento, que permite às pessoas atuarem como cidadãos, exercendo a cidadania plena e consciente de sua responsabilidade social; responsabilidade essa compartilhada entre o Estado e os cidadãos.

A educação fiscal é aplicada no sentido de difundir o conhecimento sobre a função social do tributo, sobre aos mecanismos de tributação, sobre a necessidade de exigência da nota fiscal e também sobre incentivar o acompanhamento da aplicação eficiente dos recursos decorrentes da arrecadação, de se exigir qualidade nos serviços prestados à população e de se avaliar a conduta ética na política e de todos que estão inseridos na Administração Pública.

Este trabalho traz em seus postulados o conhecimento necessário para referenciar a construção conceitual da Educação Fiscal para a cidadania e a convicção de que o Estado e a Administração Pública devem promover e garantir os serviços essenciais para os cidadãos:

direitos civis, políticos, sociais e econômicos; permitindo a eles a participação ativa no processo de construção social que contribuirá para uma vida cada vez mais digna para todos.

A discussão acerca da função social dos tributos e da responsabilidade social dos cidadãos para o desenvolvimento social tem significado para a postura do Fisco que, exercendo o seu papel de agente arrecadador, assume o papel de educar para a construção de uma consciência cidadã através de Programas de Educação Fiscal. Estes programas têm permitido aos cidadãos o conhecimento pertinente para o exercício pleno da cidadania, para o desenvolvimento do cidadão autônomo, solidário e participativo.

As Secretarias de Fazenda dos Estados no Brasil, através de seus Programas de Educação Fiscal, têm promovido a disseminação do conhecimento para o exercício da cidadania, oportunizando aos cidadãos o conhecimento da funcionalidade da gestão pública para atender às demandas sociais e a compreensão dos direitos e deveres do Estado e deles mesmos, a fim de que, num futuro próximo, se tenham atenuados as desigualdades sociais, tão presentes ao longo da história dos brasileiros.

O Estado e os cidadãos, cumprindo o seu papel social, conscientes de seus direitos e deveres, estarão mais preparados para participarem ativamente do resgate da sustentabilidade local, garantindo os serviços essenciais básicos à população como retorno do pagamento dos tributos.

No País, os estudos que tratam sobre assuntos referentes as questões tributárias são raros e, em geral, apontam para um elevado grau de sonegação fiscal e baixo índice de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, e se devem, em boa medida, à falta de conscientização dos contribuintes, a sua não participação na elaboração do orçamento público e, em consequência, o não exercício pleno da cidadania.

A sociedade atual clama por um novo modelo de gestão de políticas públicas, dentre elas destacam-se as tributárias, com estratégias essencialmente voltadas para a melhoria da administração pública. O Programa de Educação Tributária Nacional traz no seu bojo premissas que requerem o esforço de desencadear amplo processo de articulação intersetorial, intergovernamental e de parcerias público-privadas.

O Estado do Ceará, nos últimos anos, tem buscado reformar a gestão tributária mediante a adoção das seguintes estratégias: desenvolver a consciência crítica da sociedade; aumentar a participação popular nas políticas públicas; obter o controle social; compartilhar o conhecimento sobre a gestão pública; aumentar a responsabilidade social; melhorar o perfil do cidadão e estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

No Estado do Ceará, se por um lado é difícil avaliar os resultados positivos que o Programa de Educação Fiscal traz para a sociedade e para o crescimento econômico do Estado, por outro pode-se afirmar que novas posturas o cidadão-contribuinte tem assumido quanto aos seus direitos e deveres, bem como os agentes públicos, no desafio de reformar a máquina estatal e desvendar as novas práticas de gestão pública para os cearenses.

No âmbito da gestão tributária do Ceará, indicadores mostram que há um aumento crescente de cadastro de empresas e indústrias no Estado, de permanente combate à sonegação fiscal, da adoção de novos procedimentos tributários e de um maior rigor no cumprimento das obrigações tributárias.

Houve também aumento na criação de incentivos à emissão de documentos fiscais mediante campanhas e projetos de cunho educativo e tributário voltados para a sociedade, desenvolvidos pela Secretaria da Fazenda do Ceará; tendo esta indubitavelmente contribuído para atingir os desafios de uma gestão tributária de qualidade e de um Estado com capacidade contributiva elevada.

O Programa “Sua Nota Vale Dinheiro” do Ceará, hoje, é referência nacional pelas ações educativas realizadas pelo número cada vez maior de disseminadores para construção da cidadania dentro das instituições de ensino, desenvolvendo projetos para implementar a consciência cidadã na sociedade.

A educação como meio para construir a cidadania, abre caminho para o desenvolvimento social, político, econômico e humano de uma nação. Atuar como cidadão para transformar o Brasil num Estado Social de Direito e ter cidadãos conscientes e coparticipantes da construção social é dever do Estado e de cada cidadão brasileiro.

Analisando as fontes consultadas, conclui-se que a implantação de um Programa de Educação Fiscal é uma necessidade e uma condição indispensável à formação do cidadão, já que ele contribui fortemente para o desenvolvimento da cidadania e para a formação de uma consciência tributária, sendo ainda um valioso mecanismo de ajuda no combate à sonegação.

Além do mais, a Educação Fiscal é o mecanismo mais eficiente, ainda que a médio ou longo prazo, para convencer a sociedade de que sem os tributos não há desenvolvimento social e econômico.

REFERÊNCIAS

AMORIM, Márcio W. França. WEYNE, Walda Maria Mota. (Org.). **SEFAZ: tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BONAVIDES, Paulo, **Ciência política**. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 50, op. Cit. Kelsen, Hans. Teoria General del Estado, p. 34. Disponível em: http://jusvi.com/artigos/30173/2#0.1_01000016>. Acesso em: 03/11/2010.

CAMPOS, Dejalma. **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem à Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CASTELO, Celina Maria Montenegro. **Capacitação para Professores e Servidores Públicos**. Fortaleza: SEDUC, 2005.

_____, Celina Maria Montenegro. **Capacitação para Professores e Servidores Públicos**. Fortaleza: SEDUC, 2002.

_____, **Educação Tributária**. Fortaleza: SEDUC, 1998.

CATARINO, João Ricardo. **Para uma Teoria Política do Tributo**. Lisboa: [s.e], 1999.

CORREIA, Nivaldo Correia da Silva, **Corrupção e Poder Local**. Laboratório de Estudos Contemporâneos, Revista Eletrônica, 2009. Disponível em [http://www.polemica.uerj.br/8\(3\)/artigos/contemp_3.pdf](http://www.polemica.uerj.br/8(3)/artigos/contemp_3.pdf), acesso em 3/11/2010.

DALLARI, Dalmo de Abreu, **Elemento de Teoria Geral do Estado**, p. 23, 2ª edição, 1998, Editora Saraiva

EDUCAÇÃO, tributária: **o desempenho do PET Ceará e as ações preventivas até o final do ano. SEFAZ Novo Tempo**, Fortaleza, ano 8, n. 51, mar/abril, 2001.

ESAF, **Educação Fiscal no Contexto Social**, caderno 1, 2ª edição atualizada. 2005

_____, Escola de Administração Fazendária, **Função Social dos Tributos**, Brasília/DF, 2009.

_____, Escola de Administração Fazendária, **Módulo I – Situando a Educação Fiscal**, Brasília, DF.

_____, Escola de Administração Fazendária, **Sistema Tributário Nacional**, Série Educação Fiscal. Caderno 3. 2004.

_____, Programa Nacional de Educação Fiscal – **Plano Estratégico 2004/2007**, 2004.

_____, **Programa Nacional de Educação Fiscal, Versão nº 8**, 2008.

ESTRELA, Maria Tereza. **Relação pedagógica, disciplina e indisciplina na aula**. Portugal: Porto, 1992.

FONTANELLA, Francisco Ricieri. **Tributação: Lições Introdutórias Destinadas aos Docentes do Projeto de Educação Tributária**. Santa Catarina: Versão 5, 1999

FORQUIN, Jean Claude. **Escola e Cultura: as bases sociais e epistemológicas do conhecimento escolar**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1993.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **A transparência na gestão fiscal**. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6171>>. Acesso em: 03/11/2010.

GOVERNO FEDERAL, **Portal de Transparência do Governo Federal**, 2010. <http://www.portaltransparencia.gov.br/controleSocial/OrcamentoParticipativo.asp>, acesso em 8/11/2010.

GRYZBOVSKI e HAHN, Denise e Tatiana Gaertner, artigo **Educação Fiscal: premissa para a melhor percepção da questão tributária**. 2006. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/Pos_graduacao2/Observatorio/inform_premios/arquivos/Paper_2.pdf, acesso em 15/10/2010.

HAGUETTE, Tereza Maria Frota. **O Cidadão e o Estado**. Fortaleza: Edições UFC, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra. **Tributos e Benesses Do Poder**. Folha de S.Paulo - 27.01.2005. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributosopressores.htm>, acesso em 03/11/2010

MELO, Celso Antonio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**. 27ª edição, Malheiros, 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MOREIRA, Antonio Flavio i Silva, Thomaz Tadeu. **Currículo, Cultura e Sociedade**. São Paulo: Cortez, 1994.

NORDESTE, Diário do, **Cobrança da nota fiscal avança no Estado**. Negócios, pág 1. 29 de outubro de 2010. <http://diariodonordeste.globo.com/materia.asp?codigo=875989>, acesso em 31/10/2010.

ONDINA, Luíza. **Educação fiscal: caderno do participante**. Fortaleza: SEFAZ, 2001. O NOSSO programa de educação tributária. SEFAZ Novo Tempo, Fortaleza, ano 5, n. 38, p.1, ago. 1998.

RECEITA FEDERAL, **Notas sobre a concepção pedagógica**, 2002. Disponível em <http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/sobre/>, acesso em 1/11/2010

RUA. Maria das Graças. **Valores e Cidadania – Cidadania – os deveres da cidadania**. In: RUA. Maria das Graças. **Educação Tributária**. Apostila do curso (Extensão) – Secretaria da Fazenda, Fortaleza, 2002.

SEFAZ, **A Nova Promoção do Governo do Estado**. SEFAZ Novo Tempo, Fortaleza, ano 10, n. 63-64, ago/set. 2003.

_____, **Lança Nota Premiada**. SEFAZ Novo Tempo, Fortaleza, ano 2, n. 10, fev/mar. 1994.

_____, **Lúcio Alcântara lança “Sua nota vale Dinheiro”**. SEFAZ Novo Tempo, Fortaleza, ano 12, n. 73-74, maio/ago. 2005.

_____, **Nossa Nota Promove Sorteio de Premiação Extra**. SEFAZ Novo Tempo, Fortaleza, ano 11, n. 68-70, jul/out. 2004.

_____, **Segunda Fase da Nota Premiada**. SEFAZ Novo Tempo, Fortaleza, ano 2, n. 12, jun/jul. 1994.

_____, **Uma Promoção Nota 10 que se Garante**. SEFAZ Novo Tempo, Fortaleza, ano 7, n. 47, jun/jul., 2000.

SOARES DE MELO, José Eduardo, **Curso de Direito Tributário**. 8ª edição, Dialética, 2009.

SOUZA, Antonio Pereira. **Educação Fiscal: a forma de conscientizar o cidadão sobre a importância da obrigação tributária na construção da cidadania**. 2002. Monografia de Especialização. Faculdade de Educação Christus, Fortaleza, 2002.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário: parte essencial**. 4. ed. Porto Alegre: Sulina, 1998.