



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

Rejane Teresinha Scholz

**O princípio da informação no
Direito Tributário**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Centro de Ciências Jurídicas e Sociais
Mestrado em Direito Econômico e Social

Curitiba, julho de 2005



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

Rejane Teresinha Scholz

O princípio da informação no Direito Tributário

Dissertação de Mestrado

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Econômico e Social.

Orientador: Professor Doutor James José Marins de Souza

Curitiba
Julho de 2005



Rejane Teresinha Scholz

O princípio da informação no Direito Tributário

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-graduação em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR. Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo indicada.

Professor Doutor James José Marins de Souza

Orientador

Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR

Professora Doutora Helga Klug Doin Vieira

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Professor Doutor Roberto Catalano Botelho Ferraz

Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR

Professor Doutor Antônio Carlos Efig

Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR

Curitiba, julho de 2005

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial do trabalho sem autorização da universidade, da autora e do orientador.

Rejane Teresinha Scholz

Graduou-se em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de Pato Branco-PR e em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba. Especializou-se em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná e participa do Grupo de Pesquisas em Política Jurídico-Fiscal da PUC-PR. Foi advogada da Caixa Econômica Federal de 1992 a 2000 e atualmente é Procuradora da Fazenda Nacional.

Scholz, Rejane Teresinha
S368p O princípio da informação no direito tributário / Rejane Teresinha
2005 Scholz ; orientador, James José Marins de Souza. -- 2005.
[xi], 192 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) -- Pontifícia Universidade Católica do Paraná,
Curitiba, 2005
Inclui bibliografia

1. Direito tributário – Brasil. 2. Teoria da informação em direito.
I. Souza, James José Marins de. II. Pontifícia Universidade Católica
do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Social.
III. Título.

CDD (Dóris) 4. ed. -- 341.390981

Aos meus pais,
Romano e Nelcy;
Ao Antonio Carlos;
Aos meus irmãos, amigos,
e aos meus amigos, irmãos.

Agradecimentos

A Deus,
por me conceder a força para enfrentar todos os ventos contrários.

À Pontifícia Universidade Católica do Paraná, na pessoa do Professor Doutor Carlos Frederico Marés de Souza Filho, Coordenador do Curso de Mestrado em Direito Econômico e Social à época do meu ingresso, e da Professora Doutora Cláudia Maria Barbosa, atual Coordenadora, minha gratidão pelo incentivo.

Ao meu orientador, Professor Doutor James José Marins de Souza,
pelas precisas e pontuais orientações prestadas no decorrer dos trabalhos, e pela confiança em mim depositada.

Aos meus pais,
pelas palavras de ânimo e orações.

Ao Antonio Carlos,
pelo companheirismo e apoio, e por enfrentar comigo os momentos mais difíceis,
não só agora, mas sempre.

Aos meus irmãos e demais familiares, e aos amigos.

Aos colegas de trabalho da Procuradoria da Fazenda Nacional em Guarapuava,
pela colaboração e compreensão.

Aos funcionários do Curso de Mestrado em Direito,
pela atenção e presteza no atendimento durante o período de estudos.

Aos colegas, pelo convívio e amizade.

Resumo

Scholz, Rejane Teresinha; Marins, James (Orientador). **O princípio da informação no Direito Tributário**. Curitiba, 2005, 192 p. Dissertação de Mestrado – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, PUC-PR.

A sociedade hodierna caracteriza-se pela velocidade com que o conhecimento, inclusive o científico, sofre alterações, a confirmar a noção de provisoriedade, própria da ciência em geral. A informação é o veículo que permite a expansão do conhecimento, nos diferentes campos da pesquisa e do convívio humano. Nesse contexto, emerge a importância do direito à informação, já contemplado na dogmática jurídico-constitucional pátria e consolidado em algumas áreas específicas, como a do direito consumerista. No âmbito tributário reconhece-se, também, a existência de uma série de direitos do contribuinte, a integrar a noção de *cidadania fiscal*. Resta perquirir se é possível falar, então, sobre a existência de um princípio da informação no campo tributário e, em assim sendo, sobre qual o seu conceito, fundamentos e abrangência. Eis a tônica da investigação desenvolvida no estudo, no qual se examinam as diferentes formas de expressão do princípio da informação, com ênfase para a educação tributária, seus contornos e objetivos, em abordagem voltada para o contexto brasileiro, além do enfoque para os desvios prejudiciais à relação fisco-contribuinte. O trabalho avalia, especialmente, o papel desse princípio na formação de uma consciência tributária alicerçada na ética e na moralidade, a ensejar, inclusive, a participação da sociedade civil na busca de um sistema tributário mais racional e justo, como um dos caminhos para a efetivação dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, notadamente aqueles voltados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária e à erradicação da pobreza e das desigualdades sociais.

Palavras chave:

Princípio da informação; direitos fundamentais do contribuinte; educação tributária; pedagogia tributária; teoria da ilusão financeira; princípio da moralidade tributária; transparência fiscal; cidadania fiscal; educação fiscal no Brasil; justiça tributária.

Abstract

Scholz, Rejane Teresinha; Marins, James (Advisor). **The information principle in the Tributary Law**. Curitiba, 2005, 192 p. MSc. Dissertation – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, PUC-PR.

The hodiernal society is distinguished by the velocity the knowledge – included the scientific one – is changed, what confirms the transitoriness conception, that is a property of science in general. The information is the vehicle that allows the knowledge expansion in several areas of the research and the social contact. In this context, it is emergent the importance of the right of having the information, that is already observed by the native legal-constitutional doctrinal and that is consolidated in some specific areas, such as the consumer right. In the tributary ambit, it is also recognized the existence of several taxpayer rights, that constitute the tax citizenship notion. It remains to examine if it is possible to mention the existence of an information principle in the tributary area, its concept, elements and the areas it comprehends. This is the investigation line developed into the paper that also examine the different expression ways of the information principle with emphasis on the tributary education, its characteristics and purposes, in a related approach to the Brazilian context, besides the focus to the harmful escapes to the taxpayer-tax relation. The paper especially evaluates the part of this principle in the formation of a tributary consciousness, that is based on the ethics and the morality and that wants the participation of the civil society in the search for a more rational and fair tributary system. This search is a way for the reach of the fundamental purposes of the Federal Republic of Brazil, mainly those ones are related to the construction of a free, fair and supportive society and to the extirpation of the poverty and the social inequalities.

Keywords:

Information principle; taxpayer fundamental rights; tributary education; tributary pedagogy; capitalist illusion theory; tributary morality principle; tax transparency; tax citizenship; tax education in Brazil; tributary justice.

Resümee

Scholz, Rejane Teresinha; Marins, James (Betreuer). **Das Informationsprinzip im Steuerrecht.** Curitiba, 2005, 192 p. Magisterarbeit – Abteilung Rechtswissenschaften und Sozialwissenschaften. Pontifikale Katholische Universität Paraná (PUC-PR).

Eine Charakteristik der heutigen Gesellschaft ist die Geschwindigkeit, mit der das Wissen, auch die wissenschaftlichen Erkenntnisse sich verändern. Dies wird durch den Begriff der Vorläufigkeit bestätigt, der den Wissenschaften im Allgemeinen eigen ist. Die Information ist das Mittel zur Erweiterung des Wissens, sowohl in den verschiedenen Forschungsbereichen als auch innerhalb des menschlichen Zusammenlebens. In diesem Zusammenhang wird die Bedeutung des Rechts auf Information deutlich, das schon auf der juristisch-konstitutionellen Ebene unseres Landes berücksichtigt und in einigen spezifischen Bereichen gefestigt wurde, zum Beispiel im Bereich des Konsumentenschutzrechts. Im Bereich des Steuerwesens erkennt man ebenfalls, dass dem Steuerzahler eine Reihe von Rechten zustehen, die in unserem Begriff des *steuerpflichtigen Staatsbürgers* einzuordnen sind. Es stellt sich also die Frage, ob von einem Informationsprinzip im Bereich des Steuerrechts die Rede sein kann und, im positiven Fall, wie dieses Prinzip zu definieren ist, welche Grundsätze ihm eignen und wie umfassend es sich gestalten muss. Dies ist der Schwerpunkt der vorliegenden Studie, in der die verschiedenen Ausdrucksformen des Informationsprinzips untersucht werden und die steuerrechtliche Ausbildung, ihre Grenzen und Ziele im Hinblick auf den brasilianischen Kontext besondere Berücksichtigung finden. Es werden außerdem die Zusammenhänge aufgezeigt, welche die Beziehung Steuerzahler - Fiskus benachteiligen. In dieser Arbeit wird auch die Rolle des besagten Prinzips bei der Bildung eines steuerlichen Bewusstseins analysiert, das auf ethischen und moralischen Grundsätzen basiert. Die Teilnahme der zivilen Gesellschaft beim Aufbau eines rationellen und gerechten Steuerwesens wird hervorgehoben als ein Weg zur Verwirklichung der Grundziele der Föderativen Republik Brasilien, vor allem jener Ziele, die zu einer freien, gerechten und solidarischen Gesellschaft, zur Beseitigung der Armut und der sozialen Ungleichheit führen.

Schlüsselbegriffe:

Informationsprinzip; Grundrechte des Steuerzahlers; steuerrechtliche Ausbildung; steuerrechtliche Pädagogik; Theorie der finanziellen Illusion; Prinzip der steuerlichen Moral; steuerliche Transparenz; steuerpflichtiger Staatsbürger; steuerrechtliche Ausbildung in Brasilien; Steuerrecht.

Sumário

1. Introdução	12
2. Premissas do estudo e estrutura metodológica	17
2.1. Contextualização inicial	17
2.2. Delimitação do objeto e plano básico	20
2.3. Justificativas à investigação	26
2.4. Aspectos metodológicos	27
3. O direito de informação como bem jurídico tributário	31
3.1. Normas constitucionais – princípios e regras	31
3.2. O conteúdo constitucional do direito-dever de informação	38
3.3. A informação no direito consumerista – um paralelo	44
3.4. Os direitos fundamentais do contribuinte e a informação	53
4. A educação tributária e a efetivação do princípio informativo	61
4.1. O direito à educação – inserção no âmbito educativo geral	61
4.2. A análise científica do comportamento do contribuinte	65
4.3. O conceito de educação tributária – fundamento pedagógico	70
4.4. Conteúdo e objetivos da formação tributária	76
5. Desvios do ideal da educação tributária	83
5.1. O “psicologismo fiscal” e seus deletérios	83
5.2. As presunções prejudiciais à ética tributária	89
5.2.1. “Fisco-usurpador” ou “Estado-ladrão”	90
5.2.2. “Contribuinte-defraudador”	93
5.3. A “ilusão financeira” na teoria de Amilcare Puviani	95
6. A moralidade como elemento educativo e (in)formador	117
6.1. Ética tributária e responsabilidade moral do contribuinte	117
6.2. O princípio da moralidade no campo tributário	121
6.3. A transparência fiscal e o papel da sociedade civil	139

7. Educação fiscal no Brasil – diagnóstico e perspectivas	147
7.1. O Programa Nacional de Educação Fiscal	147
7.1.1. Aspectos históricos	147
7.1.2. Visão geral e objetivos	150
7.2. Os programas estaduais de educação fiscal	153
7.3. O projeto de cooperação Brasil-Canadá	158
7.4. Panorama atual e esperado – um processo em curso	161
8. A informação como via para a racionalidade e a justiça	167
8.1. A necessidade de efetivação dos objetivos da República	167
8.2. A questão social e sua conexão com os tributos	173
8.3. Consciência fiscal – caminho para a justiça do sistema	179
9. Conclusão	182
10. Referências Bibliográficas	178

O futuro não nos faz. Nós é que nos refazemos na luta para fazê-lo.
Paulo Freire

1 Introdução

A busca de um sistema tributário justo é imperativo em um país de bases democráticas, como o Brasil, e se constitui em forma de efetivação dos seus objetivos fundamentais.¹

A cidadania, inscrita entre os fundamentos da República Federativa do Brasil, tem larga dimensão e implica em um conjunto de direitos assegurados ao cidadão, cujo reconhecimento pressupõe não apenas o exercício das prerrogativas inerentes a essa condição, consideradas em seu aspecto político, mas, também, e em idêntica medida, o direito a uma vida digna e com qualidade, bem assim a garantia de participação nos destinos da nação.

O conceito de cidadania engloba, portanto, o aspecto pessoal, o político e o social, e tem como elemento norteador a igualdade de direitos e de oportunidades, o que bem reflete a sua significação numa sociedade que se pretende democrática e justa.²

Ao lado da cidadania insere-se o princípio da dignidade da pessoa humana, de profundo sentido axiológico. Concentra-se nele a substância do Estado Democrático de Direito, na medida em que o ser humano é o próprio conteúdo da sociedade e a razão de ser das instituições.

¹ Dispõe o art. 3º, da Constituição Federal: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

² Segundo José Casalta Nabais “A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o estado), em geral vinculada à idéia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação.” Para o professor lusitano, a cidadania traduz um determinado nível de igualdade de todos os pertencentes a uma comunidade humana, representado por um conjunto de direitos e deveres universais que, após conhecida evolução, “se concretizou em direitos e deveres de natureza pessoal (cidadania pessoal), direitos e deveres de natureza política (cidadania política) e direitos e deveres de carácter social (cidadania social).” (NABAIS, J. C. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 1, n. 4, jul./ago.2003, p. 104-105.)

Para Paulo Bonavides, o princípio em questão fundamenta a totalidade dos direitos humanos positivados como direitos fundamentais no ordenamento jurídico-constitucional:

Por ele as Constituições da liberdade se guiam e se inspiram; é ele, em verdade, o espírito mesmo da Constituição, feita primacialmente para o homem e não para quem governa. É, enfim, o valor dos valores na sociedade democrática e participativa.³

Erigido sob tais pilares,⁴ o próprio texto constitucional assinala o caminho a ser trilhado para a construção de um Estado Democrático de Direito, ao enumerar os seus objetivos fundamentais, entre os quais merece especial relevo o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, bem assim o de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

A Constituição brasileira de 1988 é tida como democrática e extremamente profícua no que se refere à intenção de assegurar à coletividade a melhoria das suas condições de vida. Mas a efetivação de tal propósito não é tarefa fácil, o que está a exigir a busca de meios que traduzam a concretude de seus comandos fundamentais, sob pena de se consolidarem como objetivos meramente formais, de pouca ou nenhuma materialidade.

Nesse contexto, exsurge a importância e o interesse na investigação de temas voltados à análise de questões que envolvam a comunidade e repercutam, de algum modo, sobre a vida em sociedade, na busca da modificação do atual quadro de desigualdade social, tanto no que concerne às condições básicas de sobrevivência, como no que tange ao direito ao desenvolvimento integral do cidadão.

Essa responsabilidade deve ser compartilhada por todos e, obviamente, implica na necessidade de atuação pró-ativa exatamente por parte daqueles que detêm, em suas mãos, os destinos de um povo, sejam os que exercem funções governamentais e políticas proeminentes, sejam os que possuem melhores condições no campo educacional e do conhecimento em geral.

³ BONAVIDES, P. *Teoria constitucional da democracia participativa*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 10.

⁴ Sem olvidar os demais fundamentos, inscritos nos incisos I, IV e V, do art. 1º, da Constituição Federal, quais sejam, a soberania, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, não menos importantes, mas sem o mesmo destaque daqueles referidos nos incisos II – a cidadania, e III – a dignidade da pessoa humana, para o contexto deste trabalho.

O Direito Tributário constitui-se em uma das searas mais férteis para o desenvolvimento de estudos jurídicos, por se tratar, de um lado, de ramo tecnicamente complexo e que, por isso mesmo, abre espaço para o aprofundamento de inúmeros debates, e, de outro, por repercutir de forma ampla na sociedade, especialmente em razão de, ainda que muitas vezes de modo imperceptível para o cidadão comum, refletir na vida de praticamente todas as pessoas, mesmo aquelas de menor ou quase nenhum poder aquisitivo.

Percebe-se, por outro vértice, um interessante movimento social no sentido de uma maior conscientização da população quanto à necessidade de acompanhamento do percurso exacional, desde a instituição do tributo, sua imposição e cobrança, até o destino dado aos recursos correspondentes. Basta atentar que, de forma cada vez mais evidente, as questões relacionadas aos tributos e seus impactos econômico e social passaram a ser assuntos do dia-a-dia, tanto nos meios jurídicos como no seio da sociedade em geral.⁵

A idéia de um mundo globalizado e a expansão dos meios de comunicação permite o acesso a informações outrora inacessíveis, com a conseqüente melhoria dos níveis gerais de educação, a possibilitar, ao menos em tese, maior visão crítica do cidadão quanto ao seu papel nos destinos da sociedade, e a impor, como exigência de um mundo em transformação, um repensar dos valores jurídicos que servem de sustento aos diferentes ramos, como se dá com o Direito Tributário.

Nessa toada, reconhece-se já, a integrar a própria noção de cidadania, a existência de uma série de direitos do contribuinte, com a denominação, inclusive, de direitos fundamentais, a serem como tais considerados válidos e vigentes na relação jurídico-tributária, tanto no aspecto individual como no âmbito da coletividade. A conscientização sobre os contornos dessa nova realidade instiga ao exame da matéria e justifica o debate de questões emergentes, ainda pouco exploradas no seio da pesquisa científica.

⁵ A temática tributária vem recebendo atenção diária da mídia e se sobressai como um dos assuntos de maior debate na sociedade, em especial em razão das constantes alterações legislativas, veiculadas, em geral, via Medida Provisória, como aconteceu com a recente edição da MP 232/2004, de 31.12.2004, publicada no D.J.U. de 2.1.2005, por meio da qual, de um lado, corrigia-se, em 10% (dez por cento), a tabela do Imposto de Renda da pessoa física, e, de outro, aumentava-se a carga tributária para prestadores de serviços, entre outras inovações, inclusive no campo do processo administrativo. A Medida Provisória em comento causou reações bastante contundentes por parte de vários setores da sociedade, e sua votação acabou obstruída pelo próprio governo no Congresso, entre outras razões, pela resistência de entidades empresariais e de associações de classe.

Surge, a partir do quadro exposto, sintetizado na constatação de que a informação é o traço diferencial da sociedade moderna e de que o contribuinte é o próprio cidadão, e como tal detentor, além de deveres, também de direitos, inclusive aqueles relacionados à dignidade humana e seus desdobramentos, a indagação sobre a existência, no âmbito do Direito Tributário, de um “princípio da informação” e, em assim sendo, sobre qual o seu conceito, fundamentos e abrangência.

O tema central do estudo, portanto, é voltado a identificar o papel da informação no Direito Tributário, e, a partir disso, delimitar a sua importância e formas de expressão, de modo a concluir de que maneira esse dever-direito pode contribuir para a racionalidade e justiça do sistema tributário e, em consequência, para o alcance da justiça social.

É preciso advertir, desde logo, que a investigação procura perpassar os limites da dogmática, embora alicerçada, em primeiro plano, no direito à informação, previsto no art. 5º, inciso XIV, da Constituição Federal,⁶ entre outros dispositivos legais pertinentes à matéria, para se aventurar na esfera do *dever ser*, e, assim, analisar o tema proposto de uma perspectiva do ideal ético-normativo, porquanto, na avaliação de James Marins, o jurista

mesmo tendo em conta o objeto 'norma jurídica' com o propósito descrever o que *é*, jamais se deixa alijar da tarefa de contribuir para o que o Direito *deve ser* (missão indeclinável pela consciência do jurista) e, dessa maneira, formula intencionalmente, no bojo da Ciência Jurídica e ainda que dentro de certos limites que lhe são impostos pela metodologia, proposições de Política do Direito.⁷

Sabendo, embora, que o campo é movediço e oferece espaço a percalços e críticas, especialmente ante a dificuldade de se observar a regra de que deve o jurista “manter-se consciente da distinção, no desenrolar de seu trabalho, entre dogmática e política jurídica”,⁸ intenta-se, com o estudo, despertar a atenção para a problemática que envolve o tratamento da informação no campo tributário, no intuito de contribuir ao aprimoramento do sistema, com reflexos positivos, ainda que de difícil mensuração, para a própria vida em sociedade.

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XIV: “é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional”.

⁷ MARINS, J. O desafio da política jurídico-fiscal. *Tributação & política* (coord.). Curitiba: Juruá, 2005 (Coleção Tributação em Debate, v. 6), p. 41.

⁸ Ibid.

As linhas condutoras do desenvolvimento do trabalho estão sintetizadas por uma parte introdutória, na qual são delineados os objetivos, delimitação e justificativas do estudo, o qual se desenrola, primeiramente, de um ângulo principiológico, para se sustentar, também, em balizas doutrinárias aplicáveis ao objeto do exame, no intento de, ao final, concluir sobre o ideal (*dever ser*) da informação tributária aplicada ao Direito Tributário.

2 Premissas do estudo e estrutura metodológica

2.1. Contextualização inicial

A sociedade vem passando por profundas alterações nos últimos anos, impulsionada pela velocidade com que o conhecimento se amplia e se modifica. A globalização é um fenômeno incontestável, não obstante as inúmeras acepções conferidas ao termo, a diversidade de opiniões a seu respeito e as críticas aos seus efeitos.⁹

A informação, de um modo geral, é o veículo que permite a expansão do conhecimento e o surgimento de novas descobertas e possibilidades, nos mais variados campos de pesquisa e nas diferentes áreas do convívio humano.¹⁰ Fala-se, nesse contexto, numa “sociedade de informação”, em que se torna difícil a adequada seleção entre a informação relevante e aquela “descartável”, tantas são as fontes e modos de comunicação.

O Direito, como ciência plenamente integrada ao social, acompanha a evolução acelerada da sociedade “mundializada” e, em determinadas áreas, vê-se compelido a buscar soluções para problemáticas há pouco sequer imaginadas.¹¹ Em razão disso, o próprio sistema jurídico se especializa e adquire características

⁹ Entre os juristas nacionais, destaca-se o constitucionalista Paulo Bonavides como um dos maiores críticos da globalização, como se infere, por exemplo, da seguinte afirmação: “O advento da globalização e a feroz instauração de seu colonialismo gerado nas entranhas da tecnologia contemporânea acrescentaram ao vocabulário em uso nos meios de comunicação uma semântica do poder, em que o cidadão é o consumidor, a sociedade é o mercado, o Estado a capitania de um império, a Nação, uma agregação de súditos e vassallos, a soberania, um fóssil da ciência política, o agricultor, um servo da gleba, o trabalhador, um ocasional prestador de serviços, não raro, um desqualificado, um imolado desse processo econômico seletivo e eliminatório que o arremessa ao desemprego.(...)” (BONAVIDES, P. *Teoria constitucional da democracia participativa*, p. 69).

¹⁰ No dizer de Luis Gustavo Grandinetti Castanho de Carvalho: “Não há sociedade sem informação. A história do homem é a história de sua comunicação com os demais; é a história da luta entre as idéias; é o caminhar dos pensamentos. O pensar e o transmitir o pensamento são tão vitais para o homem como a liberdade física.” (CARVALHO, L.G.G.C. de. A informação como bem de consumo. *Revista de Direito do Consumidor*, n. 41, p. 253-262, jan./mar. 2002).

¹¹ Citem-se, por exemplo, os temas do comércio eletrônico, do meio ambiente e da bioética, a exigir reflexão e posicionamento jurídico como base para a regulamentação de tais campos.

cada vez mais complexas, ao tempo em que cresce a sua importância na preservação dos direitos fundamentais e da própria estrutura política da nação.¹²

Nesse passo, conceitos dantes consolidados ganham novos contornos, ou se fragilizam, tal como ocorre ao se falar em ‘cidadania moderna’, nem sempre reveladora do aprimoramento de uma cultura democrática.¹³

A necessidade de enfrentamento dos grandes problemas sociais, tais como o desemprego, a violência e a pobreza, resultantes, em grande parte, da exclusão social provocada pela concentração de renda,¹⁴ impõe uma maior participação da

¹² Como ressalta Paulo Bonavides: “O Direito, mais designadamente a soberania, enquanto artigo de vida e morte, passa a ser nos países em desenvolvimento, ao lado da Constituição, a infraestrutura de todos os poderes, cuja titularidade no povo ou em a nação é inabdicável.” (BONAVIDES, P. *Teoria constitucional da democracia participativa*. p. 71).

¹³ Em análise sobre o tema, o professor de filosofia da lei e do Estado na Universidade de Barcelona, Juan-Rámon Capella, em texto intitulado “Globalização, o Desvanecimento da Cidadania”, avalia que a globalização, manifestada especialmente no campo financeiro, das comunicações, e até nos problemas ambientais, caracteriza-se pela *interdependência* e implica em uma nova estruturação do espaço e da distância, de um lado, e do tempo, por outro. Observa, também, que a globalização é um processo que gera tensões, e do qual surge um novo mundo que parece irreversível e que provoca, inclusive, mudanças essenciais na formação das políticas públicas, isso porque uma espécie de “governante privado vago”, constituído pelo poder estratégico e articulado de grandes companhias transnacionais e de conglomerados financeiros, é capaz de impor suas opções políticas sobre o Estado, penetrando na determinação de suas instituições, como também, impede que se executem certas políticas decididas pelas instituições do Estado, quando estas não são consistentes com políticas supra-estatais. Nesse contexto, a cidadania, que antes era socialmente articulada como uma *qualidade* da pessoa, resta fragilizada e caracterizada pela “tendência para a despolitização e a passividade entre as pessoas que toleram a ascensão de um poder governante supra-estatal fora dos princípios e instituições democráticas”, a ponto de se concluir que, “com a globalização, grandes populações de todo o planeta ganham modernização sem cidadania”, porquanto o novo governante vago “não fala a língua dos direitos, mas a língua da eficácia”. A solução vislumbrada pelo autor é de que é preciso se apoiar na educação para a autonomia e a liberdade, buscando fortalecer a cidadania, pois “a educação para a autonomia e a liberdade é um requisito implícito do projeto de democracia política cristalizado nas instituições”, impondo-se, inclusive, a necessidade de transmissão intergeracional de tais idéias fundamentais. (CAPELLA, J.R. *Globalização, o desvanecimento da cidadania*. In: BURBULES, N.C. e TORRES, C.A. (org.), *Globalização e educação: perspectivas críticas*; trad. Ronaldo Cataldo Costa. Porto Alegre: Artmed Editora, 2004, p. 153-167).

¹⁴ A série *Atlas da exclusão social*, publicada pela editora Cortez, de autoria coletiva, faz uma análise pormenorizada sobre o problema da desigualdade social e da concentração de renda no Brasil. No terceiro volume, dedicado ao estudo da exclusão social a partir do entendimento da situação dos ricos, a avaliação indica que o padrão extremamente concentrado da distribuição social da riqueza na sociedade brasileira, vigente desde a estrutura original construída no período colonial, mantém-se estável desde então, contribuindo para um grave e complexo processo de exclusão social. Esse padrão excludente de riqueza se manifesta, por exemplo, na estimativa realizada a partir de metodologia desenvolvida com dados da PNAD/IBGE, de que os 10% mais ricos da população respondiam por cerca de 3/4 de toda a riqueza nacional em 2001, em percentual superior ao verificado nos séculos anteriores. As famílias “muitos ricos” – um grupo de 5 mil famílias, ou 0,001% das famílias do país, apropriam-se do equivalente a 3% da renda total nacional, e seu patrimônio representa algo em torno de 40% do PIB brasileiro. Tais famílias, apesar da renovação de sua composição, diz o estudo, “permanecem imunes às tentativas de combate à desigualdade, conformando uma sólida e poderosa aliança de interesses que resiste a qualquer mudança no anacrônico quadro distributivo brasileiro.” (POCHMANN,

coletividade nos destinos da nação e isso, implica, conseqüentemente, na busca de formas alternativas para a sua solução e de todos os meios possíveis ao seu combate.

O crescimento da carga tributária nos últimos anos é duramente criticado e é considerado um dos causadores da amplificação das desigualdades sociais¹⁵ que tanto assombram a sociedade e indignam técnicos e estudiosos.

A alternância de poder parece não modificar a situação, cada vez mais dramática, não obstante os propósitos expressados por ocasião das campanhas políticas, os quais parecem olvidados quando os opositores passam para a condição de gestores públicos.¹⁶

A conscientização da sociedade quanto ao seu papel na construção de um sistema tributário que atenda verdadeiramente aos interesses da população mais carente, mediante a quebra de velhos paradigmas incrustados na mente coletiva como parasitas que se alimentam da energia alheia (em geral para atender aos

M. [et. al.], (organizadores) *Atlas da exclusão social no Brasil*, v. 3: os ricos no Brasil. São Paulo: Cortez, 2004, p. 25 et. seq.).

¹⁵ No quinto volume da série referida na nota anterior, desenvolvido com o intuito de sugerir uma agenda não liberal de inclusão social, examina-se a problemática da concentração de renda sob vários ângulos, inclusive mediante a avaliação dos efeitos da reforma tributária de 1966, a qual, segundo conclui o estudo “mostrou-se um eficaz instrumento de política econômica, viabilizando, ao lado de outras medidas econômicas e dos instrumentos próprios de um regime de força, a retomada do crescimento econômico e a maior presença do Estado na economia. A outra face da reforma tributária e do conjunto da política econômica – e da repressiva – foi o abandono de qualquer orientação no sentido de redistribuição regional e pessoal da renda e da propriedade.” Ainda na opinião dos autores: “Com a redemocratização do país, nenhuma tentativa foi feita no sentido de alterar essa realidade, adicionando-se a não correção anual da tabela de cobrança do IR como instrumento de aumento desse imposto sobre a classe média assalariada.” (POCHMANN, M. [et. al.], (organizadores) *Atlas da exclusão social no Brasil*, v. 5: agenda não liberal da inclusão social no Brasil. São Paulo: Cortez, 2005, p. 41-43).

¹⁶ Dizia a notícia intitulada “Lula quer justiça social via tributação”, no ano de eleições presidenciais (2002): “O pré-candidato a presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva (PT), favorito na disputa eleitoral deste ano, vai estar terça-feira em Jaraguá do Sul para reunião com empresários. Vem a Santa Catarina para dizer o que deseja fazer se for eleito presidente. 1 – Quer fazer justiça social via política tributária e gerar competitividade para a atividade dos empresários. (...)” (LOETZ, C. Lula quer justiça social via tributação. Disponível em: <<http://na.uol.com.br/2002/mai/19/0loe.htm>> Acesso em: 17 jan. 2004). Outra notícia, com a chamada “Governo busca mais justiça social no IR”, em texto que sugere como isso se daria e quais as conseqüências da medida, foi assim veiculada: “A principal mudança que o ministro da Fazenda Antônio Palocci quer fazer no Imposto de Renda da Pessoa Física é a eliminação da regressividade das deduções com dependentes, instrução e gastos com saúde. Técnicos da Receita Federal estão estudando uma forma de dar progressividade aos benefícios fiscais gerados por essas deduções.” (SAFATLE, C. Governo busca mais justiça social no IR. *Valor econômico*, 16/05/2003. Disponível em: <<http://www.federativo.bnds.gov.br>> Acesso em: 17 jan. 2004). Anote-se que, apesar das intenções expostas, não houve, até o momento, alteração significativa da sistemática quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Física, o que bem demonstra a distância entre a teoria e a prática, relativamente ao tema da justiça tributária.

propósitos de manutenção de um quadro que beneficia a poucos), apresenta-se como tarefa aparentemente inglória.

A questão, entretanto, deve merecer acolhida do estudioso do Direito, na medida em que a atividade do cientista do Direito

roça ou 'se insinua' na ética ou na política quando, além de produzir enunciados descritivos de como o Direito é, ou como o Direito acontece, passa a emitir juízos sobre como o Direito deve ser, ou como o Direito deve acontecer ou seja, quando utiliza o conhecimento que detém do objeto cultural que está em suas mãos com o escopo de expressar propostas para seu aperfeiçoamento, em um plano ideal, normativo, e não, empírico.¹⁷

Há que se considerar, ademais, que o objeto do exame investigativo – o princípio da informação aplicado ao âmbito tributário – envolve aspectos de Política Jurídico-Fiscal, situado como termo médio entre a Política Fiscal e o Direito Tributário, em que

a busca do *optimum* jurídico-fiscal se faz através de uma análise preponderantemente valorativa, na qual elementos políticos, sociológicos, psicológicos e outros deverão ser tomados em consideração, de modo a fixarem seus pontos de convergência e aproximação com o elemento jurídico, que permitam justificar uma certa pauta técnica de construção de sistemas tributários. Nesse *optimum* tributário estarão reunidas as duas faces da moeda impositiva: ética tributária e eficácia do sistema.¹⁸

O estudo também leva em conta, no contexto delineado, que uma tal Política Jurídico-Fiscal

deve emitir enunciados que expressem como 'deve ser' um dado sistema fiscal para alcançar o *optimum* técnico e o *optimum* ético, ou seja, deve dizer quais são os caminhos técnicos e os ideais éticos de um sistema fiscal, sem que tais enunciados sejam reciprocamente excludentes, que contenham suficiente nota de homogenia.¹⁹

2.2. Delimitação do objeto e plano básico

O princípio da informação está a merecer exame mais aprofundado, do ponto de vista da sua aplicabilidade ao campo tributário.

¹⁷ MARINS, J. O desafio da política jurídico-fiscal. *Tributação & política*, p. 72.

¹⁸ *Ibid.*, p. 53.

¹⁹ *Ibid.*, p. 74.

Nesse sentido, importa esclarecer que o estudo se desenvolve, num primeiro momento, mediante a análise do problema desde o ponto de vista da cultura jurídico-tributária vigente no contexto brasileiro, em especial a consagrada no texto constitucional.²⁰

Busca-se perquirir, assim, em inauguração do exame jurídico propriamente dito (Capítulo 3), se o direito-dever de informação, relacionado ao campo do Direito Tributário, pode ser enquadrado como verdadeiro princípio constitucional, moldado, especialmente, pelas disposições constitucionais que, implícita ou explicitamente, conduzem a um conjunto de normas voltadas à adequada informação, educação e orientação do contribuinte, como direito a ele assegurado.

O aprofundamento científico mediante a consideração das normas constitucionais aplicáveis ao objeto do estudo é uma exigência da moderna concepção de Estado de Direito,²¹ vigente na maioria dos países democráticos nos quais se busca a adequada interpretação e a boa aplicação do Direito. E a supremacia²² dos valores constitucionalmente consagrados manifesta-se nas diversas searas jurídicas, inclusive a tributária,²³ como, por exemplo, na

²⁰ Considerem-se, em especial, os princípios inscritos entre os direitos fundamentais, em sua aplicabilidade ao cidadão-contribuinte, entre os quais se enquadra o acesso à informação, previsto no art. 5º, inciso XIV, bem assim a previsão de que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços, inscrita no art. 150, § 5º, e o próprio direito à educação, consagrado no art. 205, todos da Constituição Federal.

²¹ Segundo J. J. Gomes Canotilho: “O Estado de direito é um Estado constitucional: pressupõe a existência de uma constituição que sirva – valendo e vigorando – de ordem jurídico-normativa fundamental vinculativa de todos os poderes públicos.” (CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional*. 5a. ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 364).

²² Ressaltando a supremacia da Constituição, ensina o constitucionalista português que “A constituição confere à ordem estadual e aos actos dos poderes públicos medida e forma. Precisamente por isso, a lei constitucional não é apenas – como sugeria a teoria tradicional do Estado de direito – uma simples lei incluída no sistema ou no complexo normativo-estadual. Trata-se de uma verdadeira ordenação normativa fundamental dotada de supremacia – supremacia da constituição – e é nesta supremacia normativa da lei constitucional que o ‘primado do direito’ do Estado de direito encontra uma primeira e decisiva expressão.” (Ibid).

²³ Conforme Roque Antonio Carrazza, ao afirmar que “(...) os princípios exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico-positivo, já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, aí incluídos os próprios mandamentos constitucionais. A aplicação destes mandamentos deve dar-se de modo consentâneo com as diretrizes fixadas nos princípios. (...) Também na esfera do Direito Tributário, a funcionalidade e a validade dos princípios têm sido sempre mais postas em evidência, a ponto de falar-se que eles moldam e interferem nas leis tributárias. Todos os artigos da Lei Maior que tratam, direta ou indiretamente, da ação estatal de tributar só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios magnos de nosso sistema constitucional.” (CARRAZZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. 10a. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 35-37).

construção de conceitos como o de cidadania fiscal, característica de um estado fiscal balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.²⁴

Portanto, a investigação jurídica tem como primeira base de sustentação a dogmática consagrada nas normas constitucionais²⁵ relacionadas ao tema, inclusive para o efeito de, com o desenrolar do exame, avaliar-se, numa fase posterior, em que medida a informação tributária, em suas diferentes formas de concretização, pode contribuir para a efetivação dos princípios da dignidade da pessoa humana e da cidadania, aí inserida a cidadania fiscal, com reflexos positivos para toda a sociedade.

Ainda, considerada a estreita relação entre as matérias e a provável contribuição da doutrina construída no campo consumerista para as conclusões perseguidas neste estudo, desenvolve-se um paralelo entre o direito-dever de informação, tal como previsto no Código do Consumidor,²⁶ visando aferir até que ponto os princípios relacionados à informação, já bastante consolidados no campo do Direito do Consumidor, podem ser aplicados também no reconhecimento de idêntico direito-dever na esfera do Direito Tributário, inclusive sob o ângulo dos direitos fundamentais do contribuinte.

Fixado o marco jurídico-constitucional, lança-se mão, como alicerce doutrinário para as abordagens seguintes, da *Teoria da Educação Tributária* desenvolvida por Fernando Sainz de Bujanda, ainda nos idos de 1966, em conferência feita na Cidade do México, no dia 22 de agosto daquele ano, como parte do ciclo de atos comemorativos do trigésimo aniversário da fundação do Tribunal Fiscal da Federação.²⁷

²⁴ Na visão de José Casalta Nabais, a cidadania fiscal é “Uma cidadania que se, de um lado, implica que todos suportem o estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um estado fiscal suportável, isto é, um estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.” (NABAIS, J. C. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, p. 104).

²⁵ Entenda-se, por normas constitucionais, seguindo o ensino de Paulo Bonavides, aqueles princípios jurídicos importantes que, por sua natureza, são “admitidos definitivamente como normas, são normas-valores com positividade maior nas Constituições do que nos Códigos; e por isso mesmo providos, nos sistemas jurídicos, do mais alto peso, por constituírem a norma de eficácia suprema. Essa norma não pode deixar de ser o princípio.” (BONAVIDES, P. *Curso de direito constitucional*. 11a. ed. São Paulo: Malheiros Editores, p. 248).

²⁶ BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências.

²⁷ Conforme esclarece o teórico espanhol, às palavras pronunciadas por ocasião da conferência foram agregados amplos desenvolvimentos dos conceitos fundamentais, cuja exposição oral foi reduzida pelas limitações de tempo. Em sua versão atual, o trabalho foi publicado na Revista

O propósito dessa parte do trabalho é, primeiramente (Capítulo 4), avaliar de que maneira o dever de informação no Direito Tributário se concretiza por meio da educação tributária, inclusive pela relação de interdependência entre educação e informação, e, em paralelo (Capítulo 5), analisar os comportamentos que viciam os objetivos da formação no campo da fiscalidade, seja do contribuinte como do gestor público e até do político,²⁸ para, em seqüência (Capítulo 6), examinar os principais meios de efetivação dos ideais educativos.

A pergunta que se faz é: está a informação tributária abrangida no âmbito da educação tributária?

Para o jurista espanhol, em sua construção teórica utilizada como matriz doutrinária, cuja essência permanece atual por exprimir sólida estrutura quanto ao conceito, conteúdo e métodos da educação tributária, ao mesmo tempo em que permite as digressões necessárias ao exame da matéria enquanto objeto de análise mediante o enfoque para determinado sistema tributário, a informação é enquadrada como um dos métodos de educação, com a essencial distinção entre informação e propaganda, aquela desde então reconhecida como fundamental para a adequada orientação do contribuinte, e esta, como danosa ao sistema.

A proposta lançada no presente estudo é de que a informação receba maior proeminência no campo tributário, em razão mesmo da importância do direito à informação na atualidade, para deixar de ter um caráter apenas acessório, enquadrável como um dos métodos educativos, e, ao revés, abarcar a educação tributária como uma das formas de concretização de um verdadeiro princípio da informação tributária.

Falar em educação tributária, diante de um contexto social tão complexo como o brasileiro, inclusive no que se refere à educação em geral,²⁹ pode parecer,

da Faculdade de Direito da Universidade de Madri, 1965, número 24. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*. V. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 71).

²⁸ Neste ponto, o exame adota como fundamento, também, a chamada “*teoria da ilusão financeira*”, concebida pelo italiano Amilcare Puviani (1854-1907), Professor de Fazenda Pública da Universidade de Perusa, sintetizada no estudo preliminar de apresentação da primeira edição espanhola, da obra publicada originalmente na Itália, em 1903, sob o título “*Teoría della illusione finanziaria*”, exposta pelo tradutor Alvaro Rodríguez Bereijo, o qual faz um apanhado das principais idéias de Puviani. Em resumo, a obra dedica-se ao exame da utilização, pelo Estado, de meios fiscais sorrateiros e enganosos da consciência do contribuinte, e busca avaliar as razões de ordem psicológica pelas quais grandes massas humanas são induzidas a suportar elevadas somas impositivas sem a devida contraprestação por parte do Estado, fazendo prevalecer os interesses da classe dominante.

²⁹ Os problemas da área educacional são muitos e variados, como mostra a experiência. Em avaliação sobre os problemas fundamentais na educação no país, Gustavo Ioschpe, autor de “A

num primeiro momento, dispensável ou um tanto utópico. Mas tal percepção se dissipa ao se ponderar que a educação envolve o desenvolvimento integral do indivíduo, e, portanto, comporta facetas ilimitadas.³⁰

Ao dissecar os caminhos traçados por Fernando Sainz de Bujanda, em sua *Teoria da Educação Tributária*, não obstante a inversão metodológica referida, intenta-se encontrar sustentáculo para uma nova mentalidade no campo da relação jurídico-tributária, calcada, fundamentalmente, no fortalecimento da consciência crítica do cidadão-contribuinte quanto ao seu papel nessa relação, o que implica, também, na outra ponta, na necessidade de se exigir do administrador público, cada vez mais, uma atuação centrada na responsabilidade e no princípio da moralidade.

Perquire-se, ainda, sobre o papel da sociedade civil e de órgãos ligados à defesa do contribuinte ou do cidadão de um modo geral no tocante à orientação e informação tributárias, ou, em outros termos, sobre a importância de tais atores na formação de uma consciência tributária voltada para a efetiva participação do cidadão nos destinos da sociedade, atitude que se inscreve, cada vez mais, como elemento caracterizador do atual Estado Democrático de Direito, inclusive no que se refere à fiscalização da ação estatal.³¹

Ignorância Custa Um Mundo – o Valor da Educação no Desenvolvimento do Brasil” (2004, W1), chama a atenção para a necessidade de se investir na melhoria do desempenho dos alunos, especialmente nos primeiros anos de ensino, uma vez que a atual deficiência de qualidade nessa fase resulta em alfabetização incompleta, o que acaba por criar um ciclo de repetências que se acumulam, fazendo com que a idade aumente mais do que os conhecimentos adquiridos. A conclusão se baseia em estudos e estatísticas segundo os quais, na educação básica, o índice de repetência passa do patamar de 20% ao ano e a evasão faz com que 2,5 milhões de alunos abandonem as escolas anualmente, resultando em que apenas 60% dos ingressantes no ensino fundamental consigam concluí-lo, o que gera reflexos negativos no desenvolvimento do país. Assevera, ainda, que a educação é a maior causadora na desigualdade de renda no Brasil e sugere, inclusive, a criação de uma Lei de Responsabilidade Educacional, destinada a alterar a forma de transferência de recursos aos estados e municípios, tendo como imprescindível a melhoria do desempenho dos alunos como foco central da área. (IOSCHPE, G. Educação. Incentivo a quem faz. Ensino básico: Para resolver os problemas fundamentais, há que se alterar o modo de transferir recursos da União aos Estados. *Carta Capital*, Ano XI, n. 323, Edição Especial de fim de ano, 29 dez 2004).

³⁰ Sainz de Bujanda adverte, desde logo, que a educação tributária se insere no marco mais amplo do problema educativo, ou, o que dá no mesmo, que a educação tributária é, pura e simplesmente, a educação, ainda que referida a esse setor da realidade político-social que chamamos vida tributária. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 86).

³¹ Registre-se, por oportuno, que é bastante evidente o desconhecimento da população em geral quanto às questões tributárias, inclusive no tocante ao impacto dos tributos sobre o consumo, conforme apontou, recentemente, o presidente da Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) do Rio Grande do Sul, Valmir Batista, ao afirmar que a população brasileira não tem clareza quanto ao peso dos tributos que estão embutidos nos produtos e serviços que consome. “É preciso conscientizar a sociedade sobre a necessidade de saber para onde vão os tributos arrecadados, que já chegam a 40% do produto interno do País”. (BATISTA, Valmir.

O intuito central do estudo é conhecer e aprofundar as bases teóricas sobre a educação tributária, para, a partir dessa investigação, analisar o problema em sua aplicação prática, com ênfase para a inserção do tema no sistema tributário brasileiro.

Assim, fixada a questão sob o prisma teórico e, após situar o tratamento conferido à educação tributária no contexto nacional, intenta-se ir além, para examinar, mais detidamente, a vocação da educação tributária, sob a inspiração de que ela deve estar estreitamente relacionada à busca de um sistema tributário justo, e, portanto, ser um instrumento de política fiscal voltado à melhoria das condições de vida da coletividade.

Importa assinalar, também, que a análise desenvolvida com base na teoria construída pelo jurista espanhol objetiva servir de referencial para a avaliação, subsequente, a propósito da educação fiscal implementada no Brasil, e, nesse prisma, o estudo teórico-doutrinário procura se integrar ao contexto do sistema tributário pátrio, inclusive mediante as considerações aplicáveis à cultura jurídica em vigor.

Uma vez delineados os contornos da educação tributária, com sustento no marco teórico doutrinário apontado, quanto aos aspectos gerais, examinam-se, na etapa seguinte do estudo (Capítulo 7), as principais características da educação tributária no Brasil, implementada por meio do Programa de Educação Fiscal, de âmbito nacional e desdobramentos na maioria dos estados.

O intuito dessa avaliação é situar o tema no campo prático, de modo a encontrar a razão concreta para a investigação, e, como se espera, contribuir para o aprimoramento do sistema tributário, com benefícios para toda a sociedade, cuja construção insere-se entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.³²

Em sua última parte (Capítulo 8), o trabalho retoma, de certo modo, a preocupação inicialmente exposta, no sentido da necessidade de que se persiga a efetivação dos princípios fundamentais inseridos na Carta Constitucional, em especial o exercício pleno da cidadania e da dignidade da pessoa humana.

OAB-RS: brasileiro não sabe para onde vão tributos que paga. Disponível em: <<http://www.noticiasfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=819>> Acesso em 16.3.2005).

³² Constituição Federal de 1988: Art. 3º “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária”; (...).

2.3. Justificativas à investigação

O estudo busca, em poucas palavras, encontrar o liame entre a observância do princípio da informação tributária, em suas diversas formas de expressão, e o resultado esperado e possível de um sistema tributário mais racional e justo, pelo qual se viabilize a melhoria das condições de vida dos mais necessitados, minorando-se, assim, as desigualdades sociais, diretamente sentidas pela grande parcela da população mais empobrecida, e indiretamente refletidas em toda a sociedade, na forma de problemas como o da falta de segurança e do desemprego, e tantos outros.

A relevância da investigação decorre da necessidade de se incentivar e fortalecer a consciência crítica do cidadão, inclusive para que, pelos meios atualmente disponíveis, e outros que eventualmente venham a florescer, participe das decisões que o atingem, na esperança de que, algum dia, se altere a situação, sentenciada recentemente pelo tributarista Ives Gandra da Silva Martins, de que: “O povo nunca delibera sobre o principal instrumento de domínio dos governos, que é o tributo”.³³

Cabe ressaltar que, embora o tema da educação tributária não seja exatamente uma novidade, uma vez que, além da teoria de Fernando Sainz de Bujanda, existe uma variedade de estudos, senão estritamente ligados à educação em si, mas a propósito da análise comportamental do contribuinte, da resistência fiscal e outras investigações correlatas, a verdade é que há um campo bastante amplo para o aprofundamento da questão educacional voltada ao âmbito tributário.

De outro lado, a questão social, da qual o Direito não se pode afastar, deve merecer a atenção do estudioso, do governante, do cidadão e de toda a comunidade, porquanto não se concebe uma *sociedade livre, justa e solidária*³⁴ enquanto persistir o triste quadro de pobreza e desigualdade social que atinge o País, inferindo-se, daí, que a interpretação harmônica dos objetivos inscritos como

³³ Em artigo jornalístico publicado a propósito de recentes alterações no campo tributário e outras medidas governamentais com reflexos na área. (MARTINS, I.G. da S. Tributos e benesses do poder. *Folha de S. Paulo*. São Paulo, 27 jan. 2005. Caderno A, p. 3).

³⁴ Conforme previsto no art. 3º, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil.

fundamentais para a sociedade implica em que se persiga, insistentemente, o alcance conjunto daqueles fins.

A percepção, lançada na parte introdutória do texto de Sainz de Bujanda, no sentido de que “um dos grandes empenhos do nosso tempo há de consistir na salvaguarda da segurança e da justiça no exercício da atividade financeira pública”³⁵ adquire, sob este espírito, evidente atualidade e perfeita adequação à realidade do nosso país, em que se enfrentam as forças antagônicas, de um lado, dos que preferem a manutenção do quadro de vantagens já adquiridas e de privilégios arraigados, e, de outro, daqueles que acreditam na necessidade de mudanças, por meio da ética e da moralidade.

Nesse contexto, a relação entre a afirmativa de que “a educação e a justiça tributárias mal podem caminhar divorciadas”³⁶ e a necessidade de se perseguir a efetiva justiça do sistema tributário brasileiro constitui-se em estímulo ao estudo científico do tema, porquanto impulsionado pela essência da natureza humana, jamais destinada à renúncia aos ideais de perfeição.

Desta forma, após auscultar o tratamento teórico conferido à informação tributária, sustentada nos alicerces da cultura jurídico-constitucional brasileira e da doutrina construída por Sainz de Bujanda, intenta-se ir adiante para aferir, cuidadosamente, a vocação particularmente nobre extraída desse princípio, qual seja a de que a informação tributária *deve ser* um instrumento de Política Fiscal voltado à melhoria das condições de vida da sociedade, na busca de um sistema tributário mais justo.

2.4. Aspectos metodológicos

Conforme antes delineado, o estudo se desenrola com sustento inicial na base principiológica extraída do texto constitucional e de outras normas positivadas sobre o tema abordado, mediante interpretação voltada a encontrar

³⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 77. No original: “Desde el ángulo de visión que el Derecho nos ofrece, no vacilo en afirmar que uno de los grandes empenos de nuestro tiempo ha de consistir en la salvaguardia de la seguridad y de la justicia en el despliegue de la actividad financiera pública.”

³⁶ *Ibid.*, p. 82.

amparo para a consagração de um princípio de informação aplicável ao âmbito tributário.

Entretanto, ao examinar os aportes doutrinários encontrados sobre o tema, em especial no tocante à educação tributária e aos aspectos pedagógicos, econômicos, éticos, psicológicos e sociológicos que envolvem a investigação, busca também elementos de outros campos do conhecimento científico, com o objetivo de, assim, obter dados para a conclusão sobre como *deve* se operar o princípio informativo na esfera da tributação.

Trata-se de aplicação, de um lado, da política jurídica endógena, correspondente à intertextualidade intrajurídica, e, de outro, da política jurídica exógena, ou, seja, a intertextualidade externa ou extrajurídica, em que a primeira supõe a utilização, para o desenvolvimento da Política do Direito, e mais estritamente da Política Jurídico-Fiscal, de conhecimentos produzidos pela Ciência do Direito em sentido estrito, e a segunda, de conhecimentos amalgamados de outras ciências.

Assim expõe James Marins:

A limitação imposta para a Política do Direito endógena (intertextualidade intrajurídica) está na própria opção epistemológica a que está submetida. No entanto, mesmo nos estritos muros do Direito positivo no ventre da dogmática jurídica, há riquíssimo material valorativo a ser aproveitado para a proposta de auto-renovação dogmática, sobretudo nos lindes das normas constitucionais, cuja elevada abstração e generalidade, em particular nas normas chamadas programáticas, permite apontar os desvios político-normativos e subministrar soluções para o aperfeiçoamento do sistema.

(...)

Quando, no entanto, os aportes da dogmática jurídica necessitam de complemento externo, ou seja, quando a política jurídica realizada pela Ciência do Direito em sentido estrito se mostra insuficiente, há que se recorrer a uma comunhão mais íntima de conhecimentos, que supere as amarras próprias da metodologia jurídica.³⁷

Nessa cadência, o estudo se concentra, inicialmente, em analisar o conteúdo axiológico das normas constitucionais e legais pertinentes ao objeto examinado, com o fim de reconhecer a existência de um princípio da informação do âmbito tributário e identificar a sua valoração como forma de melhoria do sistema, mas

³⁷ MARINS, J. O desafio da política jurídico-fiscal. *Tributação & política*, p. 43-44.

adota, com o desenvolvimento da pesquisa, a aplicação do modelo da intertextualidade externa de Política Jurídica,³⁸ pelo qual

dados exógenos (especialmente econômicos, mas também sociológicos, pedagógicos, estatísticos etc.) podem ser utilizados, com maior ou menor intensidade, para o aperfeiçoamento do Direito Tributário, com vistas ao incremento de suas características de justiça e de sua eficácia no plano social.³⁹

Considera-se, também, que a Política do Direito exógena “não estará comprimida pelas regras epistemológicas próprias da Ciência do Direito em sentido estrito,”⁴⁰ o que, entretanto,

não significa que o método político jurídico exógeno esteja isento de amarras, pois em se cuidando da formulação de política jurídica, as contribuições exógenas – colhidas no seio de outras áreas de conhecimento – deverão ser ‘testadas’ à luz de critérios jurídicos, de caráter constitucional, em particular no que concerne, em cada sistema, aos valores imodificáveis por força jurídica em sentido estrito, as chamadas cláusulas pétreas constitucionais. Caso contrário, a proposta deixará de ser de política jurídica para inserir-se no campo da política ideológica, descompromissada com valores jurídico-constitucionais pacificamente aceitos. Para que a proposição possa ser tida legitimamente como de *política jurídica*, deve comprovar sua atenção para os valores de preservação do próprio Direito, sob pena de ver-se desautorizada enquanto tal.⁴¹

Ainda no campo metodológico, e especialmente no que tange ao exame doutrinário adotado como marco teórico principal da investigação, utiliza-se a distinção entre a parte geral e a especial, em que a avaliação – geral – baseada essencialmente na teoria de Fernando Sainz de Bujanda, como exposto pelo seu idealizador, “está voltada a acolher toda a doutrina, de validade universal, que a educação tributária é capaz de suscitar, e que deve se ocupar de contactar logicamente os problemas e suas possíveis soluções”, ao passo que a investigação

³⁸ Ainda segundo James Marins: “Pode-se afirmar, portanto, que a Política do Direito se realiza sob dois modelos. O primeiro modelo endógeno de Política Jurídica tem lugar no seio mesmo da Ciência do Direito em sentido estrito; conta unicamente com os dados próprios do sistema positivado e encontra como limitador o método estritamente jurídico, dogmático, de modo a oferecer proposições jurídico-políticas para a reforma do direito positivo, em incessante processo de autodepuração. O segundo modelo exógeno de Política Jurídica, absorve os dados pertinentes fornecidos por outros campos de conhecimento científico, extrajurídicos, relacionando-os com o dado jurídico, com o propósito de formular proposições para a melhoria do sistema jurídico, respeitados os limites impostos pelo próprio ordenamento e pela necessidade de homogeneização de conhecimentos obtidos em distintas veredas da ciência.” (MARINS, J. O desafio da política jurídico-fiscal. *Tributação & política*, p. 46).

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ *Ibid.*, p. 44.

⁴¹ *Ibid.*, p. 44-45.

– especial – dos traços específicos da educação tributária de determinado país, pressupõe “estar o investigador de posse de uma teoria geral que lhe permita reconduzir os problemas peculiares de cada coletividade ao esquema fundamental que a expressada teoria lhe brinda.”⁴²

Por outro ângulo, e em síntese, o trabalho, alicerçado em pesquisa do tipo dedutivo e fundamentalmente baseado em exame bibliográfico e documental, de cunho teórico, não deixa, entretanto, de ter aspirações concretas, no sentido de contribuir para a formação de uma cultura jurídico-tributária mais ética e transparente.

⁴² SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 83. Nas palavras do jurista espanhol: “La educación tributaria debe ser, como veremos, objeto de una rama importante de la ciencia pedagógica, y ello aconseja que se aplique a su estudio la distinción, tan fértil en muchos campos científicos, entre una parte general y una parte especial. La primera está llamada a acoger toda la doctrina, de validez universal, que la educación tributaria es capaz de suscitar, y debe ocuparse de conectar lógicamente los problemas e sus posibles soluciones; la segunda ha de referirse a los rasgos específicos de la educación tributaria en los distintos países, labor que sólo puede ser fructífera si ese análisis se acomete estando ya el investigador en posesión de una teoría general que le permita reconducir los problemas peculiares de cada colectividad al esquema fundamental que la expresada teoría le brinda.”

3

O direito de informação como bem jurídico tributário

3.1.

Normas constitucionais – princípios e regras

Os sistemas democráticos da atualidade são orientados pelos valores constitucionais, consubstanciados no conjunto de normas conglobado em princípios e regras.

No dizer de Carlos Ayres Britto, “só a Constituição é que pode fundar o Ordenamento Jurídico e permanecer o tempo inteiro como referencial de todas as outras normas positivas que se integram no mesmo Ordenamento.”⁴³

Os princípios são a própria base de um sistema, o seu alicerce e fundamento. Em outros termos, “as normas que veiculam princípios desfrutam de maior envergadura sistêmica”, porquanto “enlaçam a si outras normas e passam a cumprir um papel de ímã e de norte, a um só tempo, no interior da própria Constituição.”⁴⁴

Independentemente de estarem expressos, ou não, os princípios revestem-se de elevada carga axiológica, e, em função disso, exercem um papel fundamental na formação, organização e preservação da identidade jurídica de uma nação. Assim, para além de sua manifestação em texto escrito, os princípios expandem-se na percepção racional ou intuitiva inerente à capacidade pensante, exclusiva do homem, e são capazes, assim, de se revestir da ação transformadora e inovadora, fruto da evolução do pensamento humano, sempre um passo adiante do mundo real.

Na lição de Celso Antonio Bandeira de Mello, princípio é, por definição,

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.⁴⁵

⁴³ BRITTO, C.A. *Teoria da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 123.

⁴⁴ *Ibid*, p. 166.

⁴⁵ MELLO, C.A.B. de, *Curso de direito administrativo*. 8a. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 545.

Esse conteúdo unificador dos valores principais é reconhecido desde as clássicas lições de Konrad Hesse, para quem a eficácia da norma jurídica constitucional impõe que seja “contemplado o substrato espiritual que se consubstancia num determinado povo, isto é, as concepções sociais concretas e o baldrame axiológico que influenciam decisivamente a conformação, o entendimento e a autoridade das proposições normativas.”⁴⁶

Paulo Bonavides destaca que a relevância dos princípios, alçados à superioridade e hegemonia na pirâmide normativa, está não apenas no aspecto formal, mas, sobretudo, no material. O ponto marcante da grande transformação em tema de princípios, diz, encontra-se no caráter e no lugar de sua normatividade, a qual, conduzida pelas influências da doutrina moderna, passou dos Códigos para as Constituições, convertendo-se – os princípios –, de fontes de mero teor supletivo, em fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais.⁴⁷

Sobre o seu conteúdo valorativo, assinala que

os princípios, em grau de positivação, encabeçam o sistema, guiam e fundamentam as demais normas que a ordem jurídica institui e, finalmente, tendem a exercer aquela função axiológica vazada em novos conceitos de sua relevância.⁴⁸

Para J. J. Gomes Canotilho, a existência de regras e princípios constitucionais, formando uma estrutura sistemática, “possibilita a compreensão da constituição como *sistema aberto de regras e princípios*”,⁴⁹ em que o sistema ideal compõe-se de regras e princípios, coexistindo ambos no sistema jurídico, os segundos constituindo-se em fundamentos jurídicos para as primeiras, com uma “idoneidade irradiante que lhes permite ‘ligar’ ou cimentar objectivamente todo o sistema constitucional.”⁵⁰

Em abordagem introdutória à sua obra dedicada ao campo constitucional-tributário, Roque Antonio Carrazza também ressalta a ideia de que os princípios se integram no próprio sistema, como parte de um todo unitário e harmônico, relacionando-se com outros princípios e normas que lhe dão equilíbrio e

⁴⁶ HESSE, K. *A força normativa da constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 15.

⁴⁷ BONAVIDES, P. *Curso de direito constitucional*, p. 260.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 263.

⁴⁹ CANOTILHO, J.J.G. *Direito constitucional*, p. 173.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 175.

proporção e lhe reafirmam a importância. Adverte, nesse sentido, que na análise de qualquer problema jurídico, ainda que seja ou pareça ser trivial, o cultor do Direito deve “alçar-se ao antiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam”⁵¹ e, sob tal direção, buscar a adequada interpretação jurídica.⁵²

Mas a referência ao papel das normas constitucionais, e a distinção entre princípios e regras, tem interesse, para os fins do presente estudo, no objetivo de se buscar uma interpretação passível de conferir adequado tratamento ao tema principal – o direito de informação e seus contornos no âmbito da tributação –, em consonância, inclusive, com o ideal de efetividade que se pode extrair do espírito de tais normas.

A valorização da efetividade, como tal entendida, no dizer de Luís Roberto Barroso, “a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social”,⁵³ tem sido a tônica da discussão que envolve o discurso jurídico constitucional, porquanto a efetividade “representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social.”⁵⁴

É de se considerar, em especial, que a nova interpretação constitucional, fundamentada na busca de concreção e da força normativa da Constituição, impõe o necessário reconhecimento da *falta de efetividade* das diversas Constituições pátrias, a caracterizar uma renitente *ilegitimidade* ancestral do poder,⁵⁵ e que perpassa, ademais, por um longo e penoso processo histórico-

⁵¹ CARRAZZA, R.A. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 32.

⁵² Roque Antonio Carrazza lembra que os princípios são encontráveis em todos os escalões da “pirâmide jurídica”, porquanto existem princípios *constitucionais*, *legais* e até *infralegais*, com destaque, por sua importância, para os constitucionais. “Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica), se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.” (Ibid., p. 32-33).

⁵³ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 7a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 85.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Afirma Luís Roberto Barroso: “A *ilegitimidade* ancestral materializou-se na dominação de uma elite de visão estreita, patrimonialista, que jamais teve um projeto de país para toda a gente. Viciada pelos privilégios e pela apropriação privada do espaço público, produziu uma sociedade com *deficit* de educação, de saúde, de saneamento, de habitação, de oportunidades de vida digna. Uma legião imensa de pessoas sem acesso à alimentação adequada, ao consumo e à civilização, em um país rico, uma das maiores economias do mundo. A *falta de efetividade* das sucessivas Constituições brasileiras decorreu do não reconhecimento de força normativa aos seus textos e da falta de vontade política de dar-lhes aplicabilidade direta e imediata. Prevaleceu entre nós a tradição européia da primeira metade do século, que via a Lei Fundamental como mera ordenação de programas de ação, convocações ao legislador ordinário e aos poderes públicos em geral. Daí porque as Cartas brasileiras sempre se deixaram

político, caracterizado pelo *desrespeito à legalidade constitucional*,⁵⁶ até chegar ao momento da nova ordem, introduzida pela Constituição de 1988,⁵⁷ e ao que Luís Roberto Barroso denomina de atual “fase de efervescente criatividade dogmática jurídica e de sua aproximação com a ética e com a realização dos direitos fundamentais,” representativa do “esforço de elaboração teórica a serviço dos ideais de avanço social e de construção de um país justo e digno”⁵⁸, e da esperança de superação do passado.⁵⁹

inflacionar por promessas de atuação e pretensos direitos que jamais se consumaram na prática. Uma história marcada pela insinceridade e pela frustração.” (BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 284).

⁵⁶ Sobre o aspecto, assinala o jurista: “O *desrespeito à legalidade constitucional* acompanhou a evolução política brasileira como uma maldição, desde que D. Pedro I dissolveu a primeira Assembléia Constituinte. Das rebeliões ao longo da Regência ao golpe republicano, tudo sempre prenunciou um enredo acidentado, onde a força bruta diversas vezes se impôs sobre o Direito. Foi assim com Floriano Peixoto, com o golpe do Estado Novo, com o golpe militar, com o impedimento de Pedro Aleixo, com os Atos Institucionais. Intolerância, imaturidade e insensibilidade social derrotando a Constituição. Um país que não dava certo.” (Ibid.).

⁵⁷ A propósito da fase inaugurada pelo texto constitucional vigente, assim expõe Luís Roberto Barroso: “A Constituição de 1988 foi o marco zero de um recomeço, da perspectiva de uma nova história. Sem as velhas utopias, sem certezas ambiciosas, com o caminho a ser feito ao andar. Mas com uma carga de esperança e um lastro de legitimidade sem precedentes, desde que tudo começou. E uma novidade. Tardiamente, o povo ingressou na trajetória política brasileira, como protagonista do processo, ao lado da velha aristocracia e da burguesia emergente. Nessa história ainda em curso, e sem certeza de final feliz, é fato, quanto à ilegitimidade ancestral, que a elite já não conserva a onipotência e a insensibilidade da antiga plutocracia. Seus poderes foram atenuados por fenômenos políticos importantes, como a organização da sociedade, a liberdade de imprensa, a formação de uma opinião pública mais consciente, o movimento social e, já agora, a alternância do poder. A legalidade constitucional, a despeito da compulsão com que se emenda a Constituição, vive um momento de elevação: quinze anos sem ruptura, um verdadeiro recorde em um país de golpes e contragolpes. Ao longo desse período, destituiu-se um Presidente, afastaram-se Senadores e chegou ao poder um partido de esquerda, sem que uma voz sequer se manifestasse pelo desrespeito às regras constitucionais. Nessa saudável transformação, não deve passar despercebido o desenvolvimento de uma nova atitude e de uma nova mentalidade nas Forças Armadas. E a efetividade da Constituição, rito de passagem para o início da maturidade institucional brasileira, tornou-se uma idéia vitoriosa e incontestada. As normas constitucionais conquistaram o *status* pleno de normas *jurídicas*, dotadas de imperatividade, aptas a tutelar direta e imediatamente todas as situações que contemplam. Mais do que isso, a Constituição passa a ser a lente através da qual se lêem e se interpretam todas as normas infraconstitucionais. A Lei Fundamental e seus princípios deram novo sentido e alcance ao direito civil, ao direito processual, ao direito penal, enfim, a todos os demais ramos jurídicos. A efetividade da Constituição é a base sobre a qual se desenvolveu, no Brasil, a nova interpretação constitucional.” (Ibid., p. 285-286).

⁵⁸ Ibid., p. 286.

⁵⁹ Não obstante, muitas são as críticas, também, à forma como a Constituição continua a ser aviltada. Veja-se, a título de exemplo, os seguintes ensaios: “Funerais da Constituição de 1988”, de autoria de Celso Antônio Bandeira de Mello; “Os direitos fundamentais na Constituição Brasileira”, de Dalmo de Abreu Dallari; “Réquiem para uma Constituição”, de Fábio Konder Comparato e “A globalização e a soberania, aspectos constitucionais”, sobre palestra proferida por Paulo Bonavides, em abertura do Primeiro Congresso Brasileiro de Direito Público, todos integrantes de obra coletiva editada por ocasião dos dez anos da Constituição de 1988. (In: FIOCCA, D. e GRAU, E R. (Organizadores); Carmem Lúcia... [et. al.] *Debate sobre a constituição de 1988*. São Paulo: Paz e Terra, 2001, p. 35 et. seq.)

Nesse sentido, a nova interpretação constitucional,⁶⁰ coerente com esse momento de transformação e inaugurada com o surgimento do pós-positivismo e a ascensão dos princípios, segundo Luís Roberto Barroso, pode ser assim explicada:

A superação histórica do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O *pós-positivismo* é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada *nova hermenêutica constitucional* e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade humana. A valorização dos princípios, sua incorporação, explícita ou implícita, pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre Direito e Ética.

Gradativamente, diversas formulações antes dispersas ganham unidade e consistência, ao mesmo tempo em que se desenvolve o esforço teórico que procura transformar o avanço filosófico em instrumental técnico-jurídico aplicável aos problemas concretos. O discurso acerca dos princípios, da supremacia dos direitos fundamentais e do reencontro com a Ética – ao qual, no Brasil, se deve agregar o da transformação social e o da emancipação – deve ter repercussão sobre o ofício dos juízes, advogados e promotores, sobre a atuação do Poder Público em geral e sobre a vida das pessoas. Trata-se de transpor a fronteira da reflexão filosófica, ingressar na dogmática jurídica e na prática jurisprudencial e, indo mais além, produzir efeitos positivos sobre a realidade.⁶¹

O jurista reafirma o entendimento da dogmática moderna de que as normas em geral, e em particular as constitucionais, enquadram-se em duas grandes categorias diversas: os princípios e a regras,⁶² e ressalva que, na trajetória que os

⁶⁰ Assinala o constitucionalista: “A grande virada na interpretação constitucional se deu a partir da difusão de uma constatação que, além de singela, sequer era original: não é verdadeira a crença de que as normas jurídicas em geral – e as normas constitucionais em particular – tragam sempre em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações sobre as quais incidem. E que, assim, caberia ao intérprete uma atividade de mera revelação do conteúdo pré-existente na norma, sem desempenhar qualquer papel criativo na sua concretização. A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética lhes pretende dar. O relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas. À vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido.” (BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 286-287).

⁶¹ *Ibid.*, p. 290-291.

⁶² Nos últimos anos, diz, “ganhou curso generalizado uma distinção qualitativa ou estrutural entre regra e princípio, que veio a se tornar um dos pilares da moderna dogmática constitucional, indispensável para a superação do positivismo legalista, onde as normas se cingiam a regras jurídicas. A Constituição passa a ser encarada como um sistema aberto de princípios e regras,

conduziu ao centro do sistema, ‘os princípios tiveram de conquistar o *status* de norma jurídica, superando a crença de que teriam uma dimensão puramente axiológica, ética, sem eficácia jurídica ou aplicabilidade direta ou imediata.’⁶³

Segundo a concepção já consolidada, as *regras* são relatos objetivos, descritivos de determinadas condutas e aplicáveis a um conjunto delimitado de situações, aos quais se aplica o mecanismo tradicional de *subsunção*, em caso de ocorrência da hipótese prevista no relato, resolvendo-se eventual conflito pela prevalência de uma só das regras. “A aplicação de uma regra se opera na modalidade *tudo* ou *nada*: ou ela regula a matéria em sua inteireza ou é descumprida.”⁶⁴

De sua parte, os *princípios* apresentam-se por meio de relatos com maior grau de abstração, e se aplicam a um conjunto amplo, por vezes indeterminado, de situações, sem especificar determinada conduta. São sujeitos à tensão dialética e permitem diferentes interpretações, razão pela qual a sua aplicação ocorre mediante *ponderação*, ante a necessidade de aferição dos valores em confronto, não se enquadrando, portanto, no esquema *tudo* ou *nada*, mas na técnica de concessões recíprocas e no sopesamento de outras normas e da situação fática em análise.⁶⁵

Anota ainda Luís Roberto Barroso, em indicação do rumo a que se tem direcionado o pensamento científico atual sobre o tema, dando mostras de que a preocupação quanto à função dos princípios está estreitamente relacionada com a busca da efetividade da norma, e, em última análise, com o ideal de justiça perseguido pelo jurista, cujo objetivo se insere entre os fundamentos do presente trabalho, que:

ultrapassada a fase de um certo deslumbramento com a redescoberta dos princípios como elementos normativos, o pensamento jurídico tem se dedicado à elaboração

permeável a valores jurídicos suprapositivos, no qual as idéias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central. A mudança de paradigma nessa matéria deve especial tributo às concepções de Ronald Dworkin e aos desenvolvimentos a ela dados por Robert Alexy. A conjugação das idéias desses dois autores dominou a teoria jurídica e passou a constituir o conhecimento convencional na matéria.” (Ibid., p. 292. Nota de rodapé cita: Ronald Dworkin, *Taking rights seriously*, 1997 (a 1ª edição é de 1977). O texto seminal nessa matéria, do próprio Dworkin, foi “The model of rules”, *University of Chicago Law Review*, 35/14 (1967). Outra nota cita: Robert Alexy, *Teoria de los derechos fundamentales*, 1997 (a 1ª ed. do original *Theorie der Grundrechte* é de 1986).

⁶³ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 291.

⁶⁴ Ibid., p. 293.

⁶⁵ Ibid. Com apoio na obra de Robert Alexy, *Teoria de los derechos fundamentales*, 1997.

teórica das dificuldades que sua interpretação e aplicação oferecem, tanto na determinação do seu conteúdo quanto no de sua eficácia. A ênfase que se tem dado à teoria dos princípios deve-se, sobretudo, ao fato de ser nova e de apresentar problemas ainda irresolvidos. O modelo tradicional, como já mencionado, foi concebido para a interpretação e aplicação de regras. É bem de ver, no entanto, que o sistema jurídico ideal se consubstancia em uma distribuição equilibrada de regras e princípios, nos quais as regras desempenham o papel referente a *segurança jurídica* – previsibilidade e objetividade das condutas – e os princípios, com sua flexibilidade, dão margem à realização da *justiça* no caso concreto.⁶⁶

No que diz respeito às potencialidades que oferecem para a atuação do intérprete constitucional, complementa Luís Roberto Barroso, que há consenso da doutrina de que “princípios e regras desfrutam igualmente do *status* de norma jurídica e integram, sem hierarquia, o sistema referencial do intérprete.”⁶⁷

Relativamente aos critérios distintivos, destaca três deles, quais sejam: o conteúdo, a estrutura normativa e as particularidades da aplicação.

No que se refere ao *conteúdo*, salienta que os princípios apresentam-se como normas que identificam valores a serem preservados (isonomia, moralidade, etc.) ou fins a serem alcançados (justiça social, redução de desigualdades e outros), ao passo que as regras se limitam a traçar uma conduta.

Sob o prisma da *estrutura* normativa, tem-se que os princípios envolvem racionalização, porquanto indicam fins, *estados ideais* perseguidos, enquanto que as regras normalmente não exigem um processo de racionalização mais sofisticado, na medida em que o efeito se produz quando ocorre o fato previsto em abstrato.⁶⁸

Por fim, quanto à aplicação, os princípios, por conter uma maior carga valorativa, um fundamento ético, uma dimensão de peso ou importância, pressupõem escolhas fundamentadas por parte do intérprete, a ensejar a aplicação, predominantemente, mediante a *ponderação* de valores,⁶⁹ diferentemente das regras, cuja aplicação normalmente ocorre por simples *subsunção*.

⁶⁶ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 293-294.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 294.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 294-297.

⁶⁹ Relativamente à ponderação de valores, ligada especialmente à demonstração de utilização de fundamento racional para legitimar a atuação do intérprete, como técnica de decisão jurídica, mediante o balanceamento e sopesamento de interesses, bens valores ou normas, Luís Roberto Barroso a distingue em três etapas, a primeira, na qual “cabe ao intérprete detectar no sistema as normas relevantes para a solução do caso, identificando eventuais conflitos entre elas”; a segunda, em que deverá “examinar os fatos, as circunstâncias concretas do caso e sua interação com os elementos normativos”; e uma terceira, na qual a ponderação se singulariza, em oposição à subsunção, fase dedicada à decisão, em que “os diferentes grupos de normas e a

Quanto aos princípios, considera Luís Roberto Barroso que pode ocorrer, ainda, uma dificuldade adicional:

o fim a ser atingido ou o estado ideal a ser transformado em realidade pode não ser objetivamente determinado, envolvendo uma integração subjetiva por parte do intérprete. Um princípio tem um sentido e alcance mínimos, um núcleo essencial, no qual se equiparam às regras. A partir de determinado ponto, no entanto, ingressa-se em um espaço de indeterminação, no qual a demarcação de seu conteúdo estará sujeita à concepção ideológica ou filosófica do intérprete. Um exemplo é fornecido pelo princípio da dignidade da pessoa humana. Além de não explicitar os comportamentos necessários para realizar a dignidade humana – esta, portanto, é a primeira dificuldade: descobrir os comportamentos – poderá haver controvérsia sobre o que significa a própria dignidade a partir de um determinado conteúdo essencial, conforme o ponto de observação do intérprete.⁷⁰

Apreendido o aspecto que interessa a esta investigação, a propósito da norma constitucional e sua interpretação hodierna, em especial no tocante ao enfoque a ser conferido aos princípios constitucionais e sua função como verdadeira mola propulsora na persecução dos ideais de justiça no campo da tributação, impõe-se seguir um passo adiante.

Nesse compasso, a questão que se coloca é: até que ponto a informação pode ser compreendida como um princípio jurídico-constitucional e qual a relevância de sua efetivação no âmbito tributário?

É o que se procura examinar ao longo deste estudo.

3.2.

O conteúdo constitucional do direito-dever de informação

A informação como elemento de valor no campo tributário perpassa pela análise do próprio direito-dever de informação desde o ponto de vista de todo o sistema constitucional, para, assim, uma vez reconhecido no seu aspecto geral, conduzir-se o exame para a área específica do Direito Tributário.

repercussão dos fatos do caso concreto estarão sendo examinados de forma conjunta, de modo a apurar os pesos que devem ser atribuídos aos diversos elementos em disputa e, portanto, o grupo de normas que deve preponderar no caso.” A temática, tal como a da *teoria da argumentação*, também tratada pelo autor, de estreita ligação com a técnica da ponderação de valores, porquanto relacionada à fundamentação racional das decisões e com reflexos na correção, validade e legitimidade da decisão proferida, não será aqui desenvolvida, por não se relacionar aos objetivos específicos do presente estudo. (BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 298 et. seq.).

⁷⁰ Ibid., p. 295.

Com o desenvolvimento tecnológico, a informação passou a receber a tutela jurídica, inclusive em razão da necessidade de se regular as relações e situações decorrentes do seu uso.

Como exposto por Luis Gustavo Grandinetti Castanho de Carvalho:

Enquanto a informação circulava lentamente, enquanto a informação não ocupava tantos os afazeres do homem, enquanto a informação quase nada alterava o curso normal da vida em sociedade, enquanto a informação era recebida por pequena parcela da população, enfim, enquanto a informação não era determinante para traçar o rumo da vida em sociedade, era natural que a doutrina não se preocupasse mesmo com o seu aspecto jurídico. Na medida em que o avanço tecnológico permite uma inacreditável rapidez na sua circulação, ao mesmo tempo em que massifica a sua divulgação, a informação passa a ter uma relevância jurídica antes não reconhecida.⁷¹

E o interesse jurídico da informação reside exatamente na sua capacidade de influenciar as decisões do indivíduo, tanto de caráter pessoal como de natureza social.

A informação não teria qualquer valor jurídico se não estivesse visceralmente vinculada à capacidade de discernimento e de comportamento do homem. É justamente para proteger a sua capacidade de reflexão que se propõe o Direito de Informação.

A essência da informação é a realidade, a objetividade, não a ilusão. Sobre a informação o homem reflete e decide. Na ilusão sua reflexão é viciada, é falsa, sua vontade é deturpada. O direito cuida para que isso não aconteça, para que o homem disponha de instrumentos seguros para receber informação real, de modo a poder refletir e decidir com segurança.⁷²

O texto constitucional brasileiro prevê, expressamente, o acesso à informação, com destaque para o art. 5º, inciso XIV,⁷³ de sentido mais amplo, e o inciso XXXIII,⁷⁴ do mesmo dispositivo, relacionado à obtenção de informações junto aos órgãos públicos. A tutela de informações de caráter pessoal é assegurada

⁷¹ CARVALHO, L.G.G.C. de. A informação como bem de consumo. *Revista de Direito do Consumidor*, n. 41, p. 253-262, jan/mar 2002.

⁷² *Ibid.*

⁷³ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XIV: “é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional.”

⁷⁴ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXIII: “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.”

por meio de *habeas data*, conforme inscrito no inciso LXXII,⁷⁵ o que denota a importância conferida ao tema pelo constituinte.

Também ao tratar da comunicação social, no art. 220, a Constituição Federal é explícita quanto ao direito à informação, especialmente para garantir a sua liberdade e proibir a sua restrição.⁷⁶

Além destas disposições expressas, várias outras passagens do texto constitucional se imbricam com o direito-dever de informação, como se infere das afirmativas de que “é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato”⁷⁷ e “é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença”,⁷⁸ além do direito à educação, consagrado no art. 205, o qual tem como objetivo o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

O art. 206, ao indicar os princípios nos quais se baseia o ensino, dispõe, em seu inciso II, que um deles é a “liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber”, o que somente se concebe com a troca de experiências e com o adequado trato das informações, que, ao longo do tempo, acabam por formar o arcabouço individual do conhecimento e a integração cultural da comunidade.

O direito à informação, assim, se evidencia no campo da comunicação, do consumo e da cultura em geral, e se insere como instrumento do exercício da cidadania.

A respeito do direito da comunicação, Paulo Luiz Netto Lôbo salienta que, sob a perspectiva do direito fundamental da liberdade de expressão, trata-se de um direito oponível ao Estado, e a qualquer pessoa, de não ter impedido o acesso e a

⁷⁵ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LXXII: “conceder-se-á *habeas data*: a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público; b) para a retificação de dados, quando não se preferir fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo.”

⁷⁶ Constituição Federal de 1988, art. 220: “A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.”

§ 1º “Nenhuma lei conterà dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV.”

§ 2º “É vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística.”

⁷⁷ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso IV.

⁷⁸ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso IX.

transmissão de informação, tanto para quem transmite como para quem recebe a comunicação. Configura-se em direito sensível ao autoritarismo político, enquadrável entre os direitos fundamentais de primeira geração, direitos de liberdade ou direitos a prestação negativa e que, em sentido estrito, relaciona-se com o direito de procurar, receber, compartilhar e publicar informações.⁷⁹

Na esfera exclusiva do direito do consumidor, entretanto, diz o nominado autor, “é direito à prestação positiva oponível a todo aquele que fornece produtos e serviços no mercado de consumo. Assim, não se dirige negativamente ao poder político, mas positivamente ao agente da atividade econômica.”⁸⁰

A tutela jurídica da informação no campo consumerista firma-se já em bases bastante sólidas, e se constitui em um dos pilares do sistema de proteção do consumidor, como adiante detalhado, em evidente amostra de que o dever de informação adquire contornos cada vez mais relevantes na atualidade, daí a necessidade de sua evolução também no âmbito das relações fisco-contribuinte, como instrumento para o desvanecimento de presunções tributárias incrustadas na consciência coletiva, cuja tarefa, árdua e demorada, é imperativo para a melhoria do sistema tributário.

No contexto da cultura, de um modo geral, a informação exerce papel fundamental no aprimoramento do conjunto de conhecimentos do indivíduo e da sociedade, permitindo uma diversidade de oportunidades antes inimagináveis.

É verdade que as mudanças nos processos educativos, ocorridas ao longo do tempo, especialmente sob a influência do fenômeno da globalização, são objeto de

⁷⁹ LÔBO, P. L. N. A informação como direito fundamental do consumidor. *Jus Navegandi*. Disponível: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2216>> Acesso em: 04 mar. 2005.

⁸⁰ Ao esclarecer sobre o enquadramento do direito do consumidor como espécie do gênero direitos, Paulo Luiz Netto Lôbo entende que tais direitos, entre eles o direito à informação, “inserir-se nos direitos fundamentais de terceira geração e somente foram concebidos tais nas últimas décadas do século XX. E apenas foi possível quando se percebeu a dimensão humanística e de exercício de cidadania que eles encerram, para além das concepções puramente econômicas. Com efeito – diz – as teorias econômicas sempre viram o consumidor como ente abstrato, despersonalizado, como elo final da cadeia de produção e distribuição. O *homo oeconomicus* simboliza o distanciamento da realidade existencial do ser humano que consome. Não é sujeito; é apêndice e objeto, somente identificável mediante o consumo. No mundo atual, até mesmo suas necessidades podem ser artificialmente provocadas pelo monumental aparato publicitário que cerca os produtos e serviços lançados no mercado. A dissolução da pessoa humana em apenas consumidor bem demonstra o distanciamento da ótica economicista dos valores que plasmaram a opção jurídica. O direito do consumidor recuperou a dimensão humana do consumidor, na medida em que o afirma como sujeito, titular de direitos constitucionalmente protegidos.” (Ibid.)

questionamentos e análises ainda sem resposta,⁸¹ em razão dos inúmeros fatores relacionados ao tema e porque se trata de um “processo” em andamento e que abrange a globalização cultural, a implicar em conseqüências imprevisíveis em vários planos, inclusive nos da democracia e da soberania.

Mas é impossível falar-se em cultura, na atualidade, sem reconhecer que todo o conjunto educativo e de conhecimento restou alterado e expandido por novas formas de interação e meios de comunicação globais.

⁸¹ Em capítulo introdutório à obra que reúne artigos de vários autores internacionais, voltada a analisar criticamente a influência da globalização sobre a política educacional em vários Estados ao redor do mundo, Nicholas C. Burbules e Carlos Alberto Torres destacam que a educação, historicamente caracterizada, na perspectiva do Iluminismo, por um processo personalizado, e, mesmo quando, mais tarde, foi moldada como instituição pública, manteve a noção de responsabilidade local e familiar na formação, em sistemas organizados de educação sob a égide de um Estado-nação, que controla e financia o processo de ensino, sofre, atualmente, conseqüências sérias resultantes dos processos de globalização na transformação do ensino e da aprendizagem. Os padrões de reestruturação econômica global, surgidos no final da década de 1970, ocasionaram a implementação de políticas neoliberais em muitas nações, levando a um rompimento do consenso em torno da viabilidade e valor do Estado de bem-estar social. A reestruturação econômica refletiu uma tendência mundial, resultante de vários fatores, tais como o surgimento de novas relações e acordos comerciais entre as nações e entre setores sociais de cada país, a crescente internacionalização do comércio, a reestruturação do mercado de trabalho, com a substituição de salários fixos por remunerações por trabalhos realizados, a ascensão de novas forças de produção e de novas áreas, em especial pelo desenvolvimento da informação e dos serviços, processo que se refletiu em profunda crise fiscal, com a conseqüente redução do Estado de bem-estar social e crescente privatização dos serviços sociais, de saúde, habitação e da educação. Os Estados passam a se internacionalizar, na medida em que suas políticas públicas se ajustam aos ritmos da nova ordem mundial. O Estado neoliberal caracteriza-se por reduções drásticas em gastos sociais, pela destruição desenfreada do ambiente, por revisões regressivas no sistema fiscal, limites frouxos para o crescimento empresarial, ataques amplos contra o trabalho organizado e mais gastos com "infra-estrutura" militar. O processo de privatização atinge a educação, o que se percebe, por exemplo, no fato de que grandes empresas criam programas educacionais pós-secundários e vocacionais próprios. As mudanças nos níveis econômico, político e cultural da sociedade tendem a promover e reforçar uma perspectiva mais global sobre as políticas sociais, inclusive as educacionais, e o Estado-nação tenta se equilibrar em quatro imperativos: (1) respostas ao capital transnacional; (2) respostas a estruturas políticas globais (por exemplo, a Organização das Nações Unidas e outras organizações não-governamentais); (3) respostas às pressões e demandas domésticas, de modo a manter a própria legitimidade política; e (4) respostas a suas necessidades e seus interesses internos. Na relação entre o Estado e a educação, os autores anotam que a versão neoliberal da globalização, em termos educacionais, implementada e ideologicamente defendida por organizações bilaterais, multilaterais e internacionais, reflete-se em uma agenda educacional que privilegia, se não impõe de modo direto, certas políticas de avaliação, financiamento, padrões, formação de professores, currículos e testes. Apontam, ainda, para os vários dilemas da globalização, resultantes de suas características positivas, de um lado, e negativas, de outro, as quais também se refletem no campo educacional, fazendo surgir debates quanto ao papel da pesquisa-ação participativa, da educação popular e da luta democrática multicultural, para concluir que, em termos de políticas e práticas educacionais não há ainda uma resposta única e que a educação pública encontra-se em uma encruzilhada, pois, se permanecer estagnada, corre o risco de ser cada vez mais substituída por influências educacionais que não são justificáveis perante o domínio e o controle público, colocando em jogo nada menos do que a sobrevivência da forma democrática de governo e o papel da educação pública. (BURBULES, N.C. e TORRES, C.A. Globalização e educação: uma introdução. In: BURBULES, N.C. e TORRES, C.A. (Org.), *Globalização e educação: perspectivas críticas*, p. 11-26).

Importante destacar, no aspecto estritamente jurídico, para a distinção doutrinária entre informação e expressão de idéias ou pensamentos, em especial para fixar o seu traço marcante: a veracidade e a imparcialidade da informação.

Salienta Luis Gustavo Grandinetti Castanho de Carvalho, que:

é, justamente, em razão dessa distinção fundamental que se deve pensar em um direito de informação que seja distinto em sua natureza da liberdade de expressão. Enquanto a expressão de uma idéia, uma opinião, um pensamento, não encontra, necessariamente, qualquer apego aos fatos, à veracidade, à imparcialidade, atributos que não lhe cumpre preencher, a informação, como bem jurídico que é, não pode ser confundida como simples manifestação do pensamento. Quem veicula uma informação, ou seja, quem divulga a existência, a ocorrência, o acontecimento de um fato, de uma qualidade, ou de um dado, deve ficar responsável pela demonstração de sua existência objetiva, despida de qualquer apreciação pessoal.⁸²

O jurista enfatiza a relevância dessa diferenciação na circunstância de que “o receptor da informação necessita do fato objetivamente ocorrido para estabelecer a sua cognição pessoal e para que possa elaborar a sua percepção sobre o mesmo fato, de modo a formar sua convicção sem qualquer interferência.”⁸³

Para os fins deste estudo, pois, está a se falar no direito de informação com essa nota mais acentuada, não como simples expressão de pensamento elaborado por outrem, sem influência na formação de convicção própria do indivíduo, mas como instrumento capaz de atuar no processo de elaboração das decisões e, por isso mesmo, de alterar o comportamento.

O direito de informação, assim considerado, é conceituado, ainda por Luis Gustavo Grandinetti Castanho de Carvalho, como sendo

um sub-ramo do direito civil, com assento constitucional, que regula a informação pública de fatos, dados ou qualidades referentes à pessoa, sua voz ou sua imagem, à coisa, a serviço ou a produto, por um número indeterminado e potencialmente grande de pessoas, de modo a poder influir no comportamento humano e a contribuir na sua capacidade de discernimento e de escolha, tanto para assuntos de interesse público como para assuntos de interesse privado, mas com expressão coletiva.⁸⁴

O autor acrescenta, ainda, que quatro espécies relevantes de mensagens inserem-se no direito de informação, quais sejam: “à informação publicitária, a

⁸² CARVALHO, L.G.G.C. de. A informação como bem de consumo. *Revista de Direito do Consumidor*, n. 41, p. 253-262, jan/mar 2002.

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ *Ibid.*

informação oficial ou governamental, a informação de dados pessoais automatizados ou não e a informação jornalística.”⁸⁵

Ao âmbito tributário interessa, especialmente, a informação oficial ou governamental, muito embora não se excluam as demais espécies, enquanto passíveis de influenciar na vida do cidadão, marcadamente no seu comportamento como contribuinte, seja na sua condição de consumidor, sujeito, portanto, à informação publicitária ou outras do gênero, como no exercício dos seus direitos de cidadania ou na posição de destinatário dos veículos de comunicação.

3.3.

A informação no direito consumerista – um paralelo

Na seara do Direito do Consumidor construiu-se um arcabouço de sustentação bastante completo a respeito da informação como bem jurídico tutelado em favor do consumidor.

Ao dispor sobre a Política Nacional de Relações de Consumo, a Lei n° 8.078, de 11 de setembro de 1990,⁸⁶ expõe, como um dos seus objetivos, a transparência, e fixa, no art. 4º, inciso IV, entre os princípios a serem observados, a “educação e informação de fornecedores e consumidores, quanto aos seus direitos e deveres, com vistas à melhoria do mercado de consumo”.

Cláudia Lima Marques refere que, no direito consumerista, há um novo princípio básico norteador da formação dos contratos entre consumidores e fornecedores, instituído pelo art. 4º, *caput*, do CDC, o da *transparência*, cuja idéia central

é possibilitar uma aproximação e uma relação contratual mais sincera e menos danosa entre consumidor e fornecedor. Transparência significa informação clara e correta sobre o produto a ser vendido, sobre o contrato a ser firmado, significa lealdade e respeito nas relações entre fornecedor e o consumidor, mesmo na fase pré-contratual, isto é, na fase negocial dos contratos de consumo.⁸⁷

⁸⁵ CARVALHO, L.G.G.C. de. A informação como bem de consumo. *Revista de Direito do Consumidor*, n. 41, p. 253-262, jan/mar 2002.

⁸⁶ Código de Defesa do Consumidor.

⁸⁷ MARQUES, C.L. *Contratos no código de defesa do consumidor: o novo regime das relações contratuais*. 4a. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 594-595.

Para a autora, o princípio “concretiza a idéia de reequilíbrio de forças nas relações de consumo, em especial na conclusão dos contratos de consumo, imposto pelo CDC como forma de alcançar a almejada justiça contratual.”⁸⁸

É que o ideal de transparência, esclarece, acaba por inverter os papéis tradicionais nas relações de consumo, na medida em que o consumidor, que costumeiramente se encontrava na posição ativa e menos confortável, e, portanto, se via obrigado a atuar, informar-se, perguntar, conseguir conhecimentos técnicos para realizar um bom negócio, passou para a posição de detentor de um direito subjetivo de informação, enquanto aquele que se encontrava na posição passiva, o fornecedor, ocupou a condição de sujeito de um dever da conduta ativa de bem informar o consumidor.⁸⁹

Em raciocínio voltado ao campo tributário, importa ressaltar, desde logo, que é perfeitamente aplicável, também ao contexto da relação jurídico-tributária, a noção de que a transparência se apresenta como um requisito indispensável para o aprimoramento dessa relação, inclusive para que se atue no sentido de dissipar as presunções que a prejudicam, contribuindo, assim, para a melhoria de todo o sistema tributário e para a aproximação dos ideais de justiça, em benefício da sociedade como um todo.

Retomando a análise específica do direito de informação no campo do consumo, relembre-se que o tema mereceu proeminência por parte do legislador infraconstitucional. Assim:

Art. 6º São direitos básicos do consumidor:

(...)

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

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

(...).

Em obra comentada pelos autores do anteprojeto, José Geraldo Brito Filomeno esclarece que a educação do consumidor, referida no dispositivo legal, abrange, de um lado, a *educação formal*, ministrada desde o primeiro grau de escolas públicas ou privadas, nas diferentes disciplinas afins, e, de outro, a

⁸⁸ MARQUES, C.L. *Contratos no código de defesa do consumidor*, p. 598-599.

⁸⁹ *Ibid.*, p. 596-597.

educação informal, a cargo dos próprios fornecedores, por meio da informação adequada do consumidor sobre as características dos produtos e serviços colocados no mercado, ou a serem postos à sua disposição.⁹⁰

Ressalta, ainda:

É indispensável, por conseguinte, que haja uma *ligação permanente*, ou um elo de comunicação constante entre fornecedores/consumidores para que esses últimos possam efetivamente ter acesso às informações sobre os produtos e serviços. Cabe igual responsabilidade aos *órgãos públicos* de proteção e defesa dos consumidores bem como às *entidades privadas*, no sentido de promoverem debates, simpósios sobre os direitos dos consumidores, pesquisas de mercado, edição de livretos e cartilhas, enfim, tudo que esteja à sua disposição para bem informar o público consumidor.⁹¹

O autor enfatiza a importância de se reforçar a comunicação entre as partes na relação de consumo, salientando que o trabalho educativo não se limita a alertar os consumidores sobre os eventuais perigos representados à sua saúde, mas objetiva, também, garantir ao consumidor *liberdade de escolha e igualdade de contratação*, mediante a prévia informação sobre as condições contratuais, evitando a posterior surpresa em face de alguma cláusula potestativa ou abusiva.⁹²

Relativamente ao inciso III, do art. 6º, da Lei nº 8.078/90, José Geraldo Brito Filomeno afirma que o dispositivo visa explicitar o inciso II, na medida em que se refere expressamente a especificações corretas de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos dos produtos e serviços.

Trata-se, portanto, conclui ele, de responsabilidade atribuída ao fornecedor de bens e serviços de “*informar* bem o público consumidor sobre todas as características importantes de produtos e serviços, para que aquele possa adquirir produtos, ou contratar serviços, sabendo exatamente o que poderá esperar deles.”⁹³

Segundo Paulo Luiz Netto Lôbo, a origem do dever de informar tem raiz no tradicional princípio da boa-fé objetiva e encontra esteio na expectativa daquele

⁹⁰ GRINOVER, A. P. [et al.] *Código brasileiro de defesa do consumidor*. comentado pelos autores do anteprojeto. 6a. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999, p. 124.

⁹¹ Ibid.

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid, p. 125.

que atua, no sentido de que o comportamento do outro seja fundado na lealdade, na probidade, na confiança, na ausência de intenção lesiva ou prejudicial.⁹⁴

No direito comum dos contratos, diz ele, a boa-fé objetiva é implícita e decorre da confiança que rege a conduta ou comportamento reconhecível no mundo social. Tal princípio foi “refuncionalizado” no direito do consumidor, assumindo dimensão de cláusula geral, a servir de parâmetro de validade dos contratos de consumo, em especial quanto às condições gerais dos contratos. O dever de informar assumiu, na evolução do direito consumerista, feição cada vez mais objetiva, para se transformar no corresponsivo do direito à informação, como direito fundamental, e se elevar a condicionante e determinante do conteúdo da prestação principal do fornecedor.⁹⁵

No art. 8º, da Lei nº 8.078/90, a abordagem da informação está relacionada à saúde e segurança do consumidor, ante os eventuais riscos dos produtos e serviços colocados no mercado, além dos considerados normais e previsíveis pela natureza e fruição. O dispositivo determina a obrigação dos fornecedores de prestar as informações necessárias e adequadas a respeito, encargo que incumbe ao fabricante quando se tratar de produto industrial.⁹⁶

Ainda em tema de segurança e saúde do consumidor, o art. 9º, do ordenamento em exame, dispõe sobre a obrigação do fornecedor de produtos e serviços potencialmente nocivos ou perigosos de “informar, de maneira ostensiva e adequada, a respeito da sua nocividade ou periculosidade, sem prejuízo da adoção de outras medidas cabíveis em cada caso concreto.”

Zelmo Denari aponta a distinção entre as disposições, entendendo que, enquanto o art. 8º regula os fornecimentos que acarretam riscos normais e previsíveis aos consumidores, o art. 9º supõe a exacerbação desses riscos.

⁹⁴ LÔBO, P. L. N. A informação como direito fundamental do consumidor. *Jus Navegandi*. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2216>> Acesso em: 04 mar. 2005.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Em explicitação dos deveres do fabricante, referidos no parágrafo único do dispositivo, Zelmo Denari esclarece que “a situação jurídica subjetiva passiva do consumidor corresponde a uma expectativa de boa qualidade das informações, vale dizer, de informações claras e precisas a respeito do bem ou serviço fornecido”, as quais, na letra da lei, devem ser fornecidas por meio de “impressos apropriados que devam acompanhar o produto”, responsabilidade que, nas hipóteses de recondicionamento de produtos ou fornecimento de serviços, cabe aos comerciantes e aos prestadores de serviços, respectivamente, que poderão fazê-lo por quaisquer meios informativos para esclarecimento dos consumidores. (GRINOVER, A. P. [et al.], *Código brasileiro de defesa do consumidor*, p. 145).

No caso dos produtos e serviços potencialmente nocivos ou perigosos, esclarece, sobre a natureza da informação, que

o fornecedor deverá informar de maneira ostensiva e adequada a respeito da respectiva nocividade ou periculosidade.

Uma informação é *ostensiva* quando se exterioriza de forma tão manifesta e translúcida que uma pessoa, de mediana inteligência, não tem como alegar ignorância ou desinformação. É *adequada* quando, de uma forma apropriada e completa, presta todos os esclarecimentos necessários ao uso ou consumo de produto ou serviço.⁹⁷

O direito do consumidor à informação, agora relacionado à publicidade e à oferta e apresentação de produtos ou serviços, está regulamentado expressamente nos artigos 30⁹⁸ e 31,⁹⁹ da Lei nº 8.078/90, orientadores das práticas comerciais, em especial a oferta de produtos e serviços.

Ao analisar o conteúdo do art. 30, do Código, salienta Antônio Herman de Vasconcellos e Benjamin, outro dos autores do anteprojeto, que o dispositivo tem inspiração francesa,¹⁰⁰ e dele se extrai, como ponto essencial, o princípio da vinculação, o qual se constitui em um dos princípios informadores do *marketing*, em qualquer de suas modalidades, e que, apesar de inserido na seção da oferta, é aplicável, também, à publicidade.¹⁰¹

O jurista aponta dois requisitos básicos necessários para a atuação do princípio da vinculação. O primeiro é a “exposição”, no sentido de que a simples proposta, ainda que colocada no papel, não obriga o fornecedor se não chegar ao conhecimento do consumidor. O segundo é a precisão da oferta feita mediante

⁹⁷ GRINOVER, A. P. [et al.], *Código brasileiro de defesa do consumidor*, p. 145-146.

⁹⁸ Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, art. 30: “Toda informação ou publicidade, suficientemente precisa, veiculada por qualquer forma ou meio de comunicação com relação a produtos e serviços oferecidos ou apresentados, obriga o fornecedor que a fizer veicular ou dela se utilizar e integra o contrato que vier a ser celebrado.”

⁹⁹ Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, art. 31: “A oferta e apresentação de produtos ou serviços devem assegurar informações corretas, claras, precisas, ostensivas e em língua portuguesa sobre suas características, qualidades, quantidade, composição, preço, garantia, prazos de validade e origem, entre outros dados, bem como sobre os riscos que apresentam à saúde e segurança dos consumidores.”

¹⁰⁰ A inspiração francesa decorre, segundo Benjamin, do art. 95, do *Projet* francês, pelo qual, “*toute information ou publicité suffisamment précise engage le professionnel qui la fournit ou qui l'utilise*” (GRINOVER, A. P. [et al], op. cit., p. 226).

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 226-227.

informação ou publicidade, o que implica em que o simples exagero (*puffing*), não obriga o fornecedor.¹⁰²

Sobre o aspecto da precisão, Antônio Herman de Vasconcellos e Benjamin destaca, também:

Não é qualquer informação que vincula o fornecedor. Tem ela que conter uma qualidade essencial: a precisão. Só que não se trata de uma precisão absoluta, aquela que não deixa dúvidas. O Código contenta-se com uma *precisão suficiente*, vale dizer, com um *mínimo* de concisão.

É exatamente por lhe faltar essa precisão mínima que o exagero (*puffing*), geralmente, não tem força vinculante. Claro que a precisão mínima é sempre analisada em relação ao destinatário da oferta. Havendo potencial persuasivo, já não mais estamos diante de simples exagero.

O direito evolui no sentido de eliminar, por inteiro, os exageros – sem fundamentação material ou científica – da comunicação mercadológica. São eles, inegavelmente, elementos perturbadores das relações de consumo e aumentam, sem qualquer benefício em contrapartida, os riscos e insegurança do consumidor como destinatário do *marketing*.¹⁰³

A se pensar na informação no contexto da tributação, é preciso ressaltar, por óbvio, as especificidades do direito consumerista, o que não afasta, entretanto, a noção essencial de que também quanto aos aspectos tributários que envolvem o consumo, a informação prestada deve supor clareza e precisão, a fim de que o contribuinte, que se confunde em geral com o consumidor, tenha acesso a dados que poderão, inclusive, influenciar em sua escolha pela aquisição de determinado bem ou na contratação de um serviço, por exemplo, ou, então, em uma análise mais ampla, influir no seu comportamento como contribuinte enquanto parte na relação jurídico-tributária em face do fisco.

Em exame do art. 31, do Código do Consumidor, Antônio Herman de Vasconcellos e Benjamin assinala, no contexto estrito do consumo, a existência de dois tipos básicos de informação, um relacionado ao momento que precede a contratação (*pré-contratual*) e outro ligado ao momento da formalização do ato de consumo (*contratual*), como estágios do *iter* da comunicação que, embora

¹⁰² Referindo-se ao *puffing*, o autor cita o caso de expressões exageradas, que não permitem verificação objetiva, como “o melhor sabor”, “o mais bonito”, “o maravilhoso”, com a ressalva de que até essas expressões, por vezes, revestem-se de precisão, vinculando, então, o anunciante, como ocorre, em geral, em relação ao preço, como no exemplo do fornecedor que afirma ter “o melhor preço da capital” ou “a garantia mais completa do mercado”. (GRINOVER, A. P. et al. *Código brasileiro de defesa do consumidor*, p. 227-228).

¹⁰³ *Ibid.* p. 228.

distintos, têm o objetivo único de “preparar o consumidor para um ato de consumo verdadeiramente consentido, livre, porque fundamentado em informações adequadas.” Destaca que, na esfera consumerista, a fase pré-contratual, porque preparatória, tem maior relevância em tema de informação, pela potencialidade de influir na decisão a ser efetivamente tomada pelo consumidor.¹⁰⁴

O dever de informar, nesse sentido, não se limita ao mero controle da enganiosidade e abusividade da informação, mas pressupõe que o fornecedor cumpra seu dever de informação positiva, para a mais completa e exata orientação do consumidor. O Estado, por sua vez, “intervém para assegurar, em face da falha de funcionamento do mercado, que os consumidores recebam informações adequadas que os habilitem a exercer, de maneira consciente e livre, suas opções de consumo.”¹⁰⁵

A exposição do conteúdo essencial do direito de informação aplicado ao âmbito do consumidor permite traçar um paralelo desse mesmo direito, visto desde o ângulo da tributação e das respectivas relações, tanto no que tange ao dever dos órgãos públicos de prestar informações em geral e de praticar os seus atos de forma transparente, como no que se refere à estrita relação fisco-contribuinte, manifestada por ocasião do atendimento de um caso em particular.

Conforme exposto por Rizzato Nunes, a doutrina classifica o direito de informação em três espécies básicas, quais sejam: o direito de informar, o direito de se informar e o direito de ser informado.¹⁰⁶

O *direito de informar* está fundamentado no art. 220,¹⁰⁷ da Constituição Federal, com apoio no art. 5º, inciso IX,¹⁰⁸ e se constitui em prerrogativa constitucional, concedida às pessoas físicas e jurídicas, no tocante à manifestação do pensamento, à criação, à expressão e à prestação de informações em geral, e que encontra limites no próprio texto constitucional.

¹⁰⁴ GRINOVER, A. P. [et al]. *Código brasileiro de defesa do consumidor*, p. 239-240.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p. 240-241.

¹⁰⁶ NUNES, R. *Comentários ao código de defesa do consumidor*. 2a. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 51 et. seq.

¹⁰⁷ Constituição Federal de 1988, art. 220, *caput*: “A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.”

¹⁰⁸ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso IX: “é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou de licença.”

O *direito de se informar*, por sua vez, é prerrogativa concedida às pessoas, assegurada pelo art. 5º, inciso XIV,¹⁰⁹ e decorre da existência da informação e do conseqüente direito de se obter acesso à informação mesma, sujeito, também, à limitações previstas no próprio dispositivo, quanto ao sigilo da fonte, se necessário ao exercício profissional, como em outros incisos do art. 5º, em especial o inciso X¹¹⁰ e o XXXIII,¹¹¹ além de, por outro lado, estar protegido por remédios próprios para garantir o seu exercício, como o *habeas data*, previsto no art. 5º, inciso LXXII,¹¹² porquanto se trata de direito subjetivo cujo exercício pressupõe a possibilidade de exigência em face de alguém.

Por fim, o *direito de ser informado* encontra sustento no art. 5º, inciso XXXIII, já referido, bem assim no art. 37, *caput*,¹¹³ da Constituição Federal

Rizzato Nunes assinala que, da leitura dos dois dispositivos se deflui que

os órgãos públicos têm não só a obrigação de prestar informações como a de praticar seus atos de forma transparente, atendendo ao princípio da publicidade. A exceção fica por conta das hipóteses em que o sigilo seja necessário para o resguardo da segurança da sociedade e do Estado, como acontece nos casos em que a informação possa causar pânico.

A publicidade prevista no *caput* do art. 37 impõe ao Poder Público, nos seus atos regulares, que aja aberta e transparentemente. (...)

Dessa maneira, no sistema constitucional, o dever de informar – donde decorre o direito de ser informado – está dirigido aos órgãos públicos.

Além disso, como a informação está ligada ao princípio da moralidade, é de extrair daí o conteúdo ético necessário que deve pautar a informação fornecida. E ele é o valor ético fundamental da verdade.

¹⁰⁹ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XIV: “é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional.”

¹¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso X: “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.”

¹¹¹ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXIII: “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo de lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.”

¹¹² Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LXXII: “conceder-se-á *habeas data*: a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público; b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo.”

¹¹³ Constituição Federal de 1988, art. 37, *caput*: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e, também, ao seguinte: (...).”

A informação não pode faltar com a verdade daquilo que informa de maneira alguma, quer seja por afirmação quer por omissão. Nem mesmo manipulando frases, sons e imagens, para, de maneira confusa ou ambígua, iludir o destinatário da informação.¹¹⁴

Ao exame do direito de informação e sua aplicabilidade ao contexto tributário, importa, especialmente, o *direito de ser informado*, cujo titular é o contribuinte, em contrapartida à obrigação estatal de prestar as adequadas informações de interesse individual, ou de interesse coletivo ou geral, de modo a possibilitar a solução de questões que envolvem a relação jurídico-tributária, bem como de dotar todo o sistema de maior transparência e efetividade.

Considere-se, nesse sentido, que os elementos integrantes da oferta e apresentação de produtos e serviços, no campo consumerista, contemplados no art. 31, da Lei n° 8.078/90,¹¹⁵ de que as informações prestadas pelo fornecedor sejam corretas, claras, e ostensivas, devem também caracterizar as informações prestadas em matéria tributária, inclusive pelo uso de medidas educativas.

De uma análise comparativa entre o direito de informação tal como consolidado na seara do Direito do Consumidor, e o tratamento a ser conferido ao mesmo tema no âmbito tributário, percebe-se que, em seus fundamentos básicos, é possível transpor semelhantes princípios à construção de um conjunto de valores aplicáveis à informação tributária.

Assim ocorre com a educação do contribuinte, que poderá também ser *formal* ou *informal*, aspecto perfeitamente identificável com a educação do consumidor. Aliás, ambos os processos educativos, assim considerados, em última análise, acabam por se confundir, pelo simples fato de que o consumidor também se caracteriza como contribuinte.

Nesse contexto, a educação do contribuinte pode ser verdadeira ampliação da educação do consumidor, já consagrada na legislação pátria, para abranger as informações atinentes aos aspectos tributários de determinada contratação, e, em uma visão mais ampla, o conhecimento do cidadão contribuinte sobre aspectos gerais do sistema tributário, de interesse comunitário.

¹¹⁴ NUNES, R. *Comentários ao código de defesa do consumidor*, p. 59.

¹¹⁵ Lei n°. 8.078, de 11 de setembro de 1990, art. 31: “A oferta e apresentação de produtos ou serviços devem assegurar informações corretas, claras, precisas, ostensivas e em língua portuguesa sobre suas características, qualidades, quantidade, composição, preço, garantia, prazos de validade e origem, entre outros dados, bem como sobre os riscos que apresentam à saúde e segurança dos consumidores.”

A transparência também se evidencia como característica do direito de informação analisado desde o ponto de vista do Direito Tributário, inclusive para abranger os elementos essenciais relacionados à veracidade da informação, clareza e precisão, ainda que não se fale estritamente de um produto ou serviço, e sim de atos praticados em determina relação jurídico-tributária, ou da atuação do Estado na condição de mandatário dos interesses da sociedade.

O raciocínio também é válido no sentido negativo, em especial para fixar que o Estado não deve prestar informações que não correspondam à realidade, ou se utilizar de meios que atuem de modo a iludir o contribuinte.

Em síntese, o paralelo traçado conduz à conclusão prévia de que a disciplina instituída na esfera do Direito do Consumidor, no que se refere ao direito de informação, em muito aproveita a edificação de um arcabouço de sustentação do direito de informação no circuito do Direito Tributário, com alicerce na principiologia constitucional aplicável a ambos os ramos, e em interpretação voltada ao intento de efetivação dos valores maiores que emergem da Constituição de 1988.

3.4. Os direitos fundamentais do contribuinte e a informação

O estudo dos direitos fundamentais é de amplitude inesgotável, em razão das inúmeras abordagens possíveis e dada a constante efervescência do tema, na medida em que a evolução da sociedade e o surgimento de novas questões exigem um contínuo movimento do cientista no sentido de se aprimorar os conceitos e instrumentos jurídicos de proteção do indivíduo e da sociedade.

Como uma das facetas do grande espectro dos direitos fundamentais, a análise voltada para os direitos do contribuinte tem merecido a atenção dos doutrinadores, por estar estreitamente relacionada com o exercício da cidadania e com a realização do princípio democrático.

José Augusto Delgado destaca que, na época contemporânea, em que a ciência jurídica tem voltado as suas preocupações, com o máximo de intensidade, para os direitos da cidadania, e o Estado, o homem e a sociedade se uniram na missão de fazer com que a dignidade humana e a valorização da cidadania se

firmem como expressão maior de suas atuações, não se pode deixar de lado, também, “a necessidade de serem consagrados, na doutrina, no ordenamento jurídico positivo, no campo jurisprudencial e, especialmente na prática cultural dos povos, o respeito integral pelos direitos fundamentais do contribuinte.”¹¹⁶

Considera, nessa linha, que,

na época atual, a humanidade está preocupada com os acontecimentos de desagregação da sociedade que estão aflorando, de modo assustador, neste século, pelo que os direitos fundamentais da cidadania ocupam espaço de destaque no contexto da busca de ser construído e de ser exercido um regime político democrático que, realmente, produza efeitos concretos e determine o alcance dos anseios buscados pelos que integram as camadas sociais formadoras de cada Nação.¹¹⁷

Após avaliar que não é positivo o balanço final do regime democrático do século XX,¹¹⁸ assinala que:

Urge, portanto, ser pensada uma forma de regime democrático que seja capaz de inverter esse quadro catastrófico para a humanidade. Para tanto, torna-se primordial que a ciência jurídica e a ciência política renovem os seus postulados e os seus propósitos, voltando-se para a criação de novos degraus e de novos princípios, atentando para a força cogente e imperativa que eles devem ter, colocando o cidadão com todas as suas aspirações e necessidades como sendo o centro das preocupações.¹¹⁹

De um modo geral, as reflexões postas na análise dos direitos fundamentais dos contribuintes se relacionam, principalmente, à observância do princípio da capacidade contributiva e sua relação com a carga tributária.

Ao tratar do tema, Betina Treiger Gruppenmacher anota que a denominação “Estatuto do Contribuinte” é creditada a Juan Carlos Luqui, que a utilizou, em 1953, para definir os direitos e garantias constitucionais atribuídos pela Constituição ao contribuinte. No Brasil, o Estatuto do Contribuinte é composto

¹¹⁶ DELGADO. J. A. Os direitos fundamentais do contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Ano 1, n. 3, mai./jun. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 9-10.

¹¹⁷ *Ibid.*, p. 10.

¹¹⁸ Em razão, especialmente, diz ele, de que a democracia que vigorou no século XX, “espelhou um regime político longe de se pautar na soberania popular, na liberdade eleitoral, na divisão e autonomia dos Poderes, na legalidade, na moralidade, no controle dos atos administrativos praticados pelas autoridades, no respeito à dignidade humana, à cidadania e em um sistema tributário que tenha o homem como o centro de suas preocupações”, e de que, apesar dos avanços decorrentes da instituição do regime democrático “a cidadania convive com o mais alto grau de insegurança, com a ausência quase total de proteção à saúde, à velhice, aos adolescentes, às crianças, à educação, sem a entrega de uma prestação jurisdicional adequada e com uma carga tributária que gera inquietações sociais e desníveis sociais.” (*Ibid.*, p. 12).

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 13.

pelo conjunto de preceitos contidos no art. 150, da Constituição Federal, formado pelos princípios constitucionais tributários e pelas imunidades tributárias, e tem como objetivo garantir ao cidadão a observância de seus direitos fundamentais, quando do exercício da competência tributária pelo Poder Público.¹²⁰

A autora destaca que os princípios estabelecidos no Estatuto do Contribuinte traçam os limites mínimo e máximo da tributação, consolidados nos princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco.

Nesse sentido:

O Estado social é necessariamente intervencionista. Nele, o tributo deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça. Vale-se do princípio da capacidade contributiva como meio de onerar aqueles economicamente mais favorecidos, sendo utilizado também de forma extrafiscal, criando benefícios para regiões mais pobres. Dessa forma, a observância do princípio da igualdade no tratamento atribuído ao sujeito passivo, seja na fase legislativa, seja na fiscalização e arrecadação de tributos é um forte instrumento de redistribuição de riquezas.¹²¹

A observância dos direitos fundamentais do contribuinte supõe a valorização da liberdade e do tratamento isonômico dos cidadãos como característica do Estado Democrático de Direito, no qual a atuação do Poder Público, no intento de buscar nas receitas tributárias as suas fontes principais de recursos, deve conviver com a garantia de preservação do direito de propriedade e da dignidade dos indivíduos.

Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva atua como forma de realização da moral tributária do Estado e meio para o alcance da justiça fiscal.

Entretanto, o constante “estado de reformas” vivenciado no país, em especial em tema de tributação, contribui para a mitigação do “sentimento constitucional” e, conseqüentemente, para o não atingimento dos objetivos de fazer frente aos custos públicos e realizar a redistribuição de riquezas, gerando uma espécie de círculo vicioso, no qual a má aplicação de recursos gera o

¹²⁰ GRUPENMACHER, B. T. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 1, n. 5, set./out. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 41-42. Nota de rodapé cita: LUQUI, Juan C. La Obligación Tributaria en el Derecho Argentino. *Revista de Ciencias Económicas, Centro de Estudiantes Económicas*, Buenos Aires, Año XLI. Serie II, n. 41, p. 16, 1953.

¹²¹ *Ibid.*, p. 42.

acréscimo de custos públicos, o que, por sua vez, implica na necessidade de alteração legislativa e no aumento injustificado da carga tributária.¹²²

Na clássica concepção de Aliomar Baleeiro, como causa da obrigação de pagar o tributo, ou como “razão eficaz para a tributação”, a capacidade contributiva

é o atributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para sujeito passivo da relação tributária. O ‘fato-condição’ apenas exterioriza esse atributo, revelando-o ao fisco. E outra não é a razão pela qual alguns juristas do Direito Tributário manifestam preferência pelo econômico e não pelo aspecto formal do negócio e atos jurídicos, quando estes figuram na lei do imposto.¹²³

A noção de que a causa escolhida pelo legislador como base para a tributação, consistente em uma manifestação, direta ou não, da capacidade contributiva, vislumbrada, desde Baleeiro, por razões obviamente práticas e, também, éticas, e explicada como “razão que se acentua com a evolução social”, encontra-se hoje consagrada expressamente no texto constitucional¹²⁴ e consolidada na doutrina, como parâmetro primeiro das garantias asseguradas ao contribuinte.

José Casalta Nabais, ao expor sua posição a propósito do quadro constitucional da cidadania fiscal, na atualidade, também deixa inscrito que “a medida da tributação ou o critério da igualdade em sede dos impostos não pode deixar de ser o princípio da capacidade contributiva,”¹²⁵ não obstante ressalte a existência de graus diversos de aplicabilidade do princípio,¹²⁶ conforme a natureza do tributo.

¹²² GRUPENMACHER, B. T. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, p. 46 et. seq.

¹²³ BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar: 7a. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996*. Atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 740.

¹²⁴ Constituição Federal de 1988, art. 145, § 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.”

¹²⁵ NABAIS, J. C. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, p. 106.

¹²⁶ Esclarece o tributarista luso, sobre os diferentes graus de aplicação do princípio da capacidade contributiva: “Na verdade, essa intensidade é bem maior nos impostos sobre o rendimento, especialmente no imposto pessoal sobre o rendimento, do que em sede dos impostos sobre o patrimônio, de um lado, e do que em sede dos impostos sobre o consumo, de outro. O que é particularmente visível em relação a estes últimos, em que a vigência do princípio da capacidade contributiva sofre sérios entraves derivados do facto de tais impostos se integrem

Ressalta, entretanto, que a justiça ou equidade fiscal não se satisfaz, no Estado Social, apenas com o respeito a esse princípio, mas impõe, também, a fixação de impostos progressivos, quando não a progressividade do conjunto do sistema fiscal, como exigência para a elevação da qualidade da cidadania dos mais fracos.¹²⁷

Ricardo Lobo Torres, igualmente, examina o relacionamento entre a capacidade contributiva e os direitos fundamentais do contribuinte, “consubstanciados nas imunidades, na proibição de excesso, na proteção ao mínimo existencial e nas vedações de desigualdade”, e frisa que a capacidade contributiva é o *princípio mais importante de justiça fiscal*, ao lado dos direitos humanos que criam limitações ao poder de tributar, porquanto ambos “compõem o mesmo quadro valorativo e se encontram em permanente tensão e ponderação.”¹²⁸

Klaus Tipke e Douglas Yamashita, em obra que também explora o princípio da capacidade contributiva como critério para a justa repartição tributária, expressam que

o princípio da capacidade contributiva significa: *todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos.*¹²⁹ Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.¹³⁰

Em prisma diverso, mas ligado ao tema, José Augusto Delgado aponta a relação entre a necessidade da observância dos direitos fundamentais do contribuinte e a exigência de se conter o acréscimo da carga tributária, e enfatiza a urgência de se alcançar a eficácia e efetividade dos direitos fundamentais do

no preço dos bens e serviços. Com efeito, sendo os preços fixados pelo mercado e não pelo estado, não há a possibilidade de garantir que tais impostos atinjam efectivamente a capacidade contributiva dos consumidores finais ou dos utentes dos serviços como é característica dos impostos sobre o consumo, em relação aos quais, não raro, a lei prevê mesmo a obrigação de repercussão.” (NABAIS, J. C. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDI*, p. 106.).

¹²⁷ Ibid., p. 106-107.

¹²⁸ TORRES, R. L. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, L. E. (Coord.) *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 429-456.

¹²⁹ Itálico no original.

¹³⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

contribuinte, por meio de um modelo fundado no “maior respeito à dignidade, à imagem, à propriedade, à intimidade, à liberdade do ser humano, sem se afastar, também, a guarda aos princípios da moralidade e da confiabilidade na atuação estatal.”¹³¹

Considera, deste ponto de vista:

Toda carga tributária que ultrapasse o princípio da razoabilidade em comparação com o patrimônio financeiro e econômico do contribuinte e que o impeça de desenvolver as condições de sua cidadania, em qualquer dos níveis permitidos, pessoal ou profissional, tem características de confisco.¹³²

Percebe-se, de outro ângulo, a preocupação da comunidade jurídica com a formulação de respostas aos grandes problemas sociais da atualidade, inclusive no sentido de inserção dos menos favorecidos no contexto da comunidade, mediante o acesso aos avanços científicos e o preparo para o exercício da cidadania.

E é nesse contexto que exsurge a importância da informação, da educação do contribuinte, da sua integração ao meio social, da sua conscientização quanto aos seus deveres e direitos no campo da fiscalidade, inclusive para que os direitos fundamentais do homem passem a ser “compreensíveis pelas variadas camadas sociais” e possam ser usufruídos com base em postulados fixados “de acordo com as realidades por ele vivenciadas, na época atual, no ambiente social.”¹³³

Aliás, diante do número de direitos fundamentais definidos na Constituição, e as dificuldades do jurista na sua interpretação, José Augusto Delgado salienta que tais problemas não devem servir de caminhos para diminuir o alcance interpretativo dos direitos fundamentais expressos no texto constitucional, ou implicitamente existentes. O jurista deve “é conscientizar-se da riqueza do tema e de que o seu aperfeiçoamento é absolutamente necessário para a consolidação de uma democracia participativa e voltada para atender aos anseios da cidadania.”¹³⁴

Não se pretende explorar em profundidade, no presente estudo, a complexa gama de fatores que envolvem os direitos do contribuinte, mas, sim, chamar a

¹³¹ DELGADO. J. A. Os direitos fundamentais do contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, p. 44.

¹³² *Ibid.*, p. 56. O autor acrescenta que “a jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, em seus últimos pronunciamentos, tem acenado para a fixação do entendimento de que a exigência tributária no Brasil alcança limites que não podem mais ser aumentados. É uma maneira sutil de preparar a conscientização jurídica para considerar confisco algo mais que venha impor ao contribuinte maiores responsabilidades tributárias, pela incapacidade de suportá-las.”

¹³³ *Ibid.*, p. 24 e 36.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 43.

atenção para o fato de que o direito de informação, em decorrência mesmo da grande influência que os meios de comunicação exercem atualmente sobre a população, inclusive a de baixa renda, é fator que pode servir tanto para o aprimoramento do sistema, por meio, inclusive, da implementação de processos educativos que resultem em melhoria da relação jurídico-tributária, como, por outro lado, pode facilitar a disseminação de idéias errôneas e prejudiciais ao comportamento dos contribuintes e à formação da opinião pública, ou mesmo perpetuar as já enraizadas presunções tributárias, de todo negativas para a relação fisco-contribuinte.

Exatamente no aspecto da evolução dos meios informativos e suas conseqüências no âmbito jurídico, é ainda José Augusto Delgado quem adverte, ao analisar os vários aspectos a serem considerados na formulação de um novo conceito de democracia:

Há um outro motivo que há de chamar a atenção dos cientistas jurídicos e políticos na elaboração de um novo modelo de democracia para o século XXI. É o relativo ao problema criado com o avanço das comunicações, e conseqüentemente, da velocidade e da variedade da informação.
(...)

Ora, se não for imposta uma disciplina rígida ao sistema evoluído da informação a ser adotado no século XXI, sem prejuízo da prática do direito de liberdade da imprensa, haverá, evidentemente, insuperáveis prejuízos à cidadania pelos males que sobrevirão às diversas formas dos relacionamentos econômicos, sociais, familiares e jurídicos a serem exercidos.¹³⁵

Tal preocupação envolve também os interesses do cidadão enquanto contribuinte, em especial porque, como anota Alice Mouzinho Barbosa:

O contribuinte, diante da força do Estado, é reconhecidamente vulnerável e hipossuficiente. O legislador buscou protegê-lo e resguardá-lo determinando aos fornecedores de produtos e prestadores de serviços que o façam de forma eficiente, segura e adequada, disponibilizando informações e esclarecimentos sobre os serviços prestados, mercadorias e impostos que são exigidos.¹³⁶

Mas o exercício dos direitos do contribuinte, inclusive no que tange ao desenvolvimento de suas condições de compreensão das inúmeras facetas da relação jurídico-tributária, e, outrossim, de participação nas escolhas e destinos da

¹³⁵ DELGADO, J. A. Os direitos fundamentais do contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, p. 16-17.

¹³⁶ BARBOSA, A. M. *Cidadania fiscal*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 94.

sociedade, implica em que detenha as condições de liberdade “*para*”, a qual, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “encontra sucedâneo na idéia de *condições da liberdade*, que são garantias mínimas exigidas para que possa florescer a liberdade.”¹³⁷

Perfeitamente aplicável, assim, no contexto aqui desenvolvido, a idéia complementar exposta pelo mesmo autor, de que: “De nada adianta ser titular da liberdade de expressão se não se possui a educação mínima para a manifestação de idéias”,¹³⁸ cuja paráfrase, adaptada ao tema em estudo, pode ser expressa: “De nada adianta ser titular dos direitos de contribuinte se não se possui a educação mínima e a compreensão necessária da dimensão de tais direitos e das condições para o seu exercício.”

Em síntese, a informação se constitui em importante elemento do conteúdo da vida tributária, individual e coletivamente considerada, a integrar a gama de direitos do contribuinte, inclusive porque permite a compreensão e a efetivação daqueles outros direitos, já consagrados no ordenamento.

¹³⁷ TORRES, R. L. A cidadania multidimensional na era dos direitos. In: TORRES, R. L. (Org.) *Teoria dos direitos fundamentais*. 2a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 262.

¹³⁸ *Ibid.*

4

A educação tributária e a efetivação do princípio informativo

4.1.

O direito à educação – inserção no âmbito educativo geral

Conforme alinhavado na parte introdutória deste trabalho (Capítulo 2), intenta-se desenvolver o raciocínio de que uma das formas de concretização do princípio da informação tributária, quiçá a mais importante, se opera por meio da educação tributária.

Também se expôs que a sustentação teórica do estudo, no particular, está alicerçada na *Teoria da Educação Tributária*, proposta pelo jurista espanhol Fernando Sainz de Bujanda, da qual se extraem os elementos básicos da investigação, a eles se adicionando os complementos e adaptações entendidas pertinentes para melhor situar o tema, com vistas à sua aplicabilidade à época contemporânea e à situação específica do Brasil.

Relembre-se que o teórico inscreve a informação como um dos métodos educativos, ao passo que, para os fins do presente estudo, considera-se que o conteúdo do princípio da informação é que abrange a educação tributária, mormente em face do valor e amplitude que o direito à informação congrega na atualidade.

O aprofundamento das bases de uma teoria sobre a educação tributária objetiva fixar as balizas deste importante instrumento de efetivação do princípio informativo, para, com apoio em consistente suporte doutrinário, chegar-se ao reconhecimento da importância da educação tributária e de outras formas de manifestação daquele princípio para a consolidação de um sistema tributário mais racional e justo, e, de outro, analisar o problema em sua aplicação prática, mediante a avaliação do processo educativo levado a efeito por meio do Programa de Educação Fiscal em vigor no Brasil.

Na busca de um conceito de educação tributária, e de seu significado, emerge, de plano, a necessidade de se abordar a questão desde o ponto de vista da educação em geral.

Em sua exposição, Sainz de Bujanda assinala que esta é a primeira das operações lógicas que conduzem ao conceito de educação tributária. Observa, aliás, que é aparentemente supérfluo que, ao se indagar sobre o conceito de educação tributária, se comece por inserir o tema no campo mais amplo do problema educativo, ou, então, que a educação tributária é, pura e simplesmente, a educação, ainda que referida a esse setor da realidade político-social que é a vida tributária.

Assim, continua ele,

se o que fazemos é *qualificar* de tributária a educação, é óbvio que toda a problemática substantiva e básica será a da educação, considerada em geral, e que o objeto de nossa análise haverá de se circunscrever, sem necessidade de esclarecimento prévio, a inventariar os problemas que a educação suscita quando se desenvolve no âmbito tributário.¹³⁹

Mas as razões que justificam tal esclarecimento preliminar, aparentemente desnecessário, são sintetizadas em seqüência por Sainz de Bujanda, e se vinculam, de um lado, ao fato de que a sua inspiração para o estudo concreto da educação tributária surgiu da leitura de uma obra de pedagogia, de autoria de Gastón Mialaret,^{140 141} cuja epítome trata da educação e das preocupações pedagógicas em geral, sem qualquer projeção tributária, e, de outro, uma segunda razão, de tipo marcadamente teórico, consistente em que, ao se conectar a educação tributária com o tema geral da educação, põe-se de relevo o fundamento lógico de que se considerem os perfis deste último conceito, sobre o qual, necessariamente,

¹³⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 86-87. No original: “(...) si lo que hacemos es *calificar* de tributaria a la educación, es obvio que toda la problemática substantiva y básica será la da la educación, considerada en general, y que el objeto de nuestro análisis habrá de circunscribirse, sin necesidad de aclaración previa, a inventariar los problemas que la educación suscita cuando se desenvuelve en el ámbito tributario.”

¹⁴⁰ O autor destaca que o estímulo para a escolha do tema originou-se da leitura de um pequeno livro de iniciação à pedagogia, de Gastón Mialaret, e menciona a seguinte admoestação inicial como decisiva para a sua incursão no tema da educação, depois por ele conduzida ao campo tributário: “Cualesquiera que sean las soluciones adoptadas por las reformas sucesivas de la enseñanza, las cuestiones atinentes a la educación están llamadas a ocupar un lugar cada vez más importante en las preocupaciones humanas. La evolución de la sociedad, bajo todos sus aspectos, es tan rápida, que el desdén que algunos muestran respecto a los problemas pedagógicos roza la ignorancia culpable, la inconsciencia o mala fe.” Nota de rodapé, às fls. 80, cita a obra: MIALARET, G. *Introduction à la Pédagogie*, Presses Universitaires de France, Paris, 1964, pág. 1.

¹⁴¹ Na Biblioteca Central da Pontifícia Universidade Católica do Paraná existe um exemplar da obra de Gastón Mialaret, em francês: MIALARET, G. *Introduction a la Pédagogie*, Paris: Presses Universitaires de France, 1970.

há de se sustentar o estudo de quaisquer de suas especificações, inclusive a tributária.¹⁴²

Quanto ao primeiro desses aspectos, esclarece o teórico que a obra de Mialaret não o atingiu em razão das críticas àqueles que desconsideram as questões educativas em geral, mas, sim, por provocar a reflexão de que o tema pedagógico afeta a qualquer docente enquanto titular da função de difundir o conhecimento, e, de forma mais incisiva, pelos efeitos que o tipo de ensino ministrado pode provocar sobre a educação tributária, em especial pela advertência de que a responsabilidade assumida como docente no ensino de determinada disciplina se reforça na medida em que esse trabalho é suscetível de influir no desdobramento da educação no campo tributário.¹⁴³

Relativamente ao segundo ponto, Sainz de Bujanda remarca que a referência ao conceito geral de educação implica na necessária conexão com a pedagogia, já que esta é ciência que tem por objeto a educação.

As operações preliminares ao conceito de educação tributária, diz o teórico, seriam prescindíveis se os políticos, os funcionários e os tributaristas tivessem uma idéia precisa da educação e da disciplina que a estuda, o que não é comum, complementa, como se evidencia pela certa freqüência com que se confunde a educação tributária com o que não é e nem se pode considerar mais do que apenas uma de suas manifestações.¹⁴⁴

Com base nesse raciocínio, conclui sobre a conveniência de se sublinhar que a educação tributária é uma especificação do conceito geral da educação, e, como tal, objeto de estudo da ciência pedagógica, o que leva ao desenvolvimento do estudo por meio da incursão nas disciplinas que buscam explicar cientificamente a atuação do contribuinte.¹⁴⁵

Em outros termos, Sainz de Bujanda sustenta que o estudo científico do comportamento do contribuinte deve levar em conta o conjunto de sua personalidade, e se propõe a demonstrar que

¹⁴² SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 87-88.

¹⁴³ Como professor de Direito Financeiro, Sainz de Bujanda pondera que os ouvintes que assistem suas aulas são, fora do recinto escolar, contribuintes de formação muito qualificada.

¹⁴⁴ A confusão a que o teórico alude, ao que parece, é a da educação tributária tratada apenas pelo prisma de uma de suas manifestações, qual seja, a preocupação com o cumprimento do dever do contribuinte de pagar impostos, com vistas à arrecadação tributária.

¹⁴⁵ SAINZ DE BUJANDA, op. cit., p. 88.

qualquer tipo de explicação que não se apoie em uma consideração geral da personalidade do contribuinte, isto é, que não se cimente no conceito da educação tributária, será forçosamente unilateral e insuficiente, sem negar por isso, *a priori*, a utilidade que, *para fins determinados e muito concretos*,¹⁴⁶ possam ter essas parciais explicações.¹⁴⁷

Com efeito, é de importância palmar que a educação tributária seja analisada a partir da consideração da educação do contribuinte em sua totalidade, na medida em que isso propicia a melhor compreensão do seu comportamento na relação jurídico-tributária, ou mesmo da sua atitude genérica como cidadão sujeito às obrigações no âmbito da fiscalidade.

A idéia que se extrai das noções prévias expostas por Sainz de Bujanda, em essência, é a de que a educação tributária deve se inserir no contexto educativo global do indivíduo, o que pressupõe, portanto, o influxo de características particulares e de influências sociais para a formação do comportamento do contribuinte, uma vez que o processo educativo envolve a integração do indivíduo na vida social.

A noção, transposta para a atualidade, do ponto de vista pedagógico, implica em se acolher a concepção de que existe contínua vinculação entre educação e sociedade, inclusive no que tange à instauração de relações democráticas. A educação, nesse contexto – e o raciocínio se estende à educação tributária –, é entendida como “uma atividade mediadora no seio da prática social”, tal como a concebe Dermeval Saviani, para quem,

dado o caráter da educação como mediação no seio da prática social global, a relação pedagógica tem na prática social o seu ponto de partida e seu ponto de chegada, resulta inevitável concluir que o critério para se aferir o grau de democratização atingido no interior das escolas deve ser buscado na prática social.¹⁴⁸

A educação tributária, enfim, deve ser pensada mediante a consideração do processo educativo integral do indivíduo.

¹⁴⁶ O destaque é feito no original e se relaciona, ao que se deduz, aos fins determinados e concretos de arrecadação tributária.

¹⁴⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 88. Conforme o original: “(...) cualquier tipo de explicación que no se apoye en una consideración general de la personalidad del contribuyente, esto es, que no se cimente en el concepto de la educación tributaria, será forzosamente unilateral e insuficiente, sin negar por ello, *a priori*, la utilidad que, para *finés determinados y muy concretos*, puedan tener esas parciales explicaciones.”

¹⁴⁸ SAVIANI, D. *Escola e democracia: teorias da educação, curvatura da vara, onze teses sobre a educação política*. 36a. ed. revista. Campinas, SP: Autores Associados, 2003 (Coleção Polêmicas do Nosso Tempo; vol. 5), p. 77.

4.2.

A análise científica do comportamento do contribuinte

Sainz de Bujanda busca comprovar a sua tese – de que a explicação científica do comportamento do contribuinte supõe a consideração global da sua personalidade – mediante a incursão nas concepções comumente invocadas para explicar cientificamente o comportamento do contribuinte. O exame dessas explicações de significado restrito, diz ele, “permitirá demonstrar, depois, o fundamento da educação tributária e, sobretudo, as imensas vantagens que à toda comunidade representa o seu fortalecimento e adequado processamento.”¹⁴⁹

Dentre os variados pontos de vista sob os quais se analisa cientificamente o comportamento do contribuinte,¹⁵⁰ o autor elege os principais – o econômico e o psicológico – para, de seu exame, extrair a conclusão sobre a necessidade de um fundamento mais elevado, de caráter educativo ou pedagógico, como único capaz de oferecer uma visão compreensível da conduta do contribuinte.

A propósito do fundamento econômico, Sainz de Bujanda adverte, inicialmente, que não existe entre este e o fundamento psicológico uma verdadeira e radical contraposição, porquanto a análise do tipo econômico tem, precisamente, clara raiz psicológica. Assim, a referência ao fundamento econômico é, na verdade, uma simplificação do elemento psicológico que, por sua complexidade, resta reduzido a alguns traços essenciais pelos quais se identifica o contribuinte com o *homo economicus*. O fundamento econômico, portanto, é uma modalidade

¹⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 89. No original: “Una referencia inicial a esas explicaciones de signo restringido nos permitirá demostrar, después, el fundamento de la educación tributaria y, sobre todo, las inmensas ventajas que a toda comunidad reporta el vigorizarla y encauzarla adecuadamente.”

¹⁵⁰ O autor faz menção a estudo da época, em cujo título se faz referência ao “mosaico de ciências da conduta humana.” E esclarece que se está a tratar do oferecimento de uma explicação, logicamente coerente, da atuação humana, de suas causas e de seus efeitos, e, paralelamente, das modalidades com que se exteriorizam as decisões íntimas dos sujeitos. Para que a análise seja cientificamente correta se considera, em geral, uma só motivação, e se dão por inexistentes as restantes, oferecendo-se, deste modo, diversos fundamentos, extraídos de cada uma dessas singulares motivações, com o que se aspira a elaborar corpos autônomos de doutrina, os quais, se não justificam o fenômeno real da conduta, em sua integralidade, aspiram, ao menos, a explicá-lo *como* se estivesse animado por impulsos de um só tipo. Com este artifício, diz ele, se eliminam do raciocínio quaisquer elementos que, por serem alheios ao tipo de fundamento adotado, poderiam perturbá-lo. Nessa linha doutrinária, complementa, podem surgir variadas tentativas de explicação científica de comportamento do contribuinte, cuja conduta, entretanto, aparece na realidade impulsionada por fatores de natureza heterógena. Nota de rodapé cita: MERTON, R. K. *El mosaico de las ciencias de la conducta*, Rev. Cienc. Soc. Puerto Rico, 1962, vol. VI, núm. 1, pág. 5. (Ibid.).

do psicológico, porque nele se considera um só dos ingredientes da “psique” individual, diversamente do fundamento psicológico, no qual se procura levar em conta a mentalidade real do contribuinte, sem mutilações de nenhuma índole.¹⁵¹

Na análise desse fundamento econômico, *strictu sensu*, o teórico recorda que a sua fórmula mais precisa e representativa, incorporada com vigoroso traço à história do pensamento econômico, é a oferecida pelo marginalismo,¹⁵² em seu intento de explicar, com o auxílio da teoria subjetiva do valor, a gênese das decisões financeiras.

Não obstante reconheça que as obras surgidas a partir da apontada teoria do valor enriqueceram a doutrina financeira e tributária,¹⁵³ e tiveram a virtude de esgotar uma via de exploração que a crítica ulterior poderia expor, pela esterilidade de uma construção baseada no princípio hedonista individual, a qual, embora formalmente impecável, era desconhedora dos supostos sócio-políticos da Fazenda Pública, e, inclusive, do complexo anímico do contribuinte, não reduzível a um puro critério de economicidade, Sainz de Bujanda conclui que essa corrente de pensamento não é suscetível de fornecer avanços substanciais no conhecimento do fenômeno financeiro e, especialmente, de sua manifestação tributária.¹⁵⁴

Entende, assim, que a insuficiência de tais doutrinas deriva, de um lado, de que é necessário conhecer não só os móveis subjetivos das decisões financeiras, mas, também, as razões objetivas dessas escolhas, e, sobretudo, os seus efeitos macroeconômicos, ou seja, os resultados globais do ingresso e do gasto público no processo de formação e distribuição da renda nacional, e, de outro, que as teorias

¹⁵¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 90-91.

¹⁵² Noções sobre o marginalismo, vide, adiante, no Capítulo 5, quando se trata da *teoria da ilusão financeira*, de Amilcare Puviani.

¹⁵³ Esclarece o autor que, a partir de Emílio Sax se sucederam, na literatura financeira, uma série de obras que, com impecável rigor conceitual e com grande elegância de estilo, oferecem a imagem de um contribuinte interessado em ajustar seu comportamento, como pagador do tributo, ao esquema oferecido pela apontada teoria do valor, como, por exemplo, os estudos monográficos de Mazzola, de Pantaleoni, de Viti de Marco e outros. (SAINZ DE BUJANDA, op. cit., p. 91 et. seq.).

¹⁵⁴ Nesse sentido, faz a ressalva de que muitos autores captaram os defeitos das doutrinas marginalistas de caráter individual e trataram de reduzi-los, seja acudindo ao conceito, ainda mais sutil, da vantagem ou utilidade social – é dizer, elaborando um marginalismo de caráter social ou coletivo –, seja incorporando aos esquemas puramente hedonistas, por diversas técnicas, outro elemento de índole estritamente sócio-política, com o propósito de “retificar” o excessivo grau de abstração que a teoria subjetiva do valor, em sua formulação originária, levava inevitavelmente consigo. Mas conclui que os aportes sociológicos e psicológicos dessas retificações não se fundem com as soluções demasiado absolutas do hedonismo, tornando inútil o pretendido ajuste. (Ibid., p. 92)

do marginalismo e suas retificações tampouco fornecem uma explicação satisfatória do comportamento do contribuinte, uma vez que não esclarecem como o contribuinte realmente atua, dado o grau de abstração de tais construções, nem ilustram sobre como deve atuar, porque são teorias *positivas*, às quais, por essência, não incumbe definir objetivos nem traçar as normas a que a conduta há de se ajustar para alcançá-los.¹⁵⁵

Conclui, assim, que

o fundamento econômico é insatisfatório, ou, para ser mais exato, é insuficiente para explicar a conduta do contribuinte. O móvel utilitário poderá, efetivamente, nela operar, poderá ser um de seus elementos impulsores, porém, desde logo, não é nunca o único, nem sempre o mais importante. Por outra parte, com esse fundamento não podemos chegar a saber como o contribuinte *deve* atuar, porque o máximo que com ele se aspira é saber como o contribuinte atuaria se, por hipótese, ajustasse sua atuação aos ditames de um puro cálculo econômico.¹⁵⁶

De outro lado, Sainz de Bujanda considera que o fundamento psicológico também é insuficiente para explicar o comportamento econômico do contribuinte, não obstante pondere que se trata de um dos mais sugestivos entre os utilizados pela doutrina para chegar a tal intento.

Com ele se objetiva, esclarece, tal como se pretendeu antes nas teorias marginais de caráter individual, explicar cientificamente a atuação dos sujeitos passivos do tributo, porém não por meio de um processo de abstração, que só tenha em conta um tipo de motivação, tendo por inexistentes as restantes, mas, pelo contrário, pela observação direta de como atuam as pessoas sujeitas à tributação, com o propósito de explicar racionalmente essa realidade.¹⁵⁷

A linha adotada sob o fundamento psicológico, portanto, tem em conta que os estudos de psicologia tributária, ao invés de *supor* que o fundamento da pressão fiscal é um juízo racional que se produz sobre um ponto preciso, *observam* a

¹⁵⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 92-93.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 93. Conforme o original: “(...) el planteamiento económico es insatisfactorio o, para ser más exactos, es insuficiente para explicar la conducta del contribuyente. El móvil utilitario podrá, efectivamente, operar en ella, podrá ser uno de sus elementos impulsores, pero, desde luego, no es nunca el único, ni siempre el más importante. Por otra parte, con ese planteamiento nada podemos llegar a saber de cómo el contribuyente *debe* actuar, porque a lo más que con él se aspira es a saber cómo el contribuyente actuaría si, por hipótesis, ajustara su actuación a los dictados de un puro cálculo económico.”

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 94.

realidade, tal como ela se desenvolve, e buscam reconduzi-la à categoria de um fenômeno psicológico, cuja natureza e mecanismos sejam conhecidos.¹⁵⁸

Os elementos que compõe esse fenômeno real são expostos, em essência, pelas seguintes afirmações, aqui resumidas:¹⁵⁹

1) o primeiro fenômeno que se produz, e o mais elementar, não é um verdadeiro juízo, mas um *reflexo*, que se traduz, sobretudo, em *fenômenos de ordem afetiva*. Trata-se do sentimento hostil do contribuinte em relação ao imposto, anterior a qualquer consideração sobre os efeitos do imposto para ele, sentimento que muito raramente é indiferente ou favorável. As reações afetivas são muito variadas, não só na *intensidade* dos sentimentos, como, também, no *sentido* em que se exercitam;

2) as reações elementares se constituem tão-somente em objeto imediato e superficial da psicologia dos interessados. O exame mais aprofundado da realidade que origina tais estados afetivos leva a um grau superior na hierarquia dos fenômenos psicológicos, no qual se observa que, sob o fenômeno afetivo, encontra-se uma *opinião* mais ou menos coerente, o que não exige, necessariamente, um alto nível intelectual, mas, apenas, a capacidade de discernir entre o que algo é e aquilo que se deseja que chegue a ser, longe, ainda, de um juízo racional. O conceito de opinião possibilita o estudo da pressão fiscal e o exame da mentalidade de certo grupo, tomando por base a idéia de que, quase sempre, existe uma *série contínua* de opiniões sobre um tema determinado, o que permite chegar a uma *posição média da opinião* em relação a um imposto;

3) ao administrador não basta, entretanto, conhecer as opiniões, mas, também, buscar as suas *causas*, o que significa penetrar um grau a mais na análise da pressão psicológica. Ao investigar a *gênese das opiniões*, chega-se à medula da questão, porquanto, para conhecer, em definitivo, a parte do *reflexo* e a de juízo existente na posição do contribuinte, é necessário saber de onde provêm as impressões por ele experimentadas e os sentimentos manifestados, tema que

¹⁵⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 94.

¹⁵⁹ No desenvolvimento das noções relacionadas ao fundamento psicológico e sua invocação como forma de explicar o comportamento do contribuinte, Sainz de Bujanda baseia-se em estudo do escritor francês Reynaud, por entender que sua doutrina é referencial para o tema, ao destacar com clareza a distinção entre o fundamento econômico, com ou sem “retificações” sociológicas ou de outra índole, e o fundamento psicológico. Nota de rodapé cita referência indicada na página 92: REYNAUD, M. P. L.: *La psychologie du contribuable devant l'impôt*, Rv. Sc. Leg. Fin., 1947, núm. 4, pág. 394. (Ibid., p. 94 et. seq.).

atinge o problema da personalidade, para o qual a psicologia moderna fornece a diretriz representada pela noção de *atitude*;

4) a atitude é uma disposição psicológica relativamente geral e suficientemente constante, que aparece na raiz das opiniões particulares. A opinião a respeito do tributo aparece associada a uma atitude geral;

5) essa atitude não é sómente geral, senão que liga o presente ao passado, e é comparável a uma “prega”¹⁶⁰ da natureza psicológica. Coletivamente, existe uma tradição na conduta adotada perante o fisco, e esta tradição repousa em uma mentalidade que difere segundo os povos, uma vez que fatores étnicos, históricos, políticos, se combinam para dar um “estilo” a cada coletividade, ainda que, individualmente, cada contribuinte utilize ou sofra sua experiência pessoal nas relações com o fisco.¹⁶¹

A conclusão¹⁶² é de que “a pressão fiscal psicológica é o resultado de uma larga elaboração em que entra em jogo toda a personalidade,” o que vem a comprovar, apesar da amplitude e da riqueza de matizes das doutrinas que conduzem ao fundamento psicológico, a radical insuficiência dessa proposta para explicar cientificamente o comportamento do contribuinte.¹⁶³

Sainz de Bujanda considera, enfim, que

o fundamento psicológico, com sua finura de análise e com toda a riqueza de técnicas que utiliza, pode prever – e isto já é cientificamente valioso – os reflexos, as opiniões ou as atitudes dos contribuintes, individualmente considerados ou formando uma coletividade, quando se encontrem em determinadas circunstâncias. Porém, o que não pode explicar é o tipo de comportamento *desejável*, é dizer, o que não pode resolver é como *deve* se comportar o contribuinte. Para poder chegar a resultados dessa índole têm que entrar em jogo certos juízos de valor que à ciência psicológica, como ciência positiva, não incumbe realizar. Aos juízos de valor há de se acudir quando o objeto de indagação não consiste só em como o contribuinte se comporta real e positivamente, senão em qual deve ser, como antes assinalado, o tipo de conduta *desejável*; é dizer, quando o que se indaga e postula é o aperfeiçoamento e desenvolvimento das atitudes humanas em seu conjunto.¹⁶⁴

¹⁶⁰ No original “pliegue”: vinco, dobra, ruga.

¹⁶¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 94-96.

¹⁶² Extraída da análise de Reynaud, e acolhida por Sainz de Bujanda, na seguinte expressão: “La consecuencia a la que REYNAUD llega después de su sugestivo y brillante análisis, es la siguiente: la presión fiscal psicológica es el resultado de una larga elaboración en la que entra en juego toda la personalidad.”

¹⁶³ SAINZ DE BUJANDA, op. cit. p. 96.

¹⁶⁴ Ibid., p. 96-97. No original: “(...) el planteamiento psicológico, con su finura de análisis y con toda la riqueza de técnicas que utiliza, puede prever –y esto ya es científicamente muy valioso – los reflejos, las opiniones o las actitudes de los contribuyentes, individualmente considerados o formando colectividad, cuando se encuentren en determinadas circunstancias. Pero lo que no puede explicar es el tipo de comportamiento *apetecible*, es decir, lo que no puede resolverse es

A pretensão do teórico, a partir das conclusões expostas, é averiguar quando se pode dizer que o contribuinte está *educado*, o que pressupõe que se esteja de posse do conceito de educação tributária. Surge, então, a necessidade do fundamento pedagógico, porquanto o conhecimento global da personalidade do contribuinte não pode ser obtido no marco estrito da psicologia tributária, mas, sim, no campo mais amplo da ciência da educação, ou seja, da pedagogia.¹⁶⁵

A análise científica do comportamento do contribuinte, portanto, não se sustenta apenas no aspecto econômico, ou no exame das respostas psicológicas do indivíduo, mas no conjunto de fatores que formam a sua personalidade.

4.3.

O conceito de educação tributária – fundamento pedagógico

Como antes exposto, Sainz de Bujanda destaca que existe uma conexão indispensável entre a educação tributária e o conceito geral de educação e, ainda, que é necessário conhecer a educação, em seu sentido genérico, para entender corretamente, e sobretudo, para poder julgar a conduta do contribuinte.

Sobre a educação, entendida em seu contexto geral, o teórico busca, desde logo, a identificação dos traços comuns às inúmeras definições do termo, pelos quais é possível captar a essência do fenômeno educativo, para trasladá-lo, em seqüência, ao campo específico da vida tributária.

A tanto recorre, em primeiro lugar, à definição de Mialaret, cujo autor considera que a educação é “a arte de conduzir até objetivos determinados aqueles que temos a nosso cargo.” E ainda: “A reflexão pedagógica tem por objeto determinar os objetivos a que a ação educativa deve se orientar”.¹⁶⁶

cómo *debe* comportarse el contribuyente. Para poder llegar a resultados de esa índole tienen que entrar en juego ciertos juicios de valor que a la ciencia psicológica, como ciencia positiva, no le incumbe realizar. A los juicios de valor ha de acudirse cuando el objeto de indagación no consiste sólo en cómo el contribuyente se comporta real y positivamente, seno en cuál debe ser, como antes he señalado, el tipo de conducta deseable; es decir, cuando lo que se indaga y postula es el perfeccionamiento y desarrollo de las actitudes humanas en su conjunto.”

¹⁶⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 97.

¹⁶⁶ Na referência feita à Mialaret: “Este autor considera que la educación es 'el arte de conducir hacia objetivos determinados a aquellos que tenemos a nuestro cargo'. Y añade: 'La reflexión pedagógica tiene por objeto determinar los objetivos hacia los que la acción educativa debe orientarse'.” Nota de rodapé faz referência à obra já citada: MIALARET, G. *Introduction a la Pédagogie*, p. 4. (Ibid. p. 98).

Em seqüência, vale-se do conceito de Lorenzo Luzuriaga, no sentido de que “por educação entendemos, antes de tudo, a influência intencional e sistemática sobre o jovem, com o propósito de formá-lo ou desenvolvê-lo”, significando, também, “a ação social, difusa, de uma sociedade sobre as gerações jovens com o fim de conservar e transmitir sua existência coletiva”.¹⁶⁷

Importa acrescentar, por oportuno, alguns outros aportes sobre a educação, entendida em seu sentido geral.

Numa definição objetiva, a educação é o “processo de desenvolvimento da capacidade física, intelectual e moral da criança e do ser humano em geral, visando à sua melhor integração individual e social.”¹⁶⁸ Nos termos da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996:¹⁶⁹

Art. 2° A educação, dever da família e do estado, inspirada nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, *tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.*

A educação, na atualidade, alcança contornos especiais, em que o enfoque não se restringe ao ensino de conceitos determinados, mas abrange o desenvolvimento da capacidade do indivíduo de crescer de forma integral.

Segundo as conclusões do Relatório Jacques Delors, a educação do século XXI se fundamenta em quatro eixos fundamentais: aprender a aprender, aprender a fazer, aprender a conviver juntos e aprender a ser.¹⁷⁰ Tais pilares, como destaca Jorge Werthein,

devem estar presentes na política de melhoria da qualidade da educação, pois eles abrangem o ser em sua totalidade, do cognitivo ao ético, do estético ao técnico, do

¹⁶⁷ O extrato emprestado por Sainz de Bujanda assim dispõe: “(...) 'por educación entendemos, ante todo, la influencia intencional y sistemática sobre el ser juvenil, com el propósito de formarlo o desarrollarlo'. 'Pero también significa –agrega– la acción social, difusa, de una sociedad sobre las generaciones jóvenes con el fin de conservar y transmitir su existencia colectiva.'” Nota de rodapé cita: LUZURIAGA, L. *Historia de la Educación y la Pedagogía*, Buenos Aires, Losada S.A. 3ª ed. 1959, págs. 11 y 12. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho*, p. 98).

¹⁶⁸ Cf. Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, Ed. Nova Fronteira, p. 234.

¹⁶⁹ BRASIL. Lei n. 9.394, de 29 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.

¹⁷⁰ O Relatório para a UNESCO da Comissão Internacional sobre Educação para o Século XXI, coordenada por Jacques Delors, está publicado no Brasil com o título *Educação: Um Tesouro a Descobrir* (DELORS, J. *Educação: um tesouro a descobrir*. UNESCO, MEC, São Paulo: Cortez Editora, 1999).

imediatamente ao transcendente. A visão de totalidade da pessoa integra a moderna concepção de qualidade em educação.¹⁷¹

O pensamento de Edgar Morin também é representativo da moderna concepção educacional, e considera as várias facetas do conhecimento, a começar pela restauração da condição única e complexa do homem e de sua identidade comum a todos os outros humanos, passando pelo desenvolvimento de diversos “saberes”.¹⁷²

Destaca-se, nesse contexto, a noção de que a educação “deve conduzir à 'antropo-ética', levando em conta o caráter ternário da condição humana, que é ser ao mesmo tempo indivíduo/sociedade/espécie”, e que a ética do gênero humano deve se formar nas mentes com base na consciência de que o ser humano é, ao mesmo tempo, indivíduo, parte da sociedade e parte da espécie, esboçando-se, a partir disso, duas grandes finalidades ético-políticas do novo milênio: “estabelecer uma relação de controle mútuo entre a sociedade e os indivíduos pela democracia e conceber a Humanidade como comunidade planetária.”¹⁷³

O incentivo à reflexão e às considerações do homem em sua integralidade também se revela no pensamento de Paulo Freire, quando afirma:

A escolha e a decisão, atos de sujeito, de que não podemos falar numa concepção mecanicista da história, de direita ou de esquerda, e sim na sua inteligência como tempo de possibilidade, necessariamente sublinham a importância da educação. Da educação que, não podendo jamais ser neutra, tanto pode estar a serviço da decisão, da transformação do mundo, da inserção crítica nele, quanto a serviço da imobilização, da permanência possível das estruturas injustas, da acomodação dos seres humanos à realidade tida como intocável.

(...)

As crianças precisam crescer no exercício desta capacidade de pensar, de indagar-se e de indagar, de duvidar, de experimentar hipóteses de ação, de programar e de não apenas seguir os programas a elas, mais do que propostos, impostos. As crianças precisam de ter assegurado o direito de aprender a decidir, o que se faz decidindo. Se as liberdades não se constituem entregues a si mesmas, mas na assunção ética de necessários limites, a assunção ética desses limites não se faz sem riscos a serem corridos por elas e pela autoridade ou autoridades com que dialeticamente se relacionam.¹⁷⁴

¹⁷¹ WERTHEIN, J. Educação: o desafio da qualidade. Disponível em: <http://www.unesco.org.br/noticias/opinião/artigow/artigoW_qual/mostra-documento> Acesso em: 13 mar. 2005.

¹⁷² MORIN, E. *Os setes saberes necessários à educação do futuro*; tradução de Catarina Eleonora F. da Silva e Jeanne Sawaya; revisão técnica de Edgard de Assis Carvalho. 2a. ed. São Paulo: Cortez, Brasília, DF: UNESCO, 2000, p. 15 et. seq.

¹⁷³ Ibid., p. 17-18.

¹⁷⁴ FREIRE, P. *Pedagogia da indignação: cartas pedagógicas e outros escritos*. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 57-59.

Enfim, o conceito de educação, em seu sentido geral transposto para os dias atuais, envolve a formação completa do indivíduo e se manifesta nos valores de cidadania e participação social como essenciais para o seu desenvolvimento.

A propósito, assinala Jorge Werthein que a qualidade do ensino, na atualidade:

não se refere somente à melhoria dos processos cognitivos ou da educação para o desenvolvimento de mapas conceituais. O fator cidadania intercultural, por exemplo, passa a integrar o conceito contemporâneo de qualidade em educação. Uma das lutas do próximo milênio será pela universalização da cidadania e isso demanda uma nova pedagogia da qualidade.

Entre as tendências da educação para o século XXI, ganha força em todo o mundo a necessidade de formação de um cidadão solidário capaz de circular democraticamente no seio de diversas culturas em busca do que é humano e indispensável a todas as pessoas.

Mas o entendimento geral sobre a educação exposto por Sainz de Bujanda, em sua essência, permanece válido. Assim é que, pela definição do professor Víctor García Hoz, também referida no fundamento teórico adotado para o estudo da educação tributária, e aqui em obra traduzida para o português:¹⁷⁵

A educação é uma modificação do homem. Pois bem, não teria sentido falarmos de modificação do homem se esta transformação não significasse, de algum modo, uma melhoria, um desenvolvimento das possibilidades do ser ou uma aproximação do homem ao que constitui a sua própria finalidade. Isto é, esta modificação não teria sentido se não houvesse um aperfeiçoamento, um caminho até a perfeição. Vamos ver como esta perfeição é o conceito genérico no qual se apoia ou se deve apoiar a definição do processo educativo.¹⁷⁶

Voltando, então, ao raciocínio desenvolvido por Sainz de Bujanda, cumpre anotar que, ao demarcar os elementos essenciais da educação, em sua conotação geral, o teórico destaca as seguintes notas comuns: 1) o trabalho educativo se exercita sobre o homem, que é, certamente, uma realidade, porém de tal natureza

¹⁷⁵ Na citação constante da obra de Sainz de Bujanda, a definição está assim exposta: “La educación es una modificación del hombre. Ahora bien, no tendría sentido que habláramos de modificación del hombre se esta transformación no significara, de alguna manera, un mejoramiento, un desenvolvimiento de las posibilidades del ser o un acercamiento del hombre a lo que constituye su propia finalidad. La idea de perfección se encuentra, en suma, en la base del proceso educativo.” Nota de rodapé cita a obra: GARCÍA HOZ, V. *Principios de Pedagogía sistemática*, Madrid, Rialp, 1963, pág. 17. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 99).

¹⁷⁶ GARCÍA HOZ, V. *Principios de pedagogia sistemática*. Tradução de Vitória Abreu. 3a. ed. Porto: Livraria Civilização Editora, p. 14.

que leva em suas próprias entranhas a possibilidade e o anseio de seu desenvolvimento ou aperfeiçoamento; 2) em todo trabalho educativo é inescusável, portanto, a existência de uma meta, de um ideal, de um tipo de perfeição humana, a cuja consecução tende o processo educativo; e 3) a educação há de se servir de métodos ou instrumentos que tornem possível a aproximação da realidade humana, tal como se oferece antes de que o educador atue sobre ela, ao tipo ideal de homem que aquele desejaria ver encarnado no educando.¹⁷⁷

As conclusões referidas adaptam-se, inclusive, ao conceito atual de educação e coincidem, também, com a idéia de educação sintetizada por García Hoz, que a define como o “*aperfeiçoamento intencional das potências especificamente humanas.*”¹⁷⁸

Sainz de Bujanda sublinha, ainda, a distinção entre *o ideal*, ou seja, o estado de tensão entre o ser e o dever ser do homem, e *os ideais*, é dizer, os tipos de perfeição a cuja consecução se persegue.¹⁷⁹

Assim, o ideal deve ser concebido como algo que, por essência, é permanente, ao passo que os ideais, em compensação, devem ser entendidos como algo que inevitavelmente flui e se transforma. Nesse contexto, não basta à educação um ideal distante, isto é, um vago e estrito desejo de aprimoramento, porque necessita contar, além disso, com um tipo de perfeição, ou seja, com um *concreto ideal*, até o qual é pertinente conduzir o ser que se educa.¹⁸⁰

Com base nesse pensamento, Sainz de Bujanda entende que a ciência da educação, conhecida com o nome de Pedagogia, não obstante conte, como ponto de partida inescusável, com conhecimentos precisos acerca de como os seres humanos são em realidade, fornecidos pela Biologia, Psicologia, Sociologia e outras disciplinas positivas, tem como objeto específico chegar a saber como esses seres devem ser, e que caminhos podem ser seguidos para que a realidade biológica e psíquica do educando alcance o tipo de desenvolvimento ou de perfeição que se reputam mais valiosos e desejáveis.

¹⁷⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 99.

¹⁷⁸ GARCÍA HOZ, V. *Principios de pedagogia sistemática*. p. 22.

¹⁷⁹ O raciocínio toma por base as idéias expostas pelo pedagogo espanhol Zulueta, quem, segundo Sainz de Bujanda, pôs de relevo o papel que o ideal desempenha na missão educativa e introduziu uma notável precisão ao próprio conceito de ideal, como sendo a 'tendencia hacia a un tipo de perfección', em que 'El tipo varia; la tendencia o h perfección, queda'. Nota de todapé cita: ZULUETA, L. *Del ideal en la educación y en la política*, en *La Lectura*, Rev. Cienc. Artes, Madrid, 1911, año XI, tomo 3, pág. 111. (SAINZ DE BUJANDA, loc. cit.).

¹⁸⁰ *Ibid.* p. 100.

Assim, continua, no seio da ciência pedagógica, de tipo normativo, vislumbram-se dois grupos de problemas centrais, os primeiros atinentes à determinação dos concretos ideais educativos, e os segundos relacionados aos métodos ou instrumentos da ação educativa.¹⁸¹

Sainz de Bujanda busca, ainda, a relação existente entre a pedagogia tributária e as restantes disciplinas científicas que se referem ao tributo, e assinala, nesse prisma:

a pedagogia tributária não é senão um ramo da ciência educativa geral. Nutre-se, portanto, de todo o corpo de doutrina que é próprio da Pedagogia e só persegue isolar, no conjunto de ideais e de métodos educativos, aqueles que são específicos do tipo de perfeição que se deseja quando o homem é contemplado como sujeito passivo da tributação.

De outro lado, observa ainda, que:

Estas idéias básicas, de conteúdo afirmativo, têm um complemento lógico em outras de sinal negativo. Efetivamente, a pedagogia tributária não forma parte da Economia financeira, nem do Direito financeiro, nem da Sociologia ou da Psicologia financeiras. O que acontece, sim, é que o educador do contribuinte haverá de possuir conhecimentos amplos destas matérias para exercer com êxito essa ação intencional de aperfeiçoamento em que, como temos visto, a educação consiste. É, por outra parte, muito conveniente elevar o nível médio de conhecimentos de tais disciplinas nas sociedades contemporâneas, já que, desse modo, o processo educativo geral se verá acelerado de maneira notável.¹⁸²

O estudioso adverte, porém, que o fenômeno tributário não pode ser inserido cientificamente em uma só ciência, e pondera que a consideração do problema educativo vem demonstrar que, se o tributo é objeto de estudo no campo da ciência econômica, da jurídica ou da sociológica, por exemplo, também o é no âmbito da ciência pedagógica, já que a problemática tributária se insinua,

¹⁸¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 100.

¹⁸² *Ibid.*, p. 100-101. No original: “(...) la pedagogía tributaria no es sino una rama de la ciencia educativa general. Se nutre, por tanto, de todo el cuerpo de doctrina que es propio de la Pedagogía y sólo persigue aislar, en el conjunto de ideales y de métodos educativos, aquellos que son específicos del tipo de perfección que se anhela cuando el hombre es contemplado como sujeto pasivo de la tributación. Estas ideas básicas, de contenido afirmativo, tienen un complemento lógico en otras de signo negativo. Efectivamente, la pedagogía tributaria no forma parte de la Economía financiera, ni del Derecho financiero, ni de la Sociología o de la Psicología financieras. Lo que sí acontece es que el educador del contribuyente habrá de poseer conocimientos amplos de estas materias para ejercer con éxito esa acción intencional de perfeccionamiento en que, como hemos visto, la educación consiste. Es, por otra parte, muy conveniente elevar el nivel medio de conocimientos de tales disciplinas en las sociedades contemporáneas, ya que de ese modo el proceso educativo general se verá acelerado de manera notable.”

inevitavelmente, em qualquer estudo sério que se intente fazer sobre a educação do contribuinte.¹⁸³

É verdade que a educação representa um constante desafio, como se depreende, aliás, da complexidade de que se reveste o próprio conceito geral de educação, numa concepção contemporânea, em especial porque se trata de um processo dinâmico, cujo rumo também deve ser acompanhado pela ciência pedagógica.

Nesse sentido, a visão pedagógica do processo educativo voltado ao contribuinte se insere no contexto social e pressupõe, portanto, a formação do indivíduo e o seu preparo para a participação ativa e consciente no compromisso com a sociedade, inclusive por meio da identificação das crises sociais oriundas da atual realidade, em contraste com os valores e princípios estabelecidos como parâmetros ideais.

A educação permite ao indivíduo a compreensão da sociedade em que vive e abre espaço para que o cidadão participe e contribua para as mudanças necessárias à melhoria dessa sociedade, o que também se aplica ao campo da fiscalidade, e se irradia por todo o tecido social.

O conteúdo da educação do contribuinte, portanto, e os ideais pretendidos por esse processo educativo, vão encontrar sustento nos objetivos gerais da própria sociedade, e nos princípios e valores inspiradores do ordenamento jurídico que alicerçam tais anseios, na busca do aperfeiçoamento dos cidadãos, em particular, e da sociedade, em seu conjunto.

4.4. Conteúdo e objetivos da formação tributária

O caminho trilhado por Sainz de Bujanda para determinar o conteúdo concreto da educação tributária passa pela análise do fenômeno tributário com a mentalidade de educador, o que implica na necessidade de se definir quais os ideais da educação tributária e quais as ações que integram o comportamento do contribuinte educado.

¹⁸³ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 101.

Nessa linha de pensamento, pondera que o ideal, considerado em abstrato, isto é, como anseio de aperfeiçoamento, é uma constante na vida humana, uma vez que o homem tem a tendência natural de superar sua própria realidade para aproximá-la de um padrão ou modelo que estima valioso, e que erige em meta de sua vida. Adverte, porém, que os tipos de perfeição perseguidos pelo homem se alteram segundo as épocas e os lugares, já que esses ideais são extraídos da própria realidade.¹⁸⁴

Se esse raciocínio é exato no contexto de uma teoria geral da educação, diz Sainz de Bujanda, oferece singular evidência no mais reduzido âmbito da educação tributária. A melhoria do contribuinte constitui um ideal que permanece, se acentua e fortalece, em especial para os políticos, os sociólogos e os pedagogos, ante a necessidade de se educar o contribuinte, aquele que, na realidade, formula declarações e paga tributos, a fim de que se aproxime tanto quanto possível de um padrão de contribuinte que atenda os interesses da Administração financeira e dos educadores. Porém, completa, o problema está apenas posto, porque, para intentar essa educação que se postula, não é suficiente, como erroneamente se pensa, conhecer *como são* em realidade os contribuintes, senão como *devem ser*.¹⁸⁵

O teórico se propõe, assim, a analisar o conteúdo concreto da educação tributária por meio da formulação do repertório de ações que devem integrar o comportamento do contribuinte educado, para, desta forma, se chegar a conhecer os objetivos da educação tributária. Ressalva, entretanto, que tais objetivos geralmente não correspondem apenas às condutas *oficialmente* exigidas do contribuinte, mas, também, a todas quantas derivem do tipo de cultura vigente em certo tempo e, mais concretamente, dos princípios gerais que sustentam o sistema de cultura e de ordenação geral da vida jurídica de determinada sociedade.¹⁸⁶

Os concretos ideais da educação tributária se extraem, portanto, do conjunto de ações que se reputam valiosas e desejáveis como parte da conduta do contribuinte educado.

¹⁸⁴ O autor se fundamenta nos estudos de Zulueta, e traz citação de sua obra: 'El sentido y el valor de la vida humana consiste, pues, en sacar de la realidad el ideal que en ésta se halla latente'. Nota de rodapé cita: ZULUETA, ob. cit. p. 2. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 102).

¹⁸⁵ Ibid.

¹⁸⁶ Ibid., p. 103-104.

Na avaliação do repertório de ações que integram o comportamento do contribuinte educado, sobressai, de plano, a noção de que o conceito oficial de educação tributária corresponde a que contribuinte *educado* é aquele que cumpre para com as suas obrigações pecuniárias e acessórias para com o Fisco.

Esta é a percepção externada por Sainz de Bujanda, ao vislumbrar que, o que as autoridades financeiras exigem do contribuinte, e que oferece uma clara imagem do conceito oficial de educação tributária, pode ser sintetizado pela idéia de que

dele se solicita que cumpra suas obrigações tributárias pecuniárias e seus deveres formais que não levam consigo pagamentos em dinheiro, ou a realização de prestações de colaboração com os órgãos da Administração financeira para a aplicação do tributo.¹⁸⁷

Tal conclusão, explica, é facilmente extraída dos preâmbulos das leis tributárias, das disposições administrativas nas quais aquelas se executam e desenvolvem, ou dos discursos ou informes técnicos dos governantes ou de seus colaboradores mais próximos. A necessidade de instrumentalização de uma adequada educação tributária acaba relacionada ao intento de se alcançar o pontual e integral cumprimento das obrigações e deveres do contribuinte. A educação tributária aparece, assim, como o mais potente e eficaz instrumento de luta contra a fraude, ou seja, o contribuinte educado é aquele que não defrauda. E aí se esgota, conclui, a versão oficial da educação tributária.¹⁸⁸

Vale registrar, desde logo, muito embora a questão seja tratada em tópico próprio deste trabalho (Capítulo 7), que por ocasião da implementação da educação tributária no Brasil, a *versão oficial* correspondia exatamente a essa preocupação, ou seja, a educação do contribuinte estava com o foco voltado, quase que exclusivamente, a conscientizar o cidadão sobre as suas obrigações, especialmente as de pagar o tributo devido e exigir a respectiva nota fiscal, por ocasião da compra de mercadorias ou da contratação de serviços, exurgindo claro o intuito meramente arrecadatório das primeiras “campanhas” de educação fiscal.

¹⁸⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 104. No texto original: “(...) de él se solicita que cumpla sus obligaciones tributarias pecuniarias y sus deberes formales que no llevan consigo pagos en dinero, sino la realización de prestaciones de colaboración con los órganos de la Administración financiera para la aplicación del tributo.”

¹⁸⁸ *Ibid.*, p. 104-105.

De outro lado, não obstante, teoricamente, essa *versão oficial* tenha sido alterada, para se incluir a preocupação com a conscientização do contribuinte sobre os seus direitos decorrentes do exercício da cidadania, com realce para o esclarecimento quanto à função socioeconômica do tributo, conforme se verifica dos documentos e demais instrumentos de divulgação do atual “Programa Nacional de Educação Fiscal”, isso não significa que, na prática, tenha se modificado a mentalidade de que a educação tributária está direcionada a educar o cidadão para o cumprimento de seus deveres, especialmente o de pagar os tributos a tempo e modo devidos.¹⁸⁹

Retomando o fio desenrolado por Sainz de Bujanda, afirma ele que, ainda que a educação tributária tenha como um de seus objetivos o correto cumprimento das leis fiscais pelo contribuinte, a integral aplicação da lei tributária não é alcançada se a Administração, encarregada da função pública arrecadatória, não ajusta também a sua conduta aos comandos da lei.

Neste ponto o teórico formula um interessante recorte da questão, ao inserir, como um dos ideais da educação tributária, a criação da consciência do contribuinte de sua responsabilidade de fiscalização da ação estatal. Ao contribuinte incumbe, afirma, velar pela aplicação da lei em sua integridade, e não só, portanto, pela daquela parte que diretamente lhe impõe obrigações ou deveres, o que significa dizer que há de se trabalhar com afinco, também, para que resultem cumpridas as normas que provocam coativamente a atividade da Administração fiscal.¹⁹⁰

A formação de uma consciência do contribuinte quanto ao seu dever de fiscalização da atuação estatal, como um dos ideais da educação tributária, é aspecto de crucial relevância, a conferir ao tema contornos especiais.

Sainz de Bujanda trata com particular esmero deste ponto, e busca demonstrar que um dos objetivos ou ideais da educação tributária deve consistir em que o contribuinte colabore eficazmente para a aplicação da lei reguladora do tributo, considerada em sua integralidade e em sua objetividade, e em que não se limite a cumprir as obrigações ou deveres que essa lei coloque diretamente a seu cargo, geralmente declarados e definidos pelos órgãos de gestão tributária.¹⁹¹

¹⁸⁹ O tema é melhor desenvolvido em ponto específico deste estudo (Capítulo 7).

¹⁹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 106.

¹⁹¹ *Ibid.*

Chama a atenção, ainda, para a supremacia do princípio da legalidade e o seu relevo no regime tributário, em especial pela exigência de lei formal para a criação, modificação ou supressão dos tributos. À lei incumbe, relembra, definir os fatos impositivos, fixar as bases de cálculo e os tipos de gravames e determinar as pessoas obrigadas ao pagamento das correspondentes prestações tributárias. Por isso, a aplicação do tributo, em suas fases de apuração, fiscalização e arrecadação, normalmente é de responsabilidade da Administração, e esse trabalho deve se dirigir a dar efetividade aos comandos da lei tributária, na qual aparecem prefixados os elementos que lhe permitirão determinar o importe das dívidas tributárias e exigir dos contribuintes os respectivos pagamentos.

Mas o mecanismo de aplicação do tributo pela Administração, continua o teórico, deduzido em uma série de operações complexas e delicadas, prevê os casos e as modalidades de intervenção dos sujeitos passivos nesse intrincado procedimento de ingresso de recursos pela via da exação tributária.

E é neste ponto que Sainz de Bujanda vislumbra a possibilidade de que ocorra um dos fenômenos que mais gravemente pode colocar em perigo o império da lei na órbita fiscal, e que consiste, precisamente, em que a frustração de seus comandos não se produza unilateralmente, ou seja, só por parte do contribuinte ou só por parte da Administração, mas, sim, por meio de uma ação conjunta dos órgãos gestores e dos contribuintes, igualmente intessados, ainda que por razões diversas, em que o comando legal não alcance plena efetividade.¹⁹²

Deixa em destaque, a propósito, que

a educação tributária há de inscrever, em seu inventário de metas ideais, precisamente essa: a de que o contribuinte resista, com todos os meios jurídicos e sociais a seu alcance, a cooperar sob alguma forma no possível comportamento antijurídico da Administração fiscal.¹⁹³

O tributarista aduz que são variadas as situações em que a ação conjunta e coordenada da Administração e do contribuinte pode, por hipótese, burlar os preceitos materiais da lei fiscal, ou seja, aqueles que configuram os elementos estruturais do tributo e a decorrente quantificação dos débitos do contribuinte.

¹⁹² SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 106-107.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 107. No original: “(...) la educación tributaria ha de inscribir en su inventario de metas ideales precisamente ésa: la de que el contribuyente se resista, con todos los medios jurídicos y sociales a su alcance, a cooperar bajo forma alguna en el posible comportamiento antijurídico de la Administración fiscal.”

Sainz de Bujanda refere alguns exemplos desse tipo de prática, relacionados tanto à fase de apuração,¹⁹⁴ como ao momento da fiscalização.¹⁹⁵

Ressalta, em complemento, que a resistência do contribuinte em colaborar com eventuais condutas antijurídicas da Administração, inclusive por meio da utilização de recursos ou remédios que restabeçam a legalidade, faz parte dos objetivos esperados da educação tributária.

Conclui, enfim, que no conjunto de ideais da educação tributária, inscreve-se, inescusavelmente, “a disposição do contribuinte de exercitar, sempre que cabíveis, os remédios e recursos que a lei lhe outorga para a luta contra a arbitrariedade”, por consequência, “sua resoluta oposição a colaborar, sob qualquer forma, em procedimentos administrativos de gestão tributária nos quais essa arbitrariedade se manifeste.”¹⁹⁶

¹⁹⁴ Um dos exemplos, citados pelo autor, em que a ação conjunta e coordenada da Administração e do contribuinte pode burlar os preceitos materiais da lei fiscal, pode surgir na fase liquidatória, quando, por hipótese, não se observa o procedimento legal de apuração previsto para a verificação da existência do fato imponible e de seus elementos (objetivos e subjetivos) e aspectos (material, temporal, espacial e quantitativo). A Administração, no trâmite de apuração, deve se limitar a aplicar as técnicas precisas para a obtenção das magnitudes que a lei fixa para a apuração da dívida tributária. A corrupção ou a conduta antijurídica surgem quando os órgãos de gestão tributária fixam bases impositivas sem observância dos métodos de estimativa fixados pela lei, fazendo nascer o direito ao uso de recursos ou remédios cabíveis por parte do contribuinte, para restabelecer o império da lei. A eventual omissão do contribuinte, por indolência, medo ou até por conveniência econômica, implica em colaborar com a conduta abusiva da Administração, e é contrária à atitude do contribuinte educado. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 108-109).

¹⁹⁵ O autor refere que, no caso de, na fase fiscalizatória, a Administração vir a saber da existência de fatos imponíveis não espontaneamente declarados pelo contribuinte, ou informados diferentemente do exigido pela lei, a tarefa fiscalizatória pode se produzir com estrito acatamento à normativa legal. Porém, pode ocorrer, ao contrário, que a manifestação da atividade administrativa se desvie da legalidade, se, por exemplo, no afã de acelerar o procedimento de fiscalização e de provocar rapidamente seus variados efeitos, o funcionário atuante solicita ao contribuinte que preste sua conformidade à retificação de certos elementos de quantificação da dívida tributária com a oferta de que outras, que também haveriam ser objeto de modificação, restem ignoradas nas atas e informes a serem formalizados. Cita, ainda, a hipótese de condutas fiscalizatórias antijurídicas, pela quais os agentes do Fisco cheguem, inclusive, a propor ao contribuinte que reconheça a prática de determinadas infrações com a promessa de que outras, de tipos diversos, não sejam objeto de procedimento sancionatório, ou o caso de, em presença de fatos imponíveis de duvidosa qualificação legal, propor-se ao contribuinte a alternativa de prestar sua conformidade com uma base impositiva que o serventário atuante arbitrariamente lhe sugere, com todos os efeitos favoráveis que essa aceitação pode provocar em ordem à magnitude da sanção aplicável, ou enfrentar o risco de que, em um expediente que tramite sem a sua conformidade, se chegar a estimar a imposição, pelo órgão competente, em base mais elevada. Ante esses improváveis, porém não impossíveis, desvios da legalidade no campo da aplicação do tributo, Sainz de Bujanda conclui que não é lícito o comportamento do contribuinte que percorre os anormais caminhos sugeridos pela Administração, nem pode ser tido como *educado* se, por fraqueza, por temor ou por conveniência, decide admitir tal prática. (Ibid., p. 109-111).

¹⁹⁶ Ibid., p. 111. Conforme o original: “(...) en el repertorio de ideales de la educación tributaria ha de inscribirse inexcusablemente (...): la disposición del contribuyente a ejercitar, siempre que procedan, los remedios y recursos que la ley le otorga para la lucha contra la arbitrariedad y,

Aos ideais da educação tributária inscritos por Sainz de Bujanda, impõe-se acrescentar, no contexto social brasileiro, a necessidade de se incentivar a formação de uma consciência crítica do cidadão, voltada para a identificação e solução dos principais problemas sociais da atualidade, inclusive mediante a inserção do contribuinte como membro atuante da sociedade civil, na luta por um sistema tributário mais transparente, racional e justo, com reflexos positivos na consecução dos valores e objetivos fundamentais consagrados no texto constitucional.

5 Desvios do ideal da educação tributária

5.1. O “psicologismo” fiscal e seus deletérios

O principal método da educação tributária – ou o único aconselhável – nas palavras de Sainz de Bujanda, “consiste em fortalecer o sentido de *responsabilidade moral do contribuinte*”.¹⁹⁷

A respeito, pondera que:

reforçar o sentido de responsabilidade do contribuinte é um método educativo que poucas vezes se emprega com a intensidade necessária e que, inclusive, se encontra em franca oposição com outras práticas às quais a atuação administrativa, com apoio em algumas correntes doutrinárias recentes, propende a subscrever em nossos dias. O que se busca é que o contribuinte *não resista* ao pagamento, que não obstaculize a ação perceptora, e inclusive, sempre que seja possível, que nem sequer se aperceba do eventual incremento das quantidades que o Fisco subtrai de suas rendas ou patrimônios, ou das modificações produzidas na estrutura das figuras impositivas. É claro que, para obter tais resultados, o maior esforço não tem por quê se dirigir a *melhorar* os contribuintes, é dizer, a alterar o seu modo de ser por outro que se repute mais perfeito e desejável, senão simplesmente a saber com certeza como são os contribuintes, já que isso é o que permite operar sobre uma realidade conhecida e eliminar nela as reações que eventualmente possam perturbar os desígnios do Fisco.^{198 199}

Sainz de Bujanda ressalta ainda que, ao invocar o princípio da responsabilidade moral do contribuinte, situa o problema em um plano *ético*, ao invés de alicerçá-lo em um critério exclusiva ou preferentemente psicológico, e,

¹⁹⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 113.

¹⁹⁸ *Ibid.*, p. 113-114. Na expressão original: “(...) vigorizar el sentido de responsabilidad del contribuyente es un método educativo que pocas veces se emplea con la intensidad necesaria y que, incluso, se encuentra en abierta oposición con otras prácticas a las que la actuación administrativa, con el apoyo de algunas corrientes doctrinales recientes, propende a adscribirse en nuestros días. Lo que se busca es que el contribuyente *no se resista* al pago, que no obstaculice la acción perceptora, e incluso, siempre que sea posible, que ni siquiera se aperciba del eventual incremento de las cantidades que el Fisco le sustrae de sus rentas o patrimonios o de las modificaciones producidas en la estructura de las figuras impositivas. Es claro que para obtener tales resultados el mayor esfuerzo no tiene por qué dirigirse a *mejorar* a los contribuyentes, es decir, a cambiar su actual modo de ser por otro que se repute más perfecto y deseable, sino simplemente a saber con certeza cómo son los contribuyentes, ya que eso es lo que permite operar sobre una realidad conocida y eliminar en ella las reacciones que eventualmente puedan perturbar los designios del Fisco.”

¹⁹⁹ *A teoria da ilusão financeira*, de Amilcare Puviani, tratada na última parte deste Capítulo, aborda de forma aprofundada a prática voltada a reduzir ou eliminar os efeitos negativos da imposição tributária sobre a mente dos contribuintes.

em seqüência, passa a demonstrar os perigos do “psicologismo” fiscal, comparativamente às vantagens da Psicologia tributária.

Referindo-se aos perigos do psicologismo fiscal, rememora que o fundamento psicológico, anteriormente abordado, não objetiva a melhorar o comportamento dos contribuintes, mas apenas conhecê-lo como algo que existe, e com o que o político e o legislador têm que contar para desenvolver sem misteres, pela própria natureza *positiva* da ciência psicológica.²⁰⁰

O teórico cita o Professor Günther Schmölders como um dos defensores do caráter fundamentalmente pragmático da psicologia financeira, nutrida de experiências e resultados, porém alheia a metas ou propósitos,²⁰¹ e considera, nesse sentido, que suas afirmações levam à conclusão de que a Psicologia financeira não se preocupa em averiguar o *porquê* de certas condutas, tampouco *juzgá-las*, mas, especialmente, com os seus resultados.²⁰²

Questiona, porém, sobre que consistem, *grosso modo*, esses resultados, e se é possível dar-se algum sentido uniforme a essas múltiplas experiências que a Psicologia financeira vem reconhecendo e classificando com plausível ímpeto em torno do real comportamento do contribuinte.

E acrescenta que a resposta – certamente penosa – é dada pelo próprio conferencista alemão, quando admite que as experiências obtidas demonstram que a política financeira rechaça a ficção de *homo liberter contribuens*, ou mesmo do *volens contribuere*, porque essa ficção estaria superada pela análise detalhada

²⁰⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 114.

²⁰¹ Relembra, em particular, conferência pronunciada no dia 27 de janeiro de 1959, na Escola Superior de Ciências Fiscais de Bruxelas, na qual o investigador germânico começou afirmando que “la Psicología financiera, tal como se ha desarrollado en los últimos años, como rama especial de las ‘ciencias financieras interpretativas’ (*verstehende Finanzwissenschaft*) no pretende ser una nueva ciencia, sino más bien una síntesis, un esquema sistemático de las experiencias de política financiera de todos los tiempos y de todos los países.” Nota de rodapé cita: SCHMÖLDERS, G. *La Psychologie financière*. Bruxelles, 1959, página 1. (Ibid., p. 115).

²⁰² Saiz de Bujanda anota que a idéia preliminar de Schmölders, de que a Psicologia financeira se preocupa mais em observar experiências e delas extrair os resultados, aparece reiterada depois, deliberadamente, ao longo de toda a sua dissertação, como, por exemplo, quando afirma que “recoger experiencias, integrarlas em un sistema coherente y presentarlas de manera clara y comprensible en beneficio de nuestra época es la tarea que incumbe a la Psicología financiera”. E acrescenta que o próprio Schmölders, fiel a seu desígnio de que fique bem clara a filiação científica da Psicologia financeira, disse sem dissimulação: “Para la interpretación de los modos de comportamiento que desean observarse en el marco de la política financiera, no tiene importancia saber cómo la Psicología científica explica su origen, sino tan sólo el hecho de que se manifiestan y las condiciones bajo las que se manifiestan”, raciocínio que resulta, complementa, em uma afirmação robusta, inequívoca, mais expressiva que qualquer discurso: “Lo que nos importa – agrega – no es la interpretación teórica de los resultados, sino *los propios resultados* en sí mismos considerados.” Nota de rodapé cita a mesma obra de SCHMÖLDERS, G., p. 2. (Ibid.).

da *resistência fiscal*, baseada, necessariamente, em conhecimentos psicológicos.²⁰³

A Psicologia tributária, para Sainz de Bujanda, é

uma ciência positiva que nos explica, com o apoio constante da experiência, a mentalidade fiscal das coletividades, o que permite, portanto, ao político, prever o tipo de reações sociais que produzirão as diversas espécies de medidas que venham a ser adotadas em matéria de tributação. Previstas estas reações, o homem do governo estará em condições, conforme o caso, de preparar, com a antecedência necessária, as armas que lhe permitam combater a oposição – se é essa a reação que se prevê – ou iludir o enfrentamento, procurando que o contribuinte, dada a sua *maneira de ser*, tolere sob formas mais ou menos encobertas certas decisões financeiras que, com uma apresentação menos ardilosa, provocariam uma atitude de hostilidade.²⁰⁴

Acrescenta, de modo enfático, ressaltando as conseqüências do uso da Psicologia, em seu sentido negativo, para a educação tributária, restar claro que

não é necessária muita agudeza para advertir que o emprego exclusivo ou predominante da Psicologia tributária como instrumento de política financeira pode solapar os fundamentos da educação tributária e chegar a anulá-la quase por inteiro. Se o político, exemplifica, ufanando-se de “inteligente”, porque conhece a maneira de ser de “sua gente”, opera, para alcançar o êxito, valendo-se inclusive de quantos prejuízos, deformações ou baixeiras que animam a alma – ou a mentalidade, como se disse –, da coletividade, ao invés de se esforçar por elevar o nível moral desta, é claro, insisto, que o próprio governante se terá convertido no mais poderoso e terrível inimigo da educação social e tributária.^{205 206}

²⁰³ Sobre este ponto, Sainz de Bujanda esclarece que não pretende julgar a validade científica das colocações do Professor alemão, e que isto não tem especial relevo na indagação sobre a existência de um sentido uniforme nos resultados das experiências colhidas pela Psicologia financeira, uma vez que o desenvolvimento do fundamento psicológico, no caso, busca apenas medir suas possíveis conseqüências no seio de uma teoria da educação tributária. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p.116).

²⁰⁴ Ibid., p. 117. No original: “(...) una ciencia positiva que nos explica, con el apoyo constante de la experiencia, la mentalidad fiscal de las colectividades, lo que permite, por tanto, prever el tipo de reacciones sociales que producirán las diversas clases de medidas que en orden a la tributación hayan de adoptarse. Previstas esas reacciones, el hombre de gobierno estará en condiciones, según los casos, de preparar, con antelación necesaria, las armas que le permitan combatir la oposición – si es esa la reacción que se prevé – o iludir el enfrentamiento, procurando que el contribuyente, dada su *manera de ser*, tolere bajo formas más o menos encubiertas ciertas decisiones financieras que con una presentación menos solapada provocarían una actitud de hostilidad.”

²⁰⁵ Ibid. No texto em espanhol: “(...) no es necesaria mucha agudeza para advertir que el empleo exclusivo o predominante de la Psicología tributaria como instrumento de política financiera puede socavar los fundamentos de la educación tributaria y llegar a anularla casi por entero. Si el político, ufanándose de “listo”, porque conoce la manera de ser de “su gente”, opera, para alcanzar el éxito, valiéndose incluso de cuantos prejuicios, deformaciones o bajezas anidan en el alma – o en la mentalidad, como se dice –, de la colectividad, en vez de esforzarse por elevar

O panorama é tão deprimente, acrescenta Sainz de Bujanda, que os próprios mestres da Psicologia financeira se apercebem, ao término de seus estudos, da necessidade insofismável de superar os resultados a que esse tipo de indagações conduz.²⁰⁷

O nó da questão, na expressão de Sainz de Bujanda, é que:

Não basta saber como são os contribuintes, mas também como devem ser, e é ineludível, portanto, que a Administração, quando atua, não olvide esta última dimensão do problema e procure ater-se a um modelo ideal de conduta, se é que, em verdade, aspira a cooperar no processo, que a todos afeta, da educação tributária.²⁰⁸

O estudioso retorna, pois, ao ponto de partida, qual seja, o de que "o método educativo por excelência consiste em reforçar o senso de responsabilidade moral do contribuinte," e argumenta que agora se está em condições de provar que esse princípio tem, na esfera tributária, uma significação muito precisa e específica.

Tem-se, com efeito, aduz ele,

que a exação do tributo não se deve produzir pela linha da *menor resistência* – como, em definitivo, vêm a postular certas correntes de "psicologismo" fiscal –, senão pela da *máxima adesão* e aquiescência. É dizer, nem mais nem menos que a fórmula do *homo liberter contribuens* deixe de ser uma ficção para se converter em uma feliz realidade ou, se isso não é possível – porque os ideais nunca deixam de

el nivel moral de ésta, es claro, insisto, que el propio gobernante se habrá convertido en el má poderoso y terrible enemigo de la educación social y tributaria.”

²⁰⁶ O teórico afirma que não há exagero em sua afirmação, pois o tipo de armas que os conhecimentos psicológicos fornecem ao Fisco para que este saia vitorioso em sua luta contra um contribuinte hostil, sobressalta o ânimo de qualquer um que não tenha perdido por inteiro o apreço pelos valores morais e jurídicos.

²⁰⁷ Recordo o autor que o Professor Reynaud termina seu ensaio referindo-se à necessidade de se fazer um estudo global da *personalidade* do contribuinte, no qual, como é óbvio, entram em jogo, entre outros, os fatores de tipo moral. Ressalta, ainda, as afirmações do próprio Professor Schmolders, no sentido de que, para reformar a situação, com frequência penosa, surgida em alguns aspectos da tributação, e que degenera, inclusive, em corrupção fiscal “se impone necesariamente la idea de una *pedagogía fiscal* para ambas as partes, es decir, tanto para la administración como para los contribuyentes.” E observa ser alentador que, quem tão ardorosa e eficazmente postula o cultivo da Psicologia fiscal, conferindo-lhe categoria de uma nova disciplina financeira, compreenda a necessidade de que o estudioso não se detenha aí, no mundo de dados e de experiências que tal ciência procura, senão que se eleve ao plano da meditação pedagógica, na qual fazem presença os valores éticos e o mundo do dever ser. (SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho*, p. 118).

²⁰⁸ *Ibid.*, p. 119. No original: “(...) No basta saber cómo son los contribuyentes, sino cómo deben ser, y es ineludible, por tanto, que la Administración, cuando actúa, no olvide esta última dimensión del problema y procure atenerse a un módulo ideal de conducta si es que, en verdad, aspira a cooperar en el proceso, que a todos afecta, de la educación tributaria.”

ser o que são: ideais –, para que sua luz ilumine o caminho da perfeição a que jamais se pode renunciar.²⁰⁹

Enfim, sustenta

que o homem, enquanto contribuinte, não deixe de ser pessoa, é dizer, criatura dotada de liberdade e de entendimento. Não se pode razoavelmente pretender que os sujeitos paguem os impostos insensivelmente,²¹⁰ como em um sonho, adormecidos por não se sabe quais enganos ou ilusões. Essa anestesia fiscal que se predica é um veneno corrosivo que destrói as raízes dos ideais tributários. Frente a ela alçamos a voz em defesa de um robustecimento incessante da *consciência tributária*.

Despertar e avivar a consciência, em vez de adormecê-la, é o grande método educativo. Ter consciência tributária supõe, efetivamente, que as prestações tributárias não se produzam com ajuda de enganos e de anestésicos, dirigidos a fazê-las imperceptíveis ou pouco dolorosas, senão, antes ao contrário, como pagamentos que sejam, em sua oportunidade e em seu sentido, plenamente inteligíveis e livremente aceitos, e que gerem, portanto, sacrifícios mensuráveis, que o contribuinte realize com o apoio moral de um sentimento de solidariedade. Tudo isto nos afasta de uma concepção puramente técnica e mecânica da vida tributária, para restituir a esta a plenitude de seu sentido ético e humano. (...) ²¹¹

Sainz de Bujanda salienta, entretanto, que não é o conhecimento científico da Psicologia financeira em si que causa efeitos nocivos no desenvolvimento da educação tributária, mas, sim, a utilização inadequada dos resultados obtidos por meio dela.²¹²

²⁰⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 119. No original: “(...) que la exacción del tributo no se produzca por la línea de la *menor resistencia* – como, en definitiva, vienen a postular ciertas corrientes de “psicologismo” fiscal –, sino por la de la máxima adhesión y aquiescencia. Es decir, ni más ni menos que a que la fórmula del *homo liberter contribuens* deje de ser una ficción para convertirse en una feliz realidad o, si ello no es posible – porque los ideales nunca dejan de ser lo que son: ideales –, para que su luz ilumine el camino de perfección a que jamás puede renunciarse.”

²¹⁰ Nota de rodapé cita: SCHMÖLDERS, G. *Unmerkliche Steuern*, Fz, Arch, 1959, volumem XX, núm. 1, pág. 23. (Ibid.).

²¹¹ SAINZ DE BUJANDA, F. ob. cit., p. 119-120. No texto original: “(...) que el hombre, en cuanto contribuyente, no deje de ser persona, es decir, criatura dotada de libertad y de entendimiento. No puede razonablemente postularse que los sujetos paguen los impuestos insensiblemente, como en un sueño, adormecidos por no sabemos qué engaños o ilusiones. Esa anestesia fiscal que se predica es un veneno corrosivo que destruye las raíces de los ideales tributarios. Frente a ella alzamos la voz en defensa de un robustecimiento incesante de la consciencia tributaria. Despertar e avivar la consciencia, en vez de adormirla, es el gran método educativo. Tener consciencia tributaria supone, efectivamente, que las prestaciones tributarias no se producen con ayuda de engaños y de anestésicos, dirigidos a hacerlos imperceptibles o poco dolorosas, sino, antes al contrario, como pagos que sean, en su oportunidad y en su sentido, plenamente inteligibles y libremente aceptados, y que generen, por tanto, sacrificios mensurables, que el contribuyente realice con el apoyo moral de un sentimiento de solidaridad. Todo esto nos aleja de una concepción puramente técnica y mecanicista de la vida tributaria, para restituir a ésta la plenitud de su sentido ético y humano.”

²¹² Pondera, exemplificativamente, sobre a análise científica possível a propósito das mentiras fiscais, partindo da observação de que os contribuintes, tal ou mais que as crianças, também mentem, e fazem-no por causas, em formas ou em momentos que podem ser cientificamente

Se, ao contrário, tais conhecimentos forem voltados ao fortalecimento do senso de responsabilidade moral do contribuinte,

a Psicologia financeira se converte em um dos suportes mais firmes da educação tributária e, ao mesmo tempo, em eficaz instrumento da função arrecadatória, cujo ritmo não se pode comparar ao do procedimento arrecadatório, senão ao mais rápido e premente do gasto público. (...) ²¹³

Complementa, ainda, que além de servir de suporte à educação tributária, em sua formulação explícita:

a Psicologia financeira nos ensina a mentalidade fiscal de um povo, é dizer, o tipo de atitudes e de reações dos contribuintes que o integram. Esse conhecimento é, pois, indispensável e prévio para definir os objetivos aos que há de se encaminhar a ação educativa e os métodos que, em cada circunstância, seja mais apropriado adotar. Uma vez mais, a educação tributária, sem prejuízo de seu específico perfil e finalidade, tem que se enquadrar no esquema teórico geral do problema educativo. ²¹⁴

A Psicologia financeira, enfim, pode prestar um serviço inestimável e insubstituível à Pedagogia tributária, ²¹⁵ e não se pode nem se deve desenvolver a primeira em menosprezo à segunda, por ser esta última a única disciplina que, em

examinados. Nesse sentido, diz, a Psicologia financeira, em suas pesquisas, poderá, talvez, oferecer um mostruário perfeito das *mentiras fiscais* e, chegar, inclusive, a explicar as raízes e origens desse mal. Entretanto, de posse desses resultados, o gestor público pode adotar duas atitudes distintas, a primeira, recusável, consistente em tomar nota dessas deformações dos sujeitos passivos da imposição, não para corrigi-las, elevando assim o seu nível moral, mas para articular um repertório de instrumentos de luta contra a fraude que lhe permitam alcançar resultados arrecadatórios idênticos aos que obteria se os contribuintes fossem eticamente melhores, ou uma segunda, voltada a organizar uma política pedagógica que fortaleça o sentido de responsabilidade moral do contribuinte, sem prejuízo de adotar, para os casos patológicos insolúveis, outras disposições fortemente sancionadoras, que ponham os interesses fiscais a salvo das condutas irremediavelmente antijurídicas. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 121-122).

²¹³ Ibid., p. 122. No original: “(...) la Psicología financiera se convierte en uno de los soportes más firmes de la educación tributaria y, al propio tiempo, en eficaz instrumento de la función recaudatoria, cuyo ritmo no puede acompañarse al del procedimiento educativo, sino al más rápido y apremiante del gasto público.”

²¹⁴ Ibid. No original: “(...) la Psicología financiera nos enseña la mentalidad fiscal de un pueblo, es decir, el tipo de actitudes y de reacciones de los contribuyentes que lo integran. Ese conocimiento es, pues, indispensable y previo para definir los objetivos a los que ha de encaminarse la acción educativa y los métodos que, en cada, circunstancia, sea más apropiado adoptar. Una vez más, la educación tributaria, sin merma de su específico perfil y finalidad, tiene que encuadrarse en el esquema teórico general del problema educativo.”

²¹⁵ O autor destaca que a ciência pedagógica se funda em uma dupla base: a Psicologia e a Ética. Na expressão de Zulueta: “La Psicología nos da a conocer la realidad humana, mientras que la Etica nos indica el ideal hacia el que debemos dirigir esa realidad. La Psicología enseña al educador el camino y la Etica le señala el fin.” Nota de rodapé cita: ZULUETA, op. cit, pág. 8. (Ibid.).

definitivo, permite alcançar o objetivo desejável da educação tributária, a saber: o aperfeiçoamento do homem em sua condição de contribuinte.²¹⁶

Assim, o uso dos conhecimentos psicológicos como instrumento de controle da resistência fiscal, e não pressuposto de uma ação educativa, somente se verifica na estrita medida em que a ação fiscal necessite destruir, com a coação ou com o engano, os efeitos da resistência ao tributo.

Isto significa, conclui Sainz de Bujanda, que

a educação fiscal de um povo será tanto mais baixa quanto maior uso tenha de se fazer da 'estratégia psicológica' para arrecadar o tributo. Paralelamente, temos de reconhecer que o esforço dos governantes por elevar o nível educativo será tanto menor quanto mais inclinados se sintam ao emprego preferente de armas psicológicas, com abandono ou menoscabo do princípio da responsabilidade moral.²¹⁷

É interessante perceber a atualidade da temática. O recurso ao “psicologismo”, por meio de artifícios para diminuir a resistência fiscal, é prática que persiste na atualidade, daí a importância de se investir na educação tributária, cuja base é, exatamente, o fortalecimento da responsabilidade moral do contribuinte, o que exige, no reverso da moeda, a observância do princípio da moralidade também por parte do homem público, em quaisquer de suas esferas de atuação.

5.2. As presunções prejudiciais à ética tributária

No processo educativo, em que são protagonistas o educador e o educando, diz Sainz de Bujanda, “há fluxos e refluxos, correntes espirituais que vão de uns a outros dos sujeitos, qualquer que seja o papel que na educação cada um deles tenha formalmente assinado.” Assim, ao mestre, a quem incumbe educar, pode ocorrer de se ver dirigido pelos seus alunos a um tipo de aperfeiçoamento não

²¹⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 123.

²¹⁷ Ibid. No original: “(...) la educación fiscal de un pueblo será tanto más baja cuanto mayor uso haya de hacerse de la 'estrategia psicológica' para recaudar el tributo. Paralelamente, habremos de reconocer que el esfuerzo de los gobernantes por elevar el nivel educativo será tanto menor cuanto más inclinados se sientan al empleo preferente de armas psicológicas, con abandono o menoscabo del principio de responsabilidad moral.”

imaginado, ou, ao contrário, ver-se atingido pela ação corrosiva de seu educando.²¹⁸

O raciocínio também se aplica, complementa o teórico, ao processo educativo do contribuinte, em seu relacionamento com os legisladores, os governantes, os políticos, os professores e outros interlocutores, ou mestres.

Sainz de Bujanda se detém em analisar, no papel de educador no campo tributário, a Administração fiscal, de um lado, e os centros de ensino, e especialmente a Universidade, de outro.²¹⁹

Relembra que, ao ideal concreto da educação tributária, consistente no livre acatamento da normativa tributária, corresponde, outrossim, o método educativo fundamental, representado pelo respeito moral à personalidade do contribuinte, o que implica, também, em se abandonar a terapêutica do adormecimento da consciência tributária, para se promover o seu avivamento e o seu fortalecimento.²²⁰

Mais especificamente em relação aos métodos educativos de responsabilidade da Administração financeira, refere, como uma das técnicas concretas voltadas ao alcance do objetivo de educação do contribuinte, a ser utilizada especialmente pelos órgãos administrativos, a necessidade de se eliminar certas presunções que danificam a ética tributária, e que, portanto, devem ser combatidas com determinação e empenho.²²¹

5.2.1. “Fisco-usurpador” ou “Estado-ladrão”

Uma das presunções que em muito prejudica a ética tributária, e, por isso, deve ser eliminada, é a do “Fisco-usurpador” ou “Estado-ladrão”.

Sobre essa presunção, destaca Sainz de Bujanda que muitos contribuintes justificam sua conduta fraudulenta ou sua negativa a colaborar ativa e lealmente na exação do tributo, a si próprios, ou perante estranhos, com a rebatida alegação

²¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 123-124. A expressão, no original: “En el proceso educativo hay flujos y reflujos, corrientes espirituales que van de unos a otros sujetos, cualquiera que sea el papel que en la educación cada uno de ellos tenga formalmente asignado.”

²¹⁹ *Ibid*, p. 124.

²²⁰ *Ibid*.

²²¹ *Ibid.*, p. 124-125.

de que a Fazenda não administra bem os ingressos públicos, desvia da economia privada uma fração importante de suas rendas e emprega os recursos obtidos de modo inconveniente, ou, até, na acusação de falta de honestidade da Administração na gestão dos recursos tributários.²²²

Entre os contribuintes que assim se expressam, pondera, muitos, sem dúvida, em realidade não crêem no que afirmam, e adotam essa atitude com o único intento de atenuar a reprovação social que sua resistência ao Fisco eventualmente pode gerar. Porém, outro setor, nada desprezível, tem a sincera e arraigada convicção de que as coisas se sucedem tal como descrito.²²³

A todos, diz o teórico, e de modo especial aos últimos, devem se dirigir as medidas educativas, inclusive “uma veraz e ampla informação sobre os reais encargos da atividade financeira pública”,²²⁴ para afastar do seu ânimo tal prejuízo, contanto que se tratem efetivamente de “pré-juízos”, e não de juízos solidamente fundados.²²⁵

O método educativo por excelência, portanto, é a probidade na gestão²²⁶ do produto fiscal. A atividade qualificada de reprovável, em termos mais latos,²²⁷ pode se manifestar de variadas formas. As mais graves se produzem, afirma Sainz de Bujanda, quando o estabelecimento de tributos e seu ulterior destino não responde primordialmente ao cumprimento indeterminado de todos os fins da

²²² SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 125.

²²³ A respeito, confira-se, no Capítulo 6, a classificação das diferentes atitudes dos contribuintes, deduzida por Klaus Tipke, de conformidade com os móveis morais que os animam. O comportamento descrito corresponde ao modo de agir do *chalanero*, aquele que procura “compensar” as deficiências do serviço público mediante um corte no pagamento de seus impostos, porque entende que os recursos tributários não são bem aplicados pela Administração Pública.

²²⁴ SAINZ DE BUJANDA, F., op. cit., p. 126.

²²⁵ O autor alerta, nesse sentido, que para que tais idéias dos contribuintes possam ser combatidas eficazmente, faz-se necessário o pressuposto inescusável de que sejam idéias falsas, o que, por infortúnio, nem sempre sucede.

²²⁶ No original “manejo”, que pode ser entendido como gestão ou destinação do produto da tributação.

²²⁷ Sobre este ponto, esclarece Sainz de Bujanda que, quando emprega os termos “honestidade” ou “probidade”, não o faz para contrapor uma conduta lícita frente a outra cujo grau de ilicitude chegue a beirar o repertório dos ilícitos penais ou a se situar abertamente dentro desse campo de antijuridicidade, mas sim a um tipo de comportamento da Administração financeira que, sem roçar no campo das infrações criminais, penalizadas nas leis, tem, no entanto, um perfil claramente reprovável e capaz, desde logo, de suscitar fundadas atitudes de oposição por parte do contribuinte. É a este tipo de comportamento que se deve instaurar uma ação gestora impulsionada pelos princípios de probidade e honestidade. Os ilícitos penais não são o problema primordial, diz o autor, porque a realidade mostra que o nível moral dos funcionários aos quais compete o desenvolvimento da atividade financeira é, em geral, tão elevado, que o número de ações que, em rigor, podem se qualificar de puníveis, não chega a influir seriamente na gênese da atitude do contribuinte. (SAINZ DE BUJANDA, F., op. cit., p. 126-127).

coletividade, senão a dar satisfações muito concretas a grupos determinados de pessoas ou de entidades.²²⁸

O comportamento reprovável a que o teórico faz referência pode se manifestar de diferentes formas, desde a afetação total ou parcial do produto de certos tributos para satisfazer remunerações de pessoal, fora dos moldes e limites legais, até a aplicação, pelo Estado, do produto total ou parcial de certos impostos para o cumprimento de fins determinados, nos quais, por uma ou outra via, se produza o repasse de fundos a pessoas ou entidades determinadas.²²⁹

Sainz de Bujanda pondera, ainda, que a reação hostil do contribuinte não se justifica se a afetação ocorre em casos esporádicos e com as adequadas garantias técnicas e jurídicas, mas entende justificada a vigorosa oposição, ao contrário, se a afetação se realiza com o abandono dos princípios nos quais normalmente se inspira a gestão dos recursos estatais.

Em situações tais, em que se está diante de um problema de publicidade e de garantias, acrescenta, surge na mente do contribuinte a suspeita de que parte importante das rendas que o Fisco lhe subtrai não vai engrossar a massa de recursos necessária para a cobertura global do gasto gerado pelo cumprimento dos fins de utilidade geral, mas, ao contrário, suprir interesses de grupos sociais determinados, ou servir de apoio financeiro a entidades ou organismos que, pelas vias normais, não obteriam os fundos recebidos por esses outros obscuros canais.

Ressalta, ainda, para a tendência, fundada em raízes políticas e morais profundas, de participação da comunidade nas decisões que afetam a sociedade e no controle da administração dos ingressos públicos e da ordenação de gastos, para afastar situações de privilégio financiadas com o esforço comum.²³⁰

Em arremate, Sainz de Bujanda conclui que, uma vez cumpridas as garantias expostas, “poderá se destruir, sem dificuldade alguma, essa odiosa presunção do 'Fisco-usurpador' ou do 'Estado-ladrão', que tanto dano traz, em muitos países, ao normal desenvolvimento da educação tributária”.²³¹

²²⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 126-127.

²²⁹ Na normativa atual brasileira, em tese, no tocante ao controle dos gastos públicos, inclusive e especialmente os de pessoal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), é impeditiva da utilização de recursos fora dos limites nela estabelecidos. Na prática, entretanto, ainda ocorrem muitas situações de desvirtuamento no uso de recursos públicos, o que contribui para a resistência dos contribuintes à tributação.

²³⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. op. cit., p. 127-128.

²³¹ Ibid.

Apesar do otimismo do mestre, parece certo que a presunção do “Fisco-usurpador” ainda persiste na atualidade, e de modo bastante acentuado, donde se depreende a importância do trabalho de educação tributária, cujas lições devem abranger não apenas o contribuinte, mas, também, o Administrador público, aqui referido em sentido amplo.

A mudança do comportamento reprovável por parte da Administração, referido pelo teórico, e de tantas outras atitudes contrárias ao interesse comum, o controle dos ingressos e da utilização do recursos públicos, a observância das garantias do contribuinte e o incentivo à uma cidadania participativa, dependem de um árduo trabalho de conscientização, cujo processo exige paciência e determinação, em busca do ideal maior da educação tributária, e em apoio à efetivação dos objetivos consagrados como linhas mestras no ordenamento constitucional pátrio.

5.2.2. "Contribuinte-defraudador"

A outra das “presunções” referidas por Sainz de Bujanda, é a do contribuinte-defraudador, também bastante arraigada no pensamento coletivo.

Assim, diz ele:

Se os contribuinte presumem – muitas vezes sem fundamento, algumas com ele – que o Fisco lhes defrauda, não há que dizer que a presunção inversa opera com muito maior energia. Estamos em presença do que alguns autores têm batizado tecnicamente com o nome de *principio de la incredulidad sistemática* por parte dos órgãos estatais, a respeito da veracidade das declarações tributárias.²³²

Tal *principio*, continua, “se converte em um dos mais vigorosos fatores de destruição da educação tributária quando a Administração inspira nele toda a sua

²³² SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 128-129. No texto original: “Si los contribuyentes presumen – muchas veces sin fundamento, algunas con él – que el Fisco les defrauda, no hay que decir que la presunción inversa opera con mucha mayor energía. Estamos en presencia de lo que algunos autores han bautizado técnicamente con el nombre de *principio de la incredulidad sistemática* por parte de los órganos estatales respecto de la veracidad de las declaraciones tributarias.”

atenção gestora e, sobretudo, quando também lhe serve de ponto de apoio para a edição de disposições de caráter geral.”²³³

O autor destaca que esse princípio é invocado por muitos como arma insubstituível de defesa frente à fraude. A generalização dessa presunção, fazendo supor que é melhor criar um sistema de impostos e alguns mecanismos de exação que presume a existência, em todo o contribuinte, de uma atitude defraudatória, conduz a fórmulas legais e de administração destinadas a destruir os efeitos da oposição ao Fisco. As conseqüências da aplicação do princípio²³⁴ são funestas para a educação tributária e, em ampla escala, também para a salvaguarda dos interesses materiais da própria Fazenda.²³⁵

Por sua pertinência para o tema da educação tributária, anote-se, na expressão do mestre:

Desde o ponto de vista educativo, o princípio traduz uma total falta de respeito à personalidade moral do contribuinte. Se o contribuinte se apercebe de que o Fisco nega, *por princípio*, sua probidade tributária, e de que apenas lhe oferece a possibilidade de que possa prová-la, é verossímil que o egoísmo, latente sempre na natureza humana, se anteponha aos sentimentos de solidariedade e de altruísmo sobre os quais se cimenta a educação fiscal. Pode acontecer, alerta – e de fato ocorre diariamente – que o princípio da sistemática certeza na intenção defraudatória acabe provocando a necessidade inafastável da mentira fiscal.²³⁶

²³³ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 129. A expressão, conforme o original: “El mencionado principio se convierte en uno de los más vigorosos factores de destrucción de la educación tributaria cuando la Administración inspira en él toda su atención gestora y, sobre todo, cuando también le sirve de punto de apoyo para la redacción de disposiciones de carácter general.”

²³⁴ A aplicação do princípio, por parte do Fisco, se revela, nos exemplos do autor, na prática da criação de normas legais que elevam as bases ou os tipos – ou ambas as coisas de uma vez – com o intento de se obter uma receita tributária que se poderia alcançar com parâmetros inferiores, se a fraude não existisse, ou, então, pelo uso de pressões sobre o contribuinte para que preste sua conformidade com bases de apuração superiores às declaradas, sob pena de sua elevação pelos órgãos de competência superior. Do ângulo do contribuinte, a presunção leva a atitudes que revelam a preocupação de se manter os pagamentos em um certo nível, por meio da redução do importe das bases declaradas, na certeza de que serão elevadas pelos órgãos de gestão tributária. A elevação, em um caso, e a redução, em outro, embora possa ser de certo modo previsto pela Fazenda Pública, no resultado *global* do mecanismo, poderá divergir notavelmente no resultado *para cada sujeito*, e, portanto, positivo em termos macroeconômicos, mas injusto em termos microeconômicos. (Ibid. p. 130-131).

²³⁵ Ibid., p. 128-129.

²³⁶ Ibid., p. 129-130. No original: “Desde el punto de vista educativo, el principio traduce una falta total de respeto hacia la personalidad moral del contribuyente. Si el contribuyente se percibe de que el Fisco niega, *por principio*, su probidad tributaria, y de que apenas le ofrece la posibilidad de que pueda probarla, es verosímil que el egoísmo, latente en la naturaleza humana, se anteponga a los sentimientos de solidaridad y de altruismo sobre los que se cimenta la educación fiscal.”

Em conclusão, reforça Sainz de Bujanda a necessidade de se eliminar, pela raiz, a presunção do “contribuinte-defraudador”, para avançar no caminho da educação tributária, e, assim, “circundar o contribuinte honesto e consciente de uma maior consideração e credulidade”, ainda que seja necessário, em alguns casos de grave defraudação, o uso de armas mais contundentes contra os contribuintes, afastando-se, de qualquer modo, um dos principais obstáculos que impedem o progresso do princípio do reconhecimento da personalidade moral do contribuinte.²³⁷

A exposição deixa entrever os deletérios causados pelas presunções fiscais ao ânimo dos contribuintes, e, também, os prejuízos aos interesses da Fazenda, daí a imperatividade de se investir na sua eliminação, por meio da formação da consciência crítica do contribuinte e na educação de todos os cidadãos para esta particular parte da vida, relacionada aos direitos e obrigações de ordem tributária.

5.3.

A “ilusão financeira” na teoria de Amilcare Puviani²³⁸

De grande interesse para a análise desenvolvida neste estudo, por sua estreita ligação com o tema da informação e da educação tributárias, o exame da chamada “teoria da ilusão financeira”, concebida pelo italiano Amilcare Puviani, que resultou na obra publicada originalmente na Itália, em 1903, sob o título “*Teoría della illusione finanziaria*”,²³⁹ em especial porque, ainda que sob diferentes formas, as práticas identificadas como características de uma atuação

²³⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 131.

²³⁸ As noções sobre a “teoria da ilusão financeira”, constantes deste título, foram extraídas do estudo preliminar de apresentação da primeira edição espanhola da obra original “*Teoría della illusione finanziaria*”, do italiano Amilcare Puviani (1854-1907), em tradução de Álvaro Rodríguez Bereijo. (PUVIANI, A. *Teoría de la ilusión financiera*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministério de Hacienda).

²³⁹ Segundo o tradutor, a obra do Professor de Fazenda Pública da Universidade de Perusa é uma compilação e ampliação de diversos estudos antes publicados sobre o fenômeno, já observado por outros autores, do comportamento ilusório dos Estados modernos na atividade financeira, ou da utilização da teoria da Fazenda Pública como uma “representação ideológica” dos interesses da classe governante. Parte da observação de que, embora não concebido como um plano orgânico de ilusões tributárias, o uso de meios artificiosos de imposição resulta da dependência do Estado em relação aos interesses dos mais poderosos, formando uma espécie de sistema de astúcias fiscais. A obra surge pelo reconhecimento de que cabe à ciência financeira explicar como se forma o fenômeno financeiro e quais são os verdadeiros móveis psicológicos dos impostos e as condições objetivas que os determinam.

fazendária voltada a anular ou diminuir o impacto psicológico dos tributos ainda persistem, não obstante decorrido mais de um século.

A obra é dedicada ao exame da utilização, pelo Estado, de meios fiscais sorrateiros e enganosos da consciência do contribuinte, mediante a análise das razões pelas quais grandes massas humanas são induzidas a suportar elevadas somas impositivas sem a devida contraprestação por parte do Estado.²⁴⁰

Após ressaltar que a obra permaneceu por muito tempo no ostracismo,²⁴¹ apesar de sua relevância para o estudo da ciência financeira, destaca o tradutor que a *teoria da ilusão financeira* tem, de um lado, caráter criador e original,²⁴² por sua inovadora análise psicológica do fenômeno financeiro, e, ao mesmo tempo, reveste-se de caráter essencialmente científico e especulativo, ao uniformizar, na forma de leis ou proposições científicas, a enorme variedade de fatos e condutas observáveis na análise desse fenômeno.

O estudo de Puviani, diz o seu comentador, resulta em um livro revelador tanto para o contribuinte como para o político e o gestor fazendário, na medida em que expõe os procedimentos sutis adotados para o sustento das cargas tributárias e permite inferir como a atividade financeira pode sofrer alterações e manipulações por meio de práticas ilusórias.

²⁴⁰ As investigações de Puviani procuram descobrir, primeiro, o que impulsiona os contribuintes a aceitar uma imposição opressiva ou expropriadora e, segundo, a identificar em que momentos o interesse concreto e particular da classe dominante se constitui em causa dos sacrifícios tributários suportados pelo povo. A resposta a essas questões está deduzida em duas teorias, quais sejam: 1) a *teoria da ilusão financeira*, que ilustra o conjunto de forças atuantes sobre a consciência do contribuinte voltado à reduzir a quantidade e importância dos sacrifícios por ele suportados e a exagerar na extensão e vantagens dos serviços públicos oferecidos em contrapartida e, 2) a *teoria dos males de coação e bens de corrupção*, indicativa do processo de forças que, em troca de males de índole geral produzidos pelos entes políticos ou decorrentes dos impostos opressivos, oferece ao contribuinte certas vantagens de caráter privado, fazendo-lhe crer que, assim, evita males maiores do que os suportados pelo pagamento do imposto. Puviani desenvolveu mais amplamente a primeira das teorias, de maior interesse para o presente estudo.

²⁴¹ Explica o tradutor que a obra de Puviani não teve acolhida calorosa sequer por parte de seus compatriotas, permanecendo no ostracismo por muitos anos. Trata-se de um livro “raro”, pouco conhecido e pouco lido, dentro e fora da Itália, difundido apenas pela exposição de Mauro Fasiani em seus “*Princípios de Ciência das Finanças*” (1941), de quem são tomadas a maioria das referências à teoria da ilusão financeira contidas nos Manuais de Ciência da Fazenda. A obra despertou interesse mais recente por ocasião da revitalização dos estudos sociológicos e psicológicos da Fazenda Pública, quando foi reeditado na Alemanha, países anglo-saxões, Itália e Espanha.

²⁴² A inovação está, especialmente, na análise psicológica do fenômeno financeiro feita por Puviani, com sustento no psicologismo que a escola marginal havia introduzido no campo econômico.

Ao situar as circunstâncias relacionadas ao contexto financeiro vigente à época do surgimento da obra de Puviani,²⁴³ Alvaro Rodríguez Bereijo considera que as chaves para compreender o pensamento de Puviani e situá-lo devidamente no marco da *Ciência das Finanças* italiana são, de uma parte, a concepção hedonista do fenômeno financeiro, mediante a aplicação dos princípios do cálculo marginal (teoria subjetiva de valor) à atividade financeira, o que implica em que as escolhas em matéria financeira apresentem as características de serem decisões coletivas e de estarem regidas pelo cálculo econômico da utilidade e do custo,²⁴⁴ e, de outro lado, o intento de superação da explicação meramente econômica da natureza da atividade financeira realizada desde fundamentos psicológicos ou sócio-psicológicos, o que pressupõe que as escolhas financeiras, enquanto decisões coletivas, são de natureza política, tomadas pela classe dirigente que domina ou controla o poder do Estado.²⁴⁵

²⁴³ O estudioso destaca que, diversamente do que ocorre com a Fazenda Pública nos países anglo-saxões, mais orientada ao estudo dos problemas dos efeitos econômicos dos impostos e da definição dos princípios da justiça na distribuição da carga tributária entre os cidadãos segundo os critérios utilitaristas, na Itália e na Alemanha a construção da Ciência da Fazenda se centrou na elaboração de uma teoria da conduta econômica do Estado, seguindo também os esquemas da teoria subjetiva do valor, daí a preocupação com o problema da natureza das escolhas financeiras, das necessidades coletivas, e do conceito e natureza do Estado, enquanto centro de adoção das decisões em matéria financeira. A teoria financeira italiana surge somente a partir dos anos de 1870, coincidindo com o intento de aplicar à atividade financeira do Estado os princípios da Ciência Econômica, tal como haviam sido formulados, segundo a teoria subjetiva de valor, pela escola do marginalismo. As origens da formação da teoria da Fazenda Pública “clássica” na Itália vão associadas às obras de M. Pantaleoni, U. Mazzola e A. de Viti de Marco.

²⁴⁴ A filosofia hedonista e utilitarista, diz o tradutor, levará a uma concepção hedonista do cálculo financeiro que está na base da análise de Puviani dos aspectos psicológicos da atividade financeira, vistos pelo prisma (deformador) da ilusão financeira. Segundo o hedonismo, o desejo de conseguir um prazer ou de evitar uma dor é uma tendência universal a que se reduzem os motivos mais diversos. O homem trata de maximizar seu prazer e minimizar sua dor, e este é um grande princípio econômico a que se sujeitam, ou devem se sujeitar, todas as ações conscientes e voluntárias. As ações econômicas se condicionam ao desejo de se liberar, diminuir ou evitar uma dor, fruto da consciência e vontade. A lei psicológica do mínimo médio ou postulado hedonista se manifesta nessas ações econômicas. Mas não existem coisas intrinsecamente prazedoras ou dolorosas, pois tais sensações são relativas, conforme a estrutura do organismo e do ambiente em que se desenvolvem. O cálculo hedonístico se realiza em função da dependência das sensações e suas relações com o postulado hedonístico. As ações contrárias a esse postulado não são objeto de estudo pela Ciência econômica, pois interessam apenas enquanto *desvios* na manifestação das leis econômicas. A prática do princípio hedonístico pressupõe a possibilidade de comparar as sensações de prazer ou de dor, de benefício e de sacrifício, de utilidade e de custo, e supõe sempre uma medição, uma comparação por quem escolhe entre as diversas sensações de prazer ou de dor. A razão em que está o custo com o prêmio se denomina *valor*. Por isso o cálculo hedonista consiste em *juízos sobre o valor*. O conceito de valor para os marginalistas hedonistas equivale, pois, à *utilidade diferencial*.

²⁴⁵ Puviani considera, neste ponto, segundo os esquemas do materialismo histórico, os aspectos sociológicos da atividade financeira no âmbito da luta de classes. Nesse sentido, a teoria das ilusões financeiras se insere na “teoria das elites” ou teoria da classe política dirigente

A Fazenda Pública se converte, na visão de Puviani, por meio das ilusões financeiras, em meio de dominação de uma classe, em instrumento de que se serve a classe dominante para a exploração dos dominados. Sua obra é, pois, como define o seu tradutor, uma simbiose sumamente insinuante e atrativa, de psicologia e sociologia financeiras.

A Ciência financeira italiana da época pode ser separada em duas grandes correntes, em que se situam, de um lado, as teorias econômicas e, de outro, as teorias político-sociológicas da atividade financeira. Enquanto as primeiras seguem o cálculo hedonista, e, portanto, partem da suposição de que o cidadão paga ao Estado o correspondente aos benefícios que obtém dos serviços públicos prestados em troca (princípio da equivalência e das prestações recíprocas, que está na base da teoria da troca voluntária), fazendo a abstração da composição social e política da sociedade e do Estado, as segundas, as teorias de concepção político-sociológica da atividade financeira, defendem que a condição de “públicas” destas necessidades não obedece a nenhum cálculo econômico, não responde a uma utilidade coletiva efetivamente sentida por todos os membros da coletividade, senão que responde aos interesses particulares de quem, nesse momento, ostente o poder político (a classe dominante), o que implica em que as escolhas decorrem de um juízo ou decisão política.²⁴⁶

formulada por Gaetano Mosca e que, já posteriormente a Puviani, foi aperfeiçoada e aplicada à Fazenda Pública por Vilfredo Pareto. O fenômeno financeiro é contemplado como um aspecto da luta de classes, no sentido peculiar da luta da classe dominante e da classe dominada, em que esta não é considerada como uma massa inerte ou amorfa, senão composta por sujeitos hedonistas, que buscam o prazer e evitam a dor, e tratam de conseguir o máximo de utilidade com o menor esforço. Por isso, segundo Puviani, a prática financeira mostra uma constante preocupação dos dominantes por mover-se ao largo da linha de menor resistência dos dominados, visando obter deles o máximo resultado com o mínimo gasto. Trata-se da exploração e dominação sutil e refinada, por meio da manipulação do fenômeno financeiro em proveito dos interesses da classe dominante, porém buscando sempre, ao mesmo tempo, a maior aquiescência dos dominados, obtida mediante a ocultação dos verdadeiros fins perseguidos, fazendo crer aos dominados que são seus interesses (o bem-comum) e não os interesses da “elite” dominante os que serão tutelados pela atividade financeira, ou mediante o erro, provocando ou utilizando ilusões nos dominados acerca dos ingressos e dos gastos públicos que lhes impeçam o conhecimento real do fenômeno financeiro e dos efeitos injustos sobre os quais se assenta.

²⁴⁶ O papel do Estado, no segundo caso, como esclarece Bereijo, é o de fazer, por meio da sua atividade financeira, com que o egoísmo de classe e a contraposição de interesses seja o mais inócua possível, concedendo a cada interesse de classe a mais ampla liberdade de movimento. A liberdade democrática para todas as influências de interesses permitirá um equilíbrio, uma compensação, que aproximará a escolha financeira efetiva da escolha financeira de toda a coletividade. A invocação ao Estado e sua organização, enquanto centro de poder em cujo seio se tomam as decisões financeiras, resulta fundamental para o estudo da Fazenda Pública pelo fazendistas da época, e para a compreensão da Ciência financeira italiana.

A *teoria da ilusão financeira*, de Puviani, insere-se dentro desta corrente sociológica da Fazenda Pública, ilustrando os meios e instituições de que se serve a *elite* dominante para impor aos cidadãos as escolhas financeiras que convém a seus interesses de classe.²⁴⁷ Neste sentido, a teoria em exame se apresenta (ainda que não seja tão só isso) como uma teoria explicativa do comportamento financeiro da classe governante: a minoria dominante, buscando sempre a linha da menor resistência oposta pela classe dominada, trata, por meio da criação de ilusões financeiras, de ocultar aos cidadãos a verdadeira carga tributária que faz recair sobre eles e, ao mesmo tempo, de exagerar os benefícios que oferece mediante a prestação de serviços públicos.

A obra de Puviani constitui um intento de superação das teorias econômicas da atividade financeira e uma reação contra as concepções otimistas da atividade financeira e do Estado, baseadas na identidade de interesses entre as classes que compõem a sociedade. Puviani intenta aplicar ao estudo do fenômeno financeiro a teoria subjetiva de valor partindo de pressupostos diferentes, ao criticar a fundo os

²⁴⁷ Explicita Álvaro Rodríguez Bereijo que a corrente sociológica, rechaçando a teoria da troca voluntária como um esquema validamente aplicável à Fazenda Pública, centra-se no estudo das forças que determinam o processo de formação das escolhas financeiras (programas de ingressos e de gastos públicos). A escolha financeira é sempre uma decisão política, coativa, que não guarda nenhuma semelhança com as escolhas dos sujeitos econômicos privados, não só pela distinta natureza das necessidades que se trata de satisfazer, senão também pelo mesmo processo de determinação *do que, como e para quem* é a atividade econômica desenvolvida pelo ente público. São as decisões do Estado as que se impõem aos indivíduos e as que realmente concretizam na vida real os programas de ingressos e gastos públicos. Para a corrente sociológica da atividade financeira, separando-se das teorias puramente políticas, não são órgãos políticos supra-individuais, o Estado, os que governam efetivamente e decidem as escolhas em matéria de gastos e de ingressos públicos, mas as classes sociais dominantes, que impõem ao Estado, como sujeito da atividade financeira e mero executor dela, seus interesses. As escolhas financeiras, pois, são o resultado dos grandes contrastes de grupos sociais em confronto e de seus correspondentes interesses. O Estado não é um ente superior e distinto dos indivíduos que o compõem (concepção organicista e idealista), senão que o Estado se concebe como um instrumento de dominação da classe governante. Portanto, as escolhas financeiras, enquanto escolhas políticas, não são o fruto de uma eleição democrática, mas, pelo contrário, decisões que a minoria dominante impõe à maioria dominada. Esta explicação sociológica do processo de formação das escolhas financeiras será a concretização, no campo da Fazenda Pública, da *teoria da classe dirigente*, formulada por Gaetano Mosca (*Sulla teorica dei governi e sul Governo parlamentare*, 1884, e *Elementi di Scienza política*, 1896) e Vilfredo Pareto (*Trattato di Soziologia generale*, 1916). Essa teoria, desenvolvida e aplicada à atividade financeira por Pareto, apoiando-se nos estudos de Mosca, provocou um giro transcendental no campo da Ciência da Fazenda com respeito ao modelo devitiano. De Viti concebia a sociedade em evolução progressiva desde o Estado tirânico ou monopolista até o Estado democrático ou cooperativo. Pelo contrário, segundo a concepção paretiana da classe dominante, a atividade financeira se explica unicamente em termos de comportamento da classe dominante. A obra de Puviani se insere dentro desta corrente doutrinária, de superação das teorias puramente econômicas da atividade financeira, que abriria as portas à consideração sociológica do fenômeno financeiro, mas, frente à orientação de subsumir o estudo da atividade financeira na Ciência da Sociologia (Pareto, Borgatta), Puviani (e na mesma linha Barone, Fasiani e Cosciani) intenta construir uma teoria econômica da classe dirigente.

fundamentos explícitos ou implícitos da teoria econômica marginalista da Fazenda e deixar manifesto seu conteúdo “ideológico” e os estreitos limites de seu valor cognoscitivo. A dificuldade está em saber como se compenetraram os princípios do cálculo hedonista da atividade financeira com os pressupostos sociológicos e políticos que constituem as premissas da teoria das ilusões financeiras.

Puviani questiona como se explica que determinadas classes sociais – precisamente as mais pobres, que estão submetidas a outras – paguem os tributos, em muitos casos abusivos, expoliadores, sem que percebam os benefícios correspondentes ao sacrifício que suportam e qual é a razão deste comportamento aparentemente contrário às leis que regem a conduta dos seres hedonistas.

Em seu livro *Teoria da ilusão financeira*, Puviani se propõe desfazer o equívoco e explicar esta aparente contradição entre a ação contributiva das massas e a finalidade hedonista que se pressupõe em dita ação, quando pagam tributos, suportam sacrifícios econômicos que, em definitivo, não encontram uma satisfação correspondente nos benefícios esperados pelos serviços públicos prestados pelo ente político. E o faz partindo das bases do materialismo histórico e da consideração do fenômeno financeiro como um aspecto da luta de classes. Em síntese, aceita a teoria subjetiva de valor e seu aparato analítico e trata de aplicá-lo ao estudo da Fazenda Pública, propondo-se a conciliar a concepção materialista da história e a filosofia hedonista ou utilitarista aplicados ao estudo do fenômeno financeiro.

A singularidade do estudo, entretanto, está em que, para explicar a aquiescência ou ao menos a obediência da massa de cidadãos aos tributos impostos pela classe dominante, Puviani entende que não basta referir-se às teorias do materialismo histórico, no sentido da exploração, dominação, prepotência ou violência exercida pelos dominadores sobre a maioria mais fraca e menos organizada, ou da coação exercida pelo Estado pela utilização dos tributos como um ato de força da classe dominante, mas que é necessário voltar o olhar para a reação classes dominadas, tendo em conta, de um lado, que uma parte das riquezas cedidas pelos contribuintes não se realiza sob o temor, a ameaça ou a violência, senão como resultado de uma ofuscação de sua consciência ou de sua sensibilidade, que não vê os sacrifícios que suporta ou ignora os benefícios que em realidade lhe reportam os serviços públicos, e, de outro, que ainda naqueles

sacrifícios que se aceitam sob ameaças, existe sempre um aspecto utilitário para quem os sofre.

Trata-se, portanto, de buscar a explicação do problema nos móveis psicológicos das massas como determinantes de sua reação ou comportamento ante o poder financeiro, tomando por base a idéia de que as massas, ao suportar uma tributação elevada, têm obtido um conjunto de bens a defender e conservar maior que os deveres produzidos pela dominação. A proposta de Puviani, pois, é analisar o comportamento dos contribuintes considerados como massa, como grupo coletivo, e explicar, assim, a adesão dos dominados às escolhas financeiras da classe dominante.

Nessa trilha, o teórico sustenta que os dominados são sujeitos egoístas que buscam seu próprio interesse e tratam, de acordo com o princípio hedonista, de maximizar sua utilidade ou prazer com o mínimo custo. Por meio da *teoria das ilusões financeiras* explica-se como, ainda que não seja assim na realidade, pois na verdade os dominados entregam ao Estado mais do que dele recebem, entretanto, *na mente* dos contribuintes, as escolhas financeiras se lhes apresenta como o resultado de um cálculo econômico hedonista. Assim, o efeito das ilusões financeiras é o de deformar o juízo valorativo dos destinatários das decisões da classe dominante, a qual, por sua vez, sempre tende a se mover ao largo da linha de menor resistência.²⁴⁸

²⁴⁸ O fenômeno financeiro, segundo Puviani, é o resultado não só do juízo valorativo da classe dominante, que tenta converter seus interesses e aspirações particulares aos fins do Estado, ocasionando o gasto público, mas, também, do juízo valorativo (ainda que seja errôneo ou deformado por efeito das ilusões financeiras) das classes dominadas, também compostas de seres hedonistas. As escolhas financeiras da classe dirigente não são, pois, o resultado de um cálculo racional no sentido de produzir o máximo benefício para a própria classe dirigente, mas são determinadas, usualmente, por critérios pragmáticos: causar o mínimo de fricção social, buscando a *linha da menor resistência* oposta pela classe dominada, em virtude de seus próprios juízos valorativos. O fenômeno financeiro se apresenta, assim, na concepção de Puviani, como um *compromisso* entre as classes sociais em luta: dominantes e dominados, a implicar a introdução de um fundamento psicológico: o estudo da possível reação da massa dos contribuintes, ante a atividade financeira do Estado. Esta perspectiva impõe a adoção de uma metodologia utilitária ou hedonista aplicada ao fenômeno financeiro, pela qual se justifica que, para que o benefício ou interesse da classe dominante triunfe e se converta em um objetivo para a Fazenda, uma finalidade política, um gasto público e uma razão de ingressos públicos, é preciso que seja aceito pelas classes inferiores como uma utilidade própria direta ou indireta. A *teoria da ilusão financeira* explica como se produz esta aceitação, aparentemente incomprensível, contraditória com sua condição de sujeitos hedonistas, de uma atividade financeira ditada em benefício dos interesses da classe dirigente ou abertamente oposta aos interesses dos dominados. Porém, o comportamento das classes dominadas submetidas às ilusões financeiras não é uma conduta irracional, mas influenciada pela ilusão, e por isto mesmo, é possível elaborar uma *teoria* deste comportamento. A *teoria da ilusão financeira*, voltada à análise do contribuinte, considerado como massa, é um intento de construir uma

Puviani, ao explicar de que modo as classes dominantes logram impor às dominadas suas decisões financeiras, chega à elaboração de uma teoria das ilusões, como explicação do desenvolvimento da atividade financeira. Buscando sempre a linha da menor resistência à atividade financeira do Estado, a classe governante vai elaborando, pouco a pouco, um *sistema de ilusões* que formam no contribuinte uma representação errônea dos ingressos e dos gastos públicos, ocultando a carga fiscal imposta aos contribuintes.

A classe dominante, perfeitamente conhecedora das leis psico-físicas que governam a conduta econômica dos indivíduos, conhecedora dos móveis mais gerais e freqüentes que impulsionam as ações humanas (o interesse individual, o egoísmo, o princípio do mínimo médio), dispõe suas decisões, orienta a atividade financeira de maneira tal que se crie o máximo de ilusões financeiras nos contribuintes, de forma que, comportando-se estes como perfeitos sujeitos hedonistas, no entanto, prestem sua aquiescência e adesão a uma atividade financeira que vai em exclusivo proveito das elites.

A transcendência e amplitude da obra de Puviani, no entender de Alvaro Rodrigues Bereijo, se destaca no intuito de demonstrar que os sistemas de ilusões financeiras se formam nas Fazendas Públicas como resultado de causas objetivas que se impõem ao político (inclusive ao bem intencionado), como consequência da necessidade de resolver as contradições antagônicas existentes na sociedade histórica (luta de classes), a criar e buscar mecanismos financeiros que permitam ocultar à classe majoritária dominada os verdadeiros fins a que serve e os interesses protegidos pela atividade financeira do Estado.

Nesse sentido, tendo em conta a concepção de Puviani do fenômeno financeiro como um aspecto da luta de classes, e de acordo com sua noção do materialismo histórico, o que o sistema de ilusões financeiras produz não é a vontade malévola, o gênio tenebroso e despótico de tal ou qual político, senão “a dependência do Estado dos interesses das classes superiores”.

Essa dependência faz com que o político, diante da necessidade de desenvolver uma atividade financeira cujo custo se imponha em seu maior grau às classes mais baixas e cuja utilidade favoreça aos interesses da classe dominante, ante a possibilidade de fazer o bem comum e em face da exigência de obter cada

teoria sobre as uniformidades (sistema de ilusões) do conjunto de ações não-lógicas que concorrem no fenômeno financeiro.

vez maiores ingressos, tenda a se mover ao largo da linha da menor resistência e buscar aquelas escolhas financeiras que criem nos cidadãos o máximo de ilusão e reduzam ao mínimo as resistências fiscais, ocultando-lhes os efeitos mediatos e imediatos e os fins da atividade financeira.

E assim, aos poucos, sem que isso corresponda necessariamente a um plano concebido, vão se formando uma série de medidas fiscais e se impondo uma série de práticas financeiras que “pouco a pouco, por sua própria inércia, deveriam se constituir em um sistema de astúcias fiscais”. Entretanto, a busca ao longo da linha da menor resistência implica uma ação consciente, deliberada, racional, cujo desenlace final leva a uma escolha, ao se preferir um meio a outro, e, assim, a ilusão financeira se constitui em um *processo ativo* posto em prática pela classe governante para a consecução de seus fins.²⁴⁹

O estudo de Puviani, baseado em um *modelo* psico-sociológico que busca explicar o comportamento dos contribuintes ante o imposto, está construído com base na suposição do *homo economicus*, ou mais restrito, do *homo financierarius*: o contribuinte que desenvolve uma atividade tal que os gastos públicos lhe proporcionem o máximo prazer, e as cargas correspondentes, o mínimo sacrifício. Isso implica em supor que a conduta do contribuinte, sua reação ante o imposto, é *racional*, enquanto está presidida pelos princípios do cálculo hedonista, suposição que, entretanto, é abstrata, hipotética, que não tem outro sentido senão o de permitir a construção do modelo, como condição lógica do raciocínio científico e que como tal deve ser considerada.²⁵⁰

²⁴⁹ Bereijo destaca que a teoria da ilusão financeira concebida por Puviani como resultado da vontade consciente, deliberada, da classe dirigente, de criar um sistema coerente, harmônico, de ilusões financeiras, aparece clara em várias passagens da obra, nas quais ressalta que a prática financeira dá testemunho de uma constante preocupação e de uma fina percepção no dominante para obter do dominado o máximo resultado com o mínimo gasto, para evitar ao explorado determinados choques violentos, determinadas agonizações de dor, em formas de elaboração delicada e progressiva, apresentada como uma construção equilibrada, na qual se utilizam, de um lado, a eleição e a manutenção dos mecanismos fiscais mais adequados para cumprir os propósitos dos Governos, e, por outra parte, a evitar ou suprimir os tributos que provocavam as resistências mais ferozes e constantes. Conclui, assim, que a teoria da ilusão financeira se insere, no pensamento de Puviani, no marco de uma conduta normalmente consciente da classe dirigente e caracterizada pela predisposição de meios e fins para, pelo efeito da ilusão, resolver os problemas fundamentais da atividade financeira: repartição do custo de produção dos serviços públicos (mediante a imposição de cargas fiscais aos cidadãos) e distribuição dos serviços destinados à satisfação das necessidades coletivas (gastos públicos).

²⁵⁰ Puviani não acredita, diz o comentador de sua obra, na perfeita *racionalidade* da conduta do contribuinte, nem muito menos que um juízo racional determine seu modo de agir, mas trata de configurar um modelo abstrato, ideal, do comportamento dos contribuintes, sobre a base de uma perfeita racionalidade coordenada pelos critérios do hedonismo, precisamente para estudar os *desvios* desse modelo por efeito das ilusões financeiras e proceder, então, à elaboração de

Mas a análise não recai sobre a conduta racional do homem isolado (*homo economicus*), senão a do homem social, ou seja, a conduta das *massas* humanas. O que constitui o centro de sua investigação é a *conduta coletiva dos cidadãos e contribuintes, a conduta de massas* referida ao fenômeno financeiro. A análise psicológica da conduta dos contribuintes e seus móveis aparece referida em todo o momento a uma instância social, constituída pela massa dos contribuintes, as distintas classes sociais, o Estado e os grupos dirigentes. Não se trata, pois, de Psicologismo individualista, senão de análise do comportamento *social* do contribuinte enquanto membro de uma coletividade e de uma determinada classe social.

Desde o ponto de vista epistemológico, o interesse da obra de Puviani, segundo ressalta Alvaro Rodríguez Bereijo, não reside em comprovar se suas proposições ou conclusões são exatas ou se ajustam à realidade atual, mas em haver mostrado, pela primeira vez, a plausibilidade do intento de construir uma teoria científica do comportamento dos cidadãos sujeitos à ilusões.

Frente à atividade financeira do Estado, diz ele, Puviani trata de mostrar que as reações e atitudes dos contribuintes, considerados como massa ante o imposto, não são irracionais, mas apresentam uma série de *uniformidades*, regidas por determinadas leis físico-psíquicas, o que permite a construção de uma teoria, dentro do contexto de um processo ou mecanismo posto em marcha pela classe governante, e obedecem a uma finalidade precisa, qual seja, a de ocultar aos contribuintes o conhecimento verdadeiro dos ingressos e gastos públicos, exagerando sua utilidade ou benefício e diminuindo seu custo ou sacrifício.

A obra de Puviani, complementa Bereijo, acima do empirismo e da rica casuística que a ilustra, constitui uma *teoria* no seu mais rigoroso sentido do vocábulo, é dizer, uma generalização hipotética sobre a conduta da classe governante em matéria de ingressos e gastos públicos e sobre a reação psicológica (no sentido da ilusão) dos governados, cuja relevância se manifesta, em especial, pelo realismo que demonstra no emprego e na antecipação, dentro de uma teoria pura da Fazenda, de elementos psicológicos no campo da Psicologia econômica em geral e na Psicologia financeira em particular.

uma teoria explicativa desse comportamento “desviacionístico” dos contribuintes sujeitos a ilusões. Trata-se de um estudo das reações psíquicas ante um fenômeno de massa, como é o fenômeno financeiro, sob a influência das ilusões sistematizadas ou ordenadas em um corpo de teoria, cujas uniformidades e princípios são investigados por Puviani.

Na exposição dos principais aportes da teoria de Puviani, esclarece Alvaro Rodríguez Bereijo que a teoria da ilusão financeira, enquanto teoria *positiva* do comportamento da classe governante e dos contribuintes ante o fenômeno financeiro, não se propõe explicar como o contribuinte *deve atuar*, mas *como* atua e porque o faz, quais são os motivos que o impulsionam e determinam a sua ação, inclusive para averiguar a possível atuação do contribuinte no futuro, dadas determinadas condições e circunstâncias.²⁵¹

Para Puviani, o indivíduo é induzido a ocupar um lugar determinado, segundo os resultados definitivos de certas valorações. Tais juízos valorativos do contribuinte, que determinam seu comportamento frente ao Estado e ante o imposto, respondem a um cálculo hedonista, resultante da comparação entre a utilidade ou vantagem que obtem ou espera obter dos serviços públicos prestados pelo Estado e a desvantagem ou sacrifício representado pelos impostos que está obrigado a satisfazer. A posição que os cidadãos ocupam no Estado – de adesão, de indiferença ou de oposição à atividade estatal – depende de seus cálculos hedonistas, de acordo com maior ou menor utilidade diferencial ou penosidade diferencial.

Em função deste cálculo hedonista, Puviani distingue dois tipos de reação do contribuinte ante o imposto: o impulso contributivo (*spinta contributiva*) ou o contraimpulso contributivo (*controspinta contributiva*). O primeiro é aquela força moral ou propensão que leva o contribuinte ao pagamento do imposto, e que deriva de sua persuasão de que o sacrifício do tributo é compensado pelo maior benefício prestado pelo Estado por meio do gasto público. O grau do impulso contributivo é medido pelo excesso do prazer sobre a dor, do benefício sobre o sacrifício. O segundo consiste na força que se opõe ao pagamento do tributo e que resulta da persuasão de que a utilidade ou vantagem derivada dos serviços públicos prestados pelo Estado é insuficiente e não compensa o sacrifício decorrente do pagamento dos tributos. O grau deste contraimpulso é medido também pelo excesso de dor ou sacrifício sobre o prazer ou benefício.

²⁵¹ Bereijo refere-se à visão de Schmölders, no sentido de que a obra de Puviani é o primeiro intento de uma exposição de conjunto do que constitui o núcleo de problema da Psicologia financeira, a saber: 1) o estudo da formação da opinião e decisão em matéria financeira; 2) a investigação ordenada das atuações e posturas dos cidadãos frente à Fazenda Pública, levada a efeito, de um lado, no plano da atitude do indivíduo frente ao Estado, e, de outro, quanto aos interesses das distintas classes sociais com relação à Fazenda Pública; 3) análise das atitudes dos cidadãos frente ao imposto.

Em resumo, segundo Puviani, a posição de cada contribuinte no Estado, sua atitude ou comportamento ante o fenômeno financeiro (e, em particular, ante o imposto) vem determinado pelo grau em que o sacrifício resultante do pagamento dos tributos exceda, seja igual ou compense exatamente, ou então seja inferior ao benefício ou utilidade que os gastos públicos representem aos contribuintes. Em função deste juízo valorativo, hedonista (de utilidade e custo), os contribuintes se encontram sempre em três posições, que supõem uma atitude psíquica e um comportamento: 1) contra o Estado (oposição), ou contra a legalidade; 2) de indiferença (aquiescência); 3) a favor do Estado (adesão), na legalidade.

O Estado busca sempre aumentar o impulso contributivo e diminuir o contraimpulso contributivo. Para tanto, altera o juízo valorativo do contribuinte mediante as ilusões financeiras, que induzem a uma representação errônea, na mente dos contribuintes, dos ingressos e dos gastos públicos, de modo a alterar o custo e a utilidade que o Estado representa para o contribuinte. As ilusões financeiras tendem a aumentar o impulso contributivo e a diminuir o contraimpulso contributivo, representando, na mente do contribuinte, maiores do que são em realidade os benefícios ou vantagens que se obtém ou podem se obter do Estado e menores do que em realidade são a soma de riquezas obtidas (ilusões otimistas). Porém, quando falsas aparências induzam aos contribuintes a estimar que seus sacrifícios contributivos são maiores do que em realidade são, ou que os serviços públicos obtidos ou que podem se obter do Estado são menores do que o justo ou completamente nocivos (ilusões pessimistas), então o efeito ilusório será contrário ao Estado, diminuindo o impulso contributivo e aumentando o contraimpulso contributivo.

Assim, as distintas classes de ilusões financeiras nos ingressos e nos gastos públicos vão surgindo e se organizando em um sistema. A *Teoria da ilusão financeira* de Puviani se propõe, em essência, a fazer uma análise sistemática, ordenada, segundo premissas científicas, das leis que regem este fenômeno de busca, pelo Estado, daqueles meios e circunstâncias mais idôneos para aumentar o impulso contributivo dos cidadãos e diminuir sua “resistência fiscal”, estudando de que forma e com recurso a que princípios ou leis esses meios atuam na mente dos contribuintes e como, com sujeição a que regras, estes se afastam de uma posição ou outra frente ao Estado em uma contínua troca de postos.

A teoria psicológica de Puviani, portanto, se funda em três planos diferentes: a) estudo do comportamento do Estado, ou mais exatamente, da classe dominante, em seu movimento ao largo da linha de menor resistência dos dominados; b) estudo da conduta ou reação da massa de contribuintes ante o imposto e as astúcias mediante as quais o Estado se propõe a conseguir sua adesão ou, ao menos, sua aquiescência; c) estudo dos movimentos de opinião da massa de contribuintes frente ao Estado, e das alterações sociais e políticas decorrentes.

Trata-se, assim, de uma teoria do comportamento social do contribuinte considerado como massa, uma explicação sociológica da atividade financeira, como instrumento manejado pela classe governante com o fim de manter sua dominação sobre as classes inferiores, e de explicar como esta contradição fundamental em toda sociedade civil, a luta de classes, se manifesta no campo da Fazenda Pública e determina a mudança social.

O efeito fundamental das ilusões financeiras é alterar o cálculo hedonista dos contribuintes. Nesse sentido, o aporte decisivo de Puviani à teoria da Fazenda Pública reside em haver sublinhado que o fator psicológico – reação ou comportamento do contribuinte sujeito à ilusão – constitui um elemento do custo da atividade financeira. Esta *consideração subjetiva* ou *psicológica* do custo explica, com apoio nos princípios hedonistas, o fato aparentemente surpreendente e inexplicável da adesão ou aprovação do contribuinte a medidas financeiras cujos sacrifícios são superiores às vantagens obtidas ou que pode esperar delas.²⁵²

A análise que Puviani faz dos impostos e de seus efeitos é fundamentalmente psicológica, ou psico-sociológica, no sentido de que busca saber se um determinado imposto é ou não tolerado pela massa dos contribuintes e em virtude de que razões.

Nesta proposta, Puviani parte da suposição de que o imposto que se estabelece em função da capacidade contributiva dentro de justas proporções, será

²⁵² O custo da atividade financeira, lembra Bereijo, é sempre um custo alternativo ou de oportunidade, porquanto vem determinado pela necessidade de escolher entre opções alternativas. O custo de uma determinada ação vem medido em termos da renúncia a outra. A classe dirigente tem a tendência de se mover ao largo da linha de menor resistência, buscando continuamente aquelas formas tributárias mais sensíveis, menos advertidas para os contribuintes. Por conseguinte, o fator psicológico se constitui, para a classe governante, em um elemento determinante do custo da atividade financeira e das escolhas financeiras tomadas pela classe dominante, que se orientará sempre por aquelas de maior efeito de ilusão. A teoria em exame se ocupa do estudo da reação do contribuinte para explicar de que forma a ilusão se apresenta como um meio de que se serve a classe dominante para diminuir o custo subjetivo da atividade financeira.

aceito voluntariamente pelo contribuinte e sem resistências. Sob tal premissa, passa a considerar aqueles casos em que o tributo não é estabelecido tendo em conta a capacidade contributiva (ou o custo dos serviços que o Estado presta ao contribuinte). E explica a tolerância do imposto ou até o seu pagamento de bom grado, no fenômeno de ilusão produzido no contribuinte por certos fatos ou forças aos que vem unido ou associado o pagamento dos tributos, os quais, ou ocultam ao contribuinte a verdadeira carga que suporta, ou então produzem especiais satisfações ou um bem-estar repentino que fazem com que diminua a sensação penosa produzida pelo imposto.

A ilusão financeira provoca, assim, nos contribuintes, um efeito geral lenitivo, de adormecimento, fazendo o contribuinte mais dócil e aquiescente à política financeira do Estado. E este sabe bem tirar partido disso, manipulando os impostos (e os demais ingressos e os gastos públicos), para conseguir esse efeito enganoso nos contribuintes.

Exposta a finalidade das ilusões financeiras criadas pela classe dominante, o estudo analisa por meio de que processos psíquicos, em virtude de que forças e com sujeição a que leis científicas essas representações errôneas dos fenômenos financeiros chegam a se formar na mente dos cidadãos.

Algumas das *leis psíquicas* utilizadas para ocultar dos contribuintes a magnitude da verdadeira carga tributária, segundo Puviani, são:

a) lei psicológica em virtude da qual uma dor diminui ante a proximidade de um prazer;

b) lei psicológica de saturação dolorosa ou do rendimento decrescente da dor: à medida que aumentam os fatos penosos que afetam a uma pessoa, a dor produzida por um novo aumento diminui, de modo que a situação geral de sofrimento ou dor não se vê aumentada pelos novos fatos penosos acrescidos;²⁵³

c) lei psicológica da incapacidade do sistema nervoso de produzir sensações penosas ante estímulos mínimos: para que se produza uma sensação é preciso que o estímulo alcance certa intensidade;

d) lei psicológica da incapacidade do sistema nervoso de produzir sensações sempre proporcionais exatamente aos estímulos: ante uma série de estímulos

²⁵³ Trata-se de uma aplicação da lei da diminuição da utilidade marginal aos estímulos da sensibilidade, em virtude da qual a força do estímulo (por exemplo, um imposto) é cada vez menor à medida que se repete no mesmo tempo.

externos qualitativa e quantitativamente iguais, a intensidade das sensações é decrescente;

e) lei psicológica segundo a qual um sofrimento ou dor diminui quando se une ou associa com outro de dor maior.²⁵⁴

O maior interesse da obra de Puviani, por sua importância nos estudos de Psicologia financeira, segundo assinala Alvaro Rodríguez Bereijo, reside na antecipação quanto ao fundamento psico-sociológico de determinados conceitos e categorias da atividade financeira.

Os efeitos psicológicos dos impostos têm importantes e graves repercussões de ordem sociológica na “resistência fiscal” dos contribuintes, que pode se manifestar tanto por meios legais e pacíficos, como por meios extralegais e até violentos, provocando conseqüências tanto no plano político, como no plano financeiro.

Puviani sublinha estas possíveis conseqüências, que podem derivar dos efeitos psicológicos desencadeados como resultado do estabelecimento dos impostos, pela “resistência fiscal”, a qual pode surgir, inclusive, quando o contribuinte *teme* determinados resultados,²⁵⁵ daí a razão para que o político tome muito em conta este efeito psicológico e procure, por diversos meios de ilusão financeira, anular ou diminuir os efeitos negativos da resistência.

²⁵⁴ Assinala Bereijo que Puviani ilustra com abundante e rica casuística a forma com que, historicamente, a Fazenda tem se servido destas Leis que regem a sensibilidade do contribuinte: estabelecendo impostos em momentos de especial prazer do contribuinte (impostos sobre as transmissões da propriedade a título oneroso e a título gratuito, impostos de licença sobre a abertura de negócios comerciais ou industriais, taxas acadêmicas, impostos sobre o jogo ou a moradia, impostos sobre títulos mobiliários, cargos honoríficos, etc., impostos sobre o consumo e bens suntuosos, etc.); estabelecendo impostos nos momentos de maior dor do contribuinte ou ante a proximidade de fatos penosos (impostos de sucessões sobre os parentes mais próximos, impostos sobre as liquidações por venda do patrimônio de pessoas insolventes, impostos sobre os condenados...); fracionando os impostos em pequenas cotas parciais; contrapondo um mal maior evitável com o mal menor do imposto, apresentando a este como a condição para livrar-se do mal (estabelecimento de novos impostos em substituição de outros antigos); associando os impostos entre si (arbitramento e encargos estatais, estaduais e municipais que se unem a impostos); associando o imposto com outras penas; ocultando a carga do tributo no preço dos produtos (impostos de consumos), etc.

²⁵⁵ Bereijo destaca que, à evidência, são as conseqüências econômicas produzidas pelo aumento do imposto (a subtração de uma parte da riqueza, o aumento da carga tributária, a diminuição da renda disponível do contribuinte, etc.) o que de modo primordial desencadeia o fenômeno da resistência fiscal, mas que essas conseqüências econômicas negativas do imposto não são necessariamente reais, efetivas, para determinar no contribuinte uma atitude de resistência, mas podem obedecer, também, a fatores psicológicos. O comportamento do contribuinte ante o imposto pode ser de resistência, portanto, se *teme* que se produzirão ditos efeitos econômicos negativos, ainda que isso não chegue a ocorrer ou, inclusive, seja impossível que ocorra, residindo aqui, segundo o comentador, um dos traços mais sugestivos e predictivos do fundamento de Puviani.

Neste ponto, Alvaro Rodríguez Bereijo observa – e o aspecto tem especial pertinência em relação ao tema da informação e educação tributárias – que, uma vez que o efeito psicológico considerado não é outro que o da “incerteza” do contribuinte a respeito das possíveis conseqüências da criação de um imposto, outro meio de anular ou diminuir esse efeito psicológico e suas possíveis conseqüências negativas será o de informar o contribuinte, o mais amplamente, acerca do alcance e efeitos econômicos do imposto, oferecendo-lhe um ordenamento claro, preciso e relativamente permanente.

Ressalta, entretanto, que tal meio difere por completo daqueles de que se serve a ilusão financeira, e, em verdade, responde melhor a fundamentos éticos ou de educação tributária, destinados a despertar e avivar a *consciência tributária*,²⁵⁶ observação que bem demonstra a pertinência de se examinar o tema central – o princípio da informação tributária e seus contornos – por seu ângulo inverso, ou seja, pela constatação e conscientização sobre as formas pelas quais ocorrem os desvios do ideal da educação tributária.

Mas além da análise do fenômeno da resistência fiscal como manifestação do contraimpulso contributivo, determinado também por fatores psicológicos, a proposta de Puviani se destaca pelo aporte e antecipação de conceitos importantes para os estudos de Psicologia econômica e financeira.

Nesse sentido, o teórico italiano concebe o impulso contributivo como um componente do fenômeno, mais amplo, da propensão ao gasto (*spinta dispendiativa*), ao considerar que os tributos se constituem em uma espécie dos muitos gastos do indivíduo, e, pensando nisso, estuda o impulso contributivo desde o ponto de vista de que o aumento da propensão a gastar do sujeito origina também, e por conseqüência, um aumento em seu impulso contributivo.

Assim, uma das *forças* que determinam o impulso dos contribuintes a pagar o imposto é sua propensão ao gasto, a qual, conforme se modifique ou altere, alterará também o impulso contributivo ou capacidade subjetiva dos contribuintes para suportar as cargas tributárias, propensão que, entretanto, não está estritamente relacionada à renda do indivíduo, mas, também, a outros fatores de

²⁵⁶ O tradutor refere-se, exatamente, à expressão de Fernando Sainz de Bujanda, no sentido de que se faz necessária a formação da consciência tributária do contribuinte, de modo que “a exação do tributo não se produza pela linha da menor resistência, senão pela da máxima adesão e aquiescência (*homo liberter contribuens*)”.

ordem subjetiva, os quais são especialmente investigados por Puviani, capazes de influenciar na valorização ou depreciação da unidade de riqueza disponível.²⁵⁷

O mérito de Puviani está em enfatizar, precisamente, aquelas situações que fazem com que *psicologicamente* o sujeito consumidor se comporte como se tivesse ocorrido uma elevação de sua renda, enquanto se traduz em um aumento de sua demanda efetiva, não apenas potencial. E, verdadeiramente, desde o ponto de vista do consumo, e do nível geral da demanda, o que importa são as variações na propensão a gastar do sujeito, e não que esse aumento da propensão ao gasto responda a um efeito-renda real, a uma efetiva elevação do seu nível de renda, ou a uma motivação psicológica que produz o mesmo efeito.²⁵⁸

Puviani estuda a propensão a gastar na medida em que influi na disposição do sujeito de realizar o gasto que resulta no pagamento dos tributos, é dizer, na medida em que influi em seu impulso contributivo,²⁵⁹ e ilustra como o gestor

²⁵⁷ Esclarece Bereijo que, para Puviani, a variável “propensão ao gasto” não está unicamente em função da renda do sujeito, senão também de fatores subjetivos de ordem psicológica (situações de inesperado bem-estar ou alegria) ou de ordem psico-sociológica (hábitos de gasto do sujeito, imitação do consumo dos demais, necessidade de ostentação). Puviani parte da afirmação de que a propensão a gastar depende do nível de renda disponível. Mas a renda disponível para gastar está sujeita à lei da utilidade marginal decrescente do dinheiro, segundo a qual o aumento das riquezas diminui o valor subjetivo de cada unidade delas. Ao relacionar este fato com a conduta do sujeito econômico, enuncia uma lei do comportamento do consumidor, no sentido de que, à medida que aumenta o nível de riqueza, cresce a propensão ao gasto, porquanto diminui o valor (subjetivo) atribuído a cada unidade monetária. A “depreciação das unidades monetárias”, ou, em outros termos, o aumento da renda destinada ao gasto pode se produzir, de um lado, por um aumento real e efetivo da riqueza, ou, de outro lado, por um efeito psicológico, um repentino bem-estar, um fato prazeroso ou memorável, um efeito de demonstração ou de hábitos mentais de consumo. Puviani não se atém àqueles casos em que, devido a alterações, por dizer assim, *reais*, da situação de melhoria financeira do consumidor, se modifica, em virtude de certas leis (lei de utilidade marginal decrescente do dinheiro), seu comportamento econômico, mas sim ao fenômeno ocasional, momentâneo, resultado da condição psíquica do sujeito que determina certas depreciações fugazes, em geral também anormais, das unidades de riqueza, que se operam depois de um repentino bem-estar. E este fator psicológico (de alegria ou bem-estar, por exemplo) lhe interessa enquanto atua no sujeito *como se* houvesse experimentado um aumento de sua riqueza, *como se* tivesse havido acréscimo em sua renda disponível (ao modo de um efeito-renda), em virtude do qual aumenta, também, como no primeiro caso, sua propensão a gastar, ainda que em termos reais seu nível de renda tenha permanecido constante.

²⁵⁸ A questão se relaciona, diz Bereijo, às modernas técnicas de expansão do consumo em massa, destinadas a estimular os recursos psico-sociológicos do consumidor para suprir as quedas ocasionais da demanda de consumo. A criação, pelos meios de comunicação de massas e da publicidade, de um ambiente psico-sociológico de consumismo na sociedade, é um como fator de sustentação da demanda de bens de consumo, sem que, necessariamente, se verifique o correspondente aumento do nível de renda.

²⁵⁹ Para Puviani, todo fato prazeroso produz no contribuinte um enriquecimento em sentido amplo, e dá lugar ao aumento do impulso esbanjador e contributivo. A capacidade contributiva se modifica na medida em que se altera a propensão ao gasto e por razões resultantes de causas reais ou psicológicas que produzem no sujeito um estado psíquico de euforia, de bem-estar momentâneo, que lhe impulsiona ao gasto como se tivesse experimentado um aumento em suas riquezas. Os fatos que causam prazer influem na resistência a gastar parte do patrimônio,

público e o político tiram proveito dessa lei psicológica, fazendo coincidir o pagamento de certos tributos com momentos de especial prazer ou bem-estar do contribuinte. O teórico pretende desfazer o mito das teses otimistas segundo as quais o estabelecimento dos tributos e seu fundamento está presidido sempre pela idéia de justiça, ou, em outras palavras, que é o alcance da justiça na distribuição da carga tributária o fator determinante para que se elejam determinados tributos ao invés de outros e que se tipifiquem determinados fatos como impositivos.²⁶⁰

Não obstante a advertência de que as considerações postas não têm validade universal e de que, embora o fator psicológico tenha sido determinante em muitos casos, não exclui outros motivos no estabelecimento de certos impostos sobre os negócios jurídicos, Puviani acrescenta que também fatores psicológicos, e não critérios de justiça na repartição do custo de produção dos serviços públicos, parecem constituir o fundamento de algumas taxas estabelecidas pelo Estado pela prestação de serviços públicos que proporcionam um prazer especial ao contribuinte.

Ressalva, de outro lado, que por vezes as ilusões geram efeito contrário à Fazenda Pública, aumentando a sensação penosa do imposto, e, por conseqüência, a resistência fiscal.

A exposição demonstra a atualidade do pensamento de Puviani, em especial porque, como observa o tradutor, a sua teoria encontra alicerce em um fundamento claramente sociológico, em um marco social e econômico que

fragilizando-a. Cada passo até a felicidade causa uma sensação de riqueza, ainda que momentânea, e diminui o valor de determinadas unidades de riqueza.

²⁶⁰ Bereijo anota que, em geral, o homem do Estado busca aplicar a política fiscal que produza a maior utilidade com o menor custo e menor resistência dos contribuintes. Em conseqüência, procura acomodar a imposição à real capacidade contributiva dos cidadãos. Porém, nem sempre ocorre assim, e há casos em que o Estado estabelece impostos cujo fundamento não é a capacidade econômica manifestada, mas o momento psicológico que faz mais suportável ou menos perceptível o tributo, e, deste modo, a menor resistência dos contribuintes. Cita os exemplos, relacionados por Puviani, dos impostos sobre as transmissões da riqueza a título gratuito, em que o surgimento do imposto é determinado não pela capacidade contributiva normal ordinária decorrente de elementos reais, senão pela condição psicológica do contribuinte depois de um enriquecimento repentino ou, ao menos, de uma nova capacidade de disposição, tendo em conta a propensão ao gasto que reduz ao mínimo a dor da imposição; dos impostos sobre as transmissões da riqueza a título oneroso, nos quais o imposto se justifica pelo prazer e bem-estar efêmero e mais intenso que resulta da recente aquisição de uma riqueza e que, *ainda que possa* estar provocado pelo benefício, se funda na sensação especial que esta provoca nos primeiros momentos da aquisição; dos impostos sobre o consumo, que restam explicados pela satisfação oriunda da aquisição de artigos de consumo suscitada por certos desejos, e, por isso, perde muito de seu peso ainda que conhecida a sua quantia, ante a sensação de riqueza e felicidade, levando ao julgamento do imposto com base em uma apreciação errônea da capacidade aquisitiva e avaliação exagerada da capacidade contributiva.

configura a formação das ilusões financeiras, que se conjuga pelas manipulações que têm em conta as leis psicológicas que governam as reações e atitudes do contribuinte ante o imposto, bem assim as circunstâncias de índole moral, econômica, social, política, natural, que preparam e acompanham a estes mesmos fatos tributários.

Alvaro Rodríguez Bereijo ressalta esse aspecto sociológico que determina profundamente a atitude e o comportamento dos contribuintes frente ao Estado, para o qual Puviani chama a atenção: a idéia que o cidadão forma acerca do Estado, do que é e para que serve, e as conseqüências *do que vê* para o seu comportamento como contribuinte, as quais são diversas a depender da classe social a que o cidadão pertence.²⁶¹

Assim, no pensamento de Puviani, a teoria psicológica do comportamento do contribuinte, no momento de sua aplicação à realidade, se reconduz a uma instância sociológica: a natureza da sociedade e sua composição classista,²⁶² donde resulta que a consideração realista da teoria das ilusões financeiras, no entender do comentador da obra, implica no surgimento de certas limitações sociológicas à teoria, a explicar a formulação da *teoria dos males de coação e dos bens de corrupção*, também desenvolvida pelo teórico italiano.²⁶³

²⁶¹ Em geral, diz Bereijo, para o cidadão o Estado é uma idéia abstrata, um ente, mais ou menos carente de significado. Ele só aprecia *o que vê*, e o que vê é uma série de pessoas e serviços (exército, polícia, fiscais, etc), e é esta aparência a que, em geral, determina a conduta do cidadão frente ao Estado e à Fazenda Pública. Se o contribuinte crê que o Estado o explora, tenderá a reagir contra a legalidade, “resistindo” ante o imposto. Mas atitude dos cidadãos ou contribuintes frente ao Estado varia e se distribui de modo desigual segundo as distintas classes sociais e segundo sua cultura especial econômica ou política. O conhecimento dos fins do Estado, das vantagens ou utilidades que os serviços públicos causam aos cidadãos, e, inclusive, as possibilidades de utilização dos serviços públicos, se altera e se distribui de modo desigual entre os cidadãos segundo a classe social a que pertence. Esta circunstância tem uma dupla transcendência para a teoria do comportamento dos contribuintes, porquanto, de uma parte, afeta o impulso contributivo dos cidadãos, que varia segundo as distintas classes sociais e, de outra, afeta as ilusões financeiras, cujos efeitos e intensidade se distribuem de maneira desigual segundo as classes sociais.

²⁶² O estudo da ilusão financeira nas distintas classes sociais vem a fechar a construção da teoria de Puviani, em um processo de aproximações sucessivas desde o alto nível de abstração em que são formulados os conceitos de ilusão e as leis e mecanismos que regem este fenômeno, até a realidade desde cuja observação é formulada a teoria. O teórico analisa os efeitos das distintas formas de ilusão financeira nos ingressos e nos gastos públicos, segundo as classes altas e médias ou baixas sobre as que recai; deduzindo, em conseqüência, qual será seu impulso ou contraimpulso contributivo, sua adesão ou sua resistência ante a política financeira.

²⁶³ Segundo Bereijo, devido a esta consideração *realista* da teoria das ilusões financeiras, cujos efeitos se repartem de modo desigual entre os indivíduos que compõe a sociedade, surgem as limitações (sociológicas) à teoria, posto que existem certas classes que não estão sujeitas a determinadas formas de ilusões financeiras e que as ilusões financeiras nos ingressos e nos gastos públicos atuam de modo menos perfeito e com menor intensidade nas classes superiores (alta e média), que vêem claramente os impostos que pagam e tendem a ter um bom

Por fim, Alvaro Rodríguez Bereijo também chama a atenção para a função que Puviani confere às ilusões financeiras dentro da dinâmica das modificações sociais e políticas, de acordo com os fundamentos do economismo histórico, para analisar, especialmente, a movimentação das massas, em geral da direita para a esquerda,²⁶⁴ para concluir que a inserção da teoria da ilusão financeira é, no pensamento de Puviani, dentro da luta de classes, um instrumento a mais da ideologia da classe dominante, por meio do qual se trata de evitar o aguçamento das contradições e das lutas de classes no seio da sociedade civil, logrando a maior adesão ao Estado e à ordem constituída por meios enganosos, ilusórios, representando os interesses particulares da classe dominante sob a falsa aparência do interesse geral ou do bem-comum.

Da análise de Puviani quanto à distribuição dos efeitos da ilusão financeira segundo as classes sociais, se deduzem algumas características, assim sintetizadas por Alvaro Rodríguez Bereijo: 1) a atividade financeira é um instrumento de

conhecimento dos fins do Estado, e, por tudo isso, segundo Puviani, seu contraimpulso contributivo tende a ser muito forte. Daí que, neste ponto em que a teoria da ilusão financeira não permite explicar, coerentemente com as premissas do cálculo hedonista, o comportamento de uma parte dos contribuintes (classes altas e médias), Puviani introduziu a *Teoria dos bens de corrupção*. O Estado põe em prática outros meios, distintos propriamente da ilusão financeira, para anular ou diminuir os efeitos do contraimpulso contributivo, a resistência fiscal, das classes altas e médias. Estes são os que Puviani chama *meios políticos de corrupção* e consistem em favores públicos, cargos e privilégios distribuídos pelo Estado a determinadas classes sociais ou individuais para diminuir as resistências de caráter econômico e político. Esta conduta se produz, historicamente, segundo Puviani, tanto no estado feudal ou autoritário, como no Estado burguês ou democrático-representativo. E é um fenômeno que se tornou tanto mais necessário à medida que foi preciso gravar com impostos de maneira geral aos membros poderosos da sociedade. A distribuição de privilégios públicos adquire assim o caráter de uma “medida de compensação pelos prejuízos de caráter fiscal”, e adota as formas mais variadas. Para as classes altas, traduz-se em proteções agrícolas, industriais e tarifárias, concessão de obras públicas, empregos e cargos de honoríficos. Para as classes médias esta compensação se concentra, segundo Puviani, na expansão monstruosa da burocracia.

²⁶⁴ Para Puviani, os cidadãos ocupam uma determinada posição frente ao Estado em função de um juízo valorativo, um cálculo hedonista acerca da utilidade e do custo diferencial derivado da atividade financeira. A distinta posição ocupada por cada contribuinte determinará o grau de seu impulso ou contraimpulso contributivo. No direito (na legalidade) agrupam-se as massas de cidadãos que, segundo seus cálculos ou juízos valorativos, acham mais proveitoso e útil aderir à ordem política e tributária constituída. Pelo contrário, na esquerda, se reunirão aqueles que estimam que o Estado é mais nocivo que útil. Entre estas duas posições extremas, e as intermediárias, se distribuem as massas de cidadãos em um processo contínuo de mutação e modificação. A tendência geral deste movimento dos cidadãos, para ele, é a de se deslocar da direita para a esquerda; isso devido tanto a causas políticas (frustração dos cidadãos porque o Estado não mantém plenamente as promessas feitas àqueles que o apoiaram) como a causas econômicas (o desenvolvimento do capital e da grande indústria), ou ao fato de que cada constituição econômica, em seu desenvolvimento, cria causas de sua dissolução e transformação. A elaboração de um sistema de ilusões financeiras pela classe governante tem como finalidade impedir, freiar, por meios pacíficos e sutis, a tendência da massa dos cidadãos a deslocar-se até a esquerda, adotando posições de “resistência fiscal” não apenas a respeito a tal ou qual imposto, senão a respeito de todo o sistema tributário e, inclusive, à ordem social e política constituída; chegando, inclusive, a intentar subvertê-lo por meio da revolução.

exploração e dominação em benefício da classe possuidora; 2) a teoria da Fazenda Pública é uma “ideologia” que mascara a verdadeira e real função da atividade financeira como mecanismo de exploração das classes mais pobres; 3) a teoria da ilusão financeira e a distribuição de seus efeitos entre as distintas classes sociais explica como surgem automaticamente certas resistências na opinião pública contra uma política financeira imparcial e equilibrada e contra uma justa distribuição dos serviços públicos entre as classes sociais.²⁶⁵

A interessante teoria desenvolvida por Amilcare Puviani conduz à inevitável reflexão sobre a dimensão dos problemas que envolvem o estudo do comportamento do contribuinte, e da importância de que se reveste o tema da informação tributária.

É verdade que nem todas as considerações postas pelo professor italiano se adaptam à atual realidade, em conseqüência, mesmo, do desenvolvimento alcançado pelos estudos científicos das diferentes questões abordadas ao longo da obra, e, outrossim, pela evolução histórica e de pensamento ocorrida no último século.

Entretanto, o exame da teoria induz a um despertar para a observação, por parte do contribuinte e do estudioso interessado em compreender os obscuros trâmites da atividade financeira pública, quanto à existência desses mecanismos de “suavização” do impacto da tributação sobre a mente dos contribuintes, como forma de se manter um sistema tributário que, em sua gênese, ainda é injusto, ao onerar indevidamente o cidadão comum, em especial por meio dos impostos sobre o consumo,²⁶⁶ os quais, em geral, não permitem o conhecimento quanto ao

²⁶⁵ Entretanto, em que pese certas semelhanças e pontos em comum, seria errôneo pensar, esclarece Bereijo, que Puviani de algum modo pretenda explicar a mudança social segundo os princípios do materialismo marxista. O teórico trata apenas de por de relevo as oscilações no comportamento e nas motivações psico-sociológicas dos cidadãos (e, por conseguinte, também nas forças que as determinam) dentro do processo dialético de mudança social, das crises e transformações históricas da sociedade civil, enfatizando as mudanças que se operam no *estado de opinião* dos cidadãos e contribuintes nos momentos de crises e transformações sociais, e verificando de que maneira este estado de opinião contribui, inclusive, para acelerar a caída, a dissolução da velha ordem social, quando antes havia contribuído para a sua consolidação e fortalecimento.

²⁶⁶ Atente-se para a recente notícia, pela qual se tem um quadro panorâmico da situação: “Toda vez que compra uma lata de refrigerante no supermercado, o consumidor brasileiro paga uma série de tributos ao Governo que oneram o preço final do que se compra. Nesse caso específico, 47% do valor da latinha são de tributos. No caso de um carro popular, por exemplo, 27,1% do valor final são impostos. Em materiais da cesta básica, a fatia para o Governo também é grande: 34,47% do preço da farinha de trigo correspondem a tributos; no caso de biscoitos, esse percentual sobre para 38,5%; no preço do açúcar, 40,5% são tributos. Os dados são do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. O cálculo foi feito reunindo-se a

imposto imbutido no preço do produto ou serviço, enquanto persistem situações que beneficiam certos grupos mais elitizados e melhor informados.

A teoria exposta, avaliada conjuntamente com a problemática das presunções tributárias, referidas como prejudiciais à educação tributária por Sainz de Bujanda, apresenta-se como um importante meio de provocação e de chamamento às necessárias mudanças.

A educação tributária e a informação de um modo geral, inseridas no contexto de um princípio da informação aplicável ao âmbito da tributação, podem e devem servir como instrumento para a criação de uma consciência do contribuinte quanto aos desvios prejudiciais à ética tributária, fazendo com que se eliminem tais presunções e ilusões, que tantos prejuízos trazem ao conjunto da sociedade.

tributação sobre as vendas do estado de São Paulo (ICMS, IPI, PIS e Cofins), sobre custos e despesas (INSS e FGTS sobre a folha de pagamento e CPMF) e sobre o lucro (IR e CSLL). Entender a lógica tributária não é tarefa fácil. A Constituição Federal, no entanto, prevê o esclarecimento ao cidadão a respeito do que está sendo pago. Está no artigo 150: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. O artigo, porém, precisa ser regulamentado. O assunto é uma das prioridades da Comissão de Defesa do Consumidor neste ano. Por lá passa a maioria dos projetos sobre o assunto em análise na Câmara. “Quando o consumidor tem noção de como são cobrados os impostos, ele passa a ter como cobrar melhor seus direitos”, afirma o presidente da Comissão, deputado Luiz Antonio Fleury (PTB-SP). Os autores das propostas em tramitação pedem o detalhamento, em nota fiscal ou na embalagem do produto, de todos os impostos embutidos no preço final. Alguns deputados, embora favoráveis à regulamentação do texto constitucional, consideram sua implementação impraticável em razão da complexidade do sistema tributário nacional. (...) Pelo menos nove tributos incidem diretamente sobre a venda de mercadorias ou a prestação de serviços ao consumidor no Brasil: 1 - o Imposto de Importação (II); 2 - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); 3 - o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); 4 - o Imposto sobre Serviços (ISS); 5 - a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre combustíveis (Cide); 6 - a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); 7 - a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); 8 - a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); e 9 - o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Outros tributos que oneram a cadeia produtiva, como o Imposto de Renda, a Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF) e a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), apesar de não incidirem diretamente sobre os produtos, acabam aumentando seu valor final.” (*Câmara estuda detalhamento de impostos para o consumidor*. Fonte: Agência Câmara, Data: 8/4/2005. Disponível em: <<http://www.noticiaisfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=1365>> Acesso em: 15 Abril 2005).

6

A moralidade como elemento educativo e (in)formador

6.1.

Ética tributária e responsabilidade moral do contribuinte

Conforme antes referido, Sainz de Bujanda elege como principal método educativo, entendendo-o como um tipo de perfeição que se pode considerar unitário, o fortalecimento do senso de responsabilidade moral do contribuinte, no qual podem se sintetizar as várias manifestações concretas dos ideais da educação tributária.

A perfeição desejável, portanto, segundo o jurista, consiste em que o contribuinte não faça esforço algum para que a lei tributária produza a plenitude de seus efeitos, o que compreende tanto o cumprimento de seus deveres e obrigações pessoais, como a negativa de colaborar, com atos ou omissões reprováveis, ou inibições, em eventuais comportamentos arbitrários dos órgãos administrativos de gestão tributária.

Assim, esclarece:

A *um* tipo de perfeição correspondem, em suma, métodos que facilitam o acesso simultâneo a todas as modalidades de comportamento em que essa perfeição se manifesta. Se o contribuinte se educa ou aperfeiçoa no sentido unitário que acabo de assinalar, não há dúvida de que se sentirá inclinado por igual a realizar as prestações pecuniárias que a lei lhe imponha, a cumprir seus deveres de colaboração com a Administração tributária, e a corrigir, com eficaz zelo fiscalizador, os desvios de ordem jurídico-tributária aos que os próprios agentes do Fisco podem se sentir propensos.²⁶⁷

Cabe aprofundar, portanto, o estudo da moralidade no âmbito tributário, em reforço ao ideal de que se forme, no espírito do contribuinte, o desejo de respeito à normatização tributária, em todos os seus aspectos.

Trata-se, porém, de provocar a mudança de mentalidade, o avivamento do sentido ético do contribuinte, tanto no âmbito individual como no contexto

²⁶⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 112. No texto original: “A *un* tipo de perfección corresponden, en suma, métodos que facilitan el acceso simultaneo a todas las modalidades de comportamiento en que esa perfección se manifiesta. Si el contribuyente se educa o perfecciona en el sentido unitario que acabo de señalar, no hay duda de que se sentirá inclinado por igual a realizar sus deberes de colaboración con la Administración tributaria, y a corregir, con eficaz celo fiscalizador, los desvíos del orden jurídico tributario a los que los propios agentes del Fisco puedan sentirse proclives.”

coletivo, o que, exatamente por ingressar na esfera normativa (*dever ser*), traz em si implicações que facilmente conduzem à frustração, em especial pela dificuldade de se mensurar os resultados de um tal tipo de trabalho, a exigir persistência e determinação.

É necessário, no entanto, despertar para a ética tributária, porquanto nela se estribam as esperanças de se conferir maior efetividade aos princípios que informam o Direito Tributário, em especial aqueles relacionados à justiça do sistema.

Ricardo Lobo Torres assinala o crescimento da importância do tema da justiça tributária, nas últimas décadas, “...por influência da retomada da consideração das relações entre ética e direito no plano da filosofia jurídica”,²⁶⁸ em especial pela concepção da justiça distributiva baseada na solidariedade entre os cidadãos.

O princípio da moralidade está expressamente previsto no art. 37, da Constituição Federal,²⁶⁹ e, como assinala Marco Aurélio Greco, por se tratar de uma previsão nova no texto constitucional, “não é possível interpretar a Constituição e nem pretender aplicá-la, sem levar em conta esse princípio.”²⁷⁰

Ives Gandra da Silva Martins considera que um exame mais pormenorizado dos quatro²⁷¹ princípios inscritos no dispositivo em questão “demonstra que, de rigor, todos terminam por desaguar na moralidade pública”, e conclui tratar-se do princípio essencial. “O mais relevante, aquele que se destaca de forma absoluta. Que torna a Administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado.”²⁷²

E a moralidade, acrescenta:

²⁶⁸ TORRES, R. L. Ética e justiça tributária. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*; coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilvetti. São Paulo: Dialética, 1998, p. 173-196.

²⁶⁹ Constituição Federal, art. 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”

²⁷⁰ GRECO, M. A. Notas sobre o princípio da moralidade. In: SCHOUERI, L. E. (Coord.) *Direito tributário*. V. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 378 (375-392).

²⁷¹ O texto consultado é datado de março de 1996, anterior, portanto, à alteração do *caput* do art. 37, da Constituição Federal, o qual, na redação determinada pela Emenda Constitucional nº 19/1998, incluiu o princípio da *eficiência* ao rol dos princípios da Administração Pública.

²⁷² MARTINS, I. G. da S. *O princípio da moralidade no direito tributário*, coordenador Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves, 2a. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 2), p. 18.

é aquela que se vincula não só à obediência estrita da lei que deve ser aplicada, mas também à preocupação de não gerar problemas de nenhuma espécie ao administrado, podendo, inclusive, ser responsabilizado o servidor, civilmente, nos termos do art. 37 § 1º da lei suprema, se não agir eticamente.²⁷³

Referindo-se ao campo tributário, expõe que:

Tal concepção, em matéria tributária, leva evidentemente a uma atuação do Fisco em orientar o contribuinte, mais do que persegui-lo, de exigir os tributos devidos de forma não vexatória, de devolver sem procrastinações as quantias que a título de tributo arrecadou indevidamente, a gerar leis que não sejam confiscatórias, nem políticas tributárias desarrazoadas, assim como não provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de tributos, visto que, de rigor, são servidores sustentados pelos contribuintes, a quem devem servir.²⁷⁴

No campo da moralidade tributária, ganha relevo a obra do professor alemão Klaus Tipke, em tradução para o espanhol sob o título *Moral tributária del estado y de los contribuintes*,²⁷⁵ cuja apreciação permite inferir a importância da temática também no contexto da informação e educação fiscal, inclusive ante a sua estreita relação com a justiça tributária.

O trabalho divide-se em três partes, dedicadas, as duas primeiras, à análise da moral tributária dos poderes públicos e dos contribuintes, e, a terceira, ao exame do delito fiscal desde uma perspectiva ético-jurídica.²⁷⁶ O estudo aborda a ética tributária do legislador e da administração tributária, e investiga as *carências de moral tributária*, no duplo plano do desenho normativo e da aplicação do direito.

Consoante refere o tradutor, o autor mostra, também, a conexão ingresso-gasto, ao analisar o desperdício público como uma carência de moralidade por parte do Estado, e suas conseqüências sobre o contribuinte. Analisa, de outro lado, a ética tributária do contribuinte, mediante sete atitudes mais comuns frente aos impostos, correspondentes a diversos fundamentos morais.

²⁷³ MARTINS, I. G. da S. *O princípio da moralidade no direito tributário*, p. 20.

²⁷⁴ *Ibid.*, p. 21.

²⁷⁵ Em prólogo à edição espanhola, Juan José Rubio Guerrero destaca que “se trata de una obra clave del pensamiento de un gran maestro; una obra que no sólo incita a la reflexión, sino a emprender actuaciones concretas – institucionales y personales – para avanzar por el camino de la justicia tributaria y la ética fiscal.” TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes* (Bestuerungsmoral und Steuermoral). Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 11.

²⁷⁶ Ao presente estudo interessam mais de perto as abordagens relativas à moral tributária dos poderes públicos e dos contribuintes, ao passo que a terceira refoge aos objetivos específicos deste trabalho.

A obra destaca, ainda – e aqui desde logo se vislumbra a conexão com o presente estudo – como não é possível consolidar a moralidade tributária dos contribuintes se as leis se modificam de forma contínua em prejuízo dos menos informados, outorgam privilégios arbitrários e se aplicam de modo desigual. “Sem moralidade fiscal por parte do Estado é impossível edificar a moralidade fiscal dos contribuintes.”²⁷⁷

Em análise da moral voltada ao Direito Tributário, Ricardo Lobo Torres relembra que a chamada “virada kantiana”, que ocorreu aproximadamente a partir da década de 1970, provocou uma reaproximação entre a Ética e o Direito, diluindo a noção, originária do pensamento iluminista, da objetividade das normas jurídicas e de sua realização mediante a simples adequação à lei, em contraste com a conduta virtuosa como característica das regras morais.²⁷⁸

No âmbito tributário, essa mudança de concepção afastou a idéia de estar a obrigação de pagar o tributo estritamente relacionada à existência de regra jurídica objetiva exarada pelo órgão competente, ou, de outro lado, de que ao contribuinte bastaria cumprir a ação prevista em lei, independentemente de sua intenção. A “virada kantiana” trouxe diversas novidades ao campo da justiça tributária,²⁷⁹ em especial a consideração do mínimo existencial, proclamado pelos princípios ligados aos direitos fundamentais e às mínimas condições da vida humana digna e a normatização dos valores morais e do próprio direito natural sob a forma de princípios constitucionais e regras legais e jurisprudenciais, com a intermediação dos princípios de legitimação.²⁸⁰

Ricardo Lobo Torres destaca a contribuição do Prof. Klaus Tipke para o desenvolvimento do tema e funda-se em seus estudos para, com algumas variações, expor o seu entendimento acerca da moral tributária. Anota ainda que,

²⁷⁷ Conforme apresentação do tradutor Pedro M. Herrera Molina. No original: “Sin moralidad fiscal por parte del Estado es imposible edificar la moralidad fiscal de los contribuyentes.” TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 13 et. seq.

²⁷⁸ TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 3 et. seq.

²⁷⁹ Ricardo Lobo Torres refere, como novidades principais, as seguintes: “a inclusão da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões cosmopolita, internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário.” (Ibid., p. 5).

²⁸⁰ Ibid.

no Brasil, “a questão praticamente não tem despertado o interesse da doutrina, ainda adormecida pela espessa crosta do positivismo normativista e legalista.”²⁸¹

Torna-se relevante, portanto, a imersão mais alentada ao problema da moralidade tributária.

6.2. O princípio da moralidade no campo tributário

A linha desenvolvida por Klaus Tipke, complementada por outros aportes doutrinários, permite extrair algumas relevantes avaliações a propósito do princípio da moralidade no campo tributário, inclusive em sua conexão com o problema educativo e (in)formador do contribuinte, e com a necessidade de que esse processo seja voltado, também, ao gestor público.

O sentido conferido pelo professor alemão aos termos *moral tributária* ou *ética tributária*, é de que “a ética tributária é a teoria que estuda a moralidade das atuações em matéria tributária desenvolvidas pelos poderes públicos – legislativo, executivo e judiciário – e pelo cidadão contribuinte”.²⁸²

A proposta do autor é averiguar o que a ética fiscal ou tributária exige dos poderes públicos e dos cidadãos obrigados ao pagamento dos tributos, quais princípios ou valores devem inspirar a atuação desses sujeitos para que a tributação possa se considerar justa, e as conseqüências de tais atuações para o sistema tributário.

Ao examinar a ética tributária do ponto de vista dos poderes públicos, Klaus Tipke aborda a questão sob o ângulo, de um lado, do legislador, e, de outro, da administração tributária, dedicando-se, de forma mais detalhada, ao primeiro enfoque.

Nesse prisma, na análise da moralidade tributária do legislador, busca sustento em um princípio tributário objetivamente justo, aplicável a todos os impostos com fins fiscais, para justificar a atuação estatal pautada na justa repartição das cargas ou direitos que derivem da vida em comum (justiça

²⁸¹ TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 7.

²⁸² TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 21. Na tradução espanhola: “(...) la ética tributaria es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos – legislativo, ejecutivo y judicial – y por el ciudadano contribuyente.”

distributiva, *iustitia distributiva, distributional equity*), como condição essencial de um Estado de Direito, entre outros motivos, em atenção aos direitos fundamentais, que fixam um limite mínimo indisponível à sociedade pluralista.²⁸³

Tal parâmetro, passível de representar uma medida unitária, deve ser *adequado à realidade* e atender também aos valores próprios dos direitos fundamentais, e trata-se, diz Klaus Tipke, do princípio da capacidade contributiva, assim reconhecido ampla e universalmente,²⁸⁴ aplicável a todos os impostos, exceção apenas aos de ordenamento (extrafiscais).

O princípio da capacidade contributiva, salienta o autor, é o que se encontra no fundamento moral das Constituições do Estado de Direito e está consagrado expressamente em algumas delas,²⁸⁵ e, mesmo nos países cujas Constituições não o contemplam, pode ser considerado o termo de comparação para aplicar o princípio da igualdade, como sucede na Alemanha.

Trata-se de princípio indeterminado, porém determinável, assim definido: “todos devem pagar imposto com observância do importe de sua renda, na medida em que esta exceda do mínimo existencial e não deva ser utilizada para atender obrigações particulares de caráter essencial”.²⁸⁶

Este *dever ser*, esclarece o autor,

se funda no *ser* empírico de que os impostos só podem ser pagos com a renda. É certo que o cidadão tem capacidade *econômica* pelo ingresso total de sua renda, porém a renda não está disponível para o pagamento de impostos na medida em que é necessária para a própria existência e para o atendimento de obrigações particulares essenciais, donde resulta que não há capacidade econômica *impositiva*. Desde essa perspectiva, não há capacidade econômica impositiva. Posto que o princípio da capacidade econômica pretende gravar de modo permanente a renda indicativa de capacidade econômica sem esgotá-la (nem sequer lentamente), a

²⁸³ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 28.

²⁸⁴ O autor entende que o critério geral dos impostos é a renda acumulada (a qual, no âmbito da fiscalidade empresarial, é o lucro), e que esta é a única fonte impositiva, ainda que o legislador invente novos impostos e os classifique atendendo a aspectos técnicos de caráter externo e indique fontes impositivas particulares correspondentes a cada fato e base impositiva. Ao considerar as conseqüências éticas daí decorrentes, busca uma medida unitária com fundamento ético, segundo a qual se grave a renda (ou mais exatamente, a renda disponível para o pagamento dos impostos) e que também confira unidade ao ordenamento tributário. Nesse sentido, aduz que as medidas de repartição segundo o *princípio da captação* e do *princípio da equivalência* são injustas, e que a única que atende às exigências do Estado Social é a decorrente do princípio da capacidade contributiva. (Ibid., p. 31-34)

²⁸⁵ Como é o caso do Brasil, conforme disposição do art. 150, § 5º, da Constituição da República.

²⁸⁶ TIPKE, K., op. cit., p. 35. Na obra traduzida: “todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible.”

renda só pode ser subtraída com fins fiscais na medida em que isto não conduza – a curto ou a longo prazo – ao esgotamento da renda como fonte impositiva.²⁸⁷

Acrescenta, ainda, referindo-se ao conteúdo essencial do princípio, que uma tributação baseada no princípio de igualdade segundo a capacidade contributiva não admite que o fisco possa arrecadar algo onde sequer reste algo a arrecadar, uma vez que se trata de gravar a todos os titulares de capacidade econômica *com observância das exigências da igualdade*, tendo em conta, ainda, a capacidade contributiva individual e não aquela aparente pela média dos grupos sociais.²⁸⁸

Em seqüência,²⁸⁹ Klaus Tipke faz uma análise dos impostos que atendem essencialmente ao princípio da capacidade contributiva, sob o enfoque da tributação alemã, e quanto ao imposto de renda, aduz que, teoricamente, é o imposto ideal para a observância do princípio da capacidade contributiva, mas, também, é o que causa inumeráveis problemas teóricos e práticos (definição do conceito de renda, qual a renda a ser gravada, etc.).

Após avaliar alguns exemplos (como os dos autônomos, especuladores e deputados), em comparação com a forma de tributação do assalariado, conclui que a base imponible do imposto de renda lesa frontalmente o princípio da igualdade de gravame entre os componentes da renda, e, enfim, que a quantia da tributação dos salários em relação a outras rendas é socialmente injusta e economicamente inadequada.²⁹⁰

Quanto ao imposto sobre o valor agregado, impostos sobre os negócios jurídicos e impostos específicos sobre o consumo, afirma Klaus Tipke que, juntamente com o imposto sobre a renda, o imposto sobre o volume de vendas em forma de imposto sobre o valor agregado se aplica em toda a Europa e em boa parte do mundo, e que este imposto é mais fácil de aplicar porque, em princípio,

²⁸⁷ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 35. “Este *deber ser* se funda en el *ser* empírico de que los impuestos sólo puedan pagarse con la renta. Es cierto que el ciudadano tiene capacidad *económica* por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuestos en la medida en que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles. Desde esta perspectiva, no hay capacidad económica *impositiva*. Puesto que el principio de capacidad económica pretende gravar de modo permanente la renta indicativa de capacidad económica sin agotarla (ni siquiera lentamente), la renta sólo puede detraerse con fines fiscales en la medida en que esto no conduzca – a corto o a largo plazo – al agotamiento de la renta como fuente impositiva.”

²⁸⁸ Ibid.

²⁸⁹ Ibid., p. 38-47.

²⁹⁰ Esta também é a situação no caso brasileiro, em que o assalariado sofre a dedução do imposto de renda na fonte, o que possibilita maior controle por parte do fisco, diferente de outras categorias de contribuintes.

os empresários podem fazer repercutir o imposto sobre os consumidores, os quais devem suportá-lo se não querem renunciar à prestação.²⁹¹

Assim, complementa, com abstração feita apenas ao caso de prestações a particulares, em que as partes convencionam freqüentemente em dispensar a “fatura” (nota fiscal), é dizer, em prescindir do imposto, a pessoa que defrauda o imposto sobre a renda se vê constrangida a suportar, ao menos, o imposto repercutido. Entretanto, com este mecanismo a renda se submete duas vezes ao gravame, uma vez no instante de sua obtenção e outra no momento do consumo.

À questão relacionada aos motivos pelos quais não se substitui o imposto sobre o valor agregado por um imposto sobre a renda incrementada, responde que a ética ou a filosofia moral tributária não pode prescindir da prudência prática e, nesse sentido, deve se considerar a experiência de que o imposto sobre o valor agregado é mais difícil de defraudar que o imposto sobre a renda e de que um aumento do imposto sobre a renda levantaria maior resistência fiscal.

Ressalta, entretanto, que a técnica do imposto sobre o valor agregado implica em duplo gravame (no momento da obtenção da renda e por ocasião do consumo), e dificulta a proteção do mínimo existencial, ancorado, entre outros princípios, no da capacidade econômica.²⁹²

Os exemplos trazidos denotam bem a dificuldade na aplicação do princípio da capacidade contributiva, e de sua conexão com a ética tributária.

Ainda no exame da moralidade tributária desde o ponto de vista do legislador, discorre Klaus Tipke sobre as dificuldades de se concretizar a defesa dos cidadãos frente a uma imposição elevada ou excessiva, seja porque, de um lado, os parlamentos, ao invés de atuar em defesa do ideal de um Estado parco em seus gastos, em geral têm se convertido no motor de crescentes prestações públicas, e, portanto, de maiores impostos, em especial para cumprir promessas feitas em períodos de eleições, como, por outro, em razão de que o intervencionismo excessivo do Estado, contrário ao princípio da subsidiariedade, implica na necessidade de arrecadação suficiente para suportar os gastos sociais.

²⁹¹ Em correspondência com os impostos indiretos sobre o consumo, vigentes no Brasil.

²⁹² A análise do autor abrange, ainda, outras espécies tributárias, e sua relação com o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, como o imposto sobre o patrimônio, sobre as sucessões e sobre os bens imóveis, entre outras. Entretanto, para efeitos comparativos, os impostos sobre a renda e o consumo são suficientes para demonstrar que os problemas, em geral, se assemelham, quando se trata de aplicar o princípio da capacidade contributiva.

Salienta ainda que, nos países que destacam especialmente o componente social da tributação, exigindo que “o sistema fiscal seja progressivo”, como é o caso da Constituição italiana de 1947 e a espanhola de 1978, ou, ainda, as de Portugal e do Brasil, relativamente ao imposto sobre a renda²⁹³ e outras disposições que reconhecem medidas fiscais inspiradas no Estado Social, o sistema fiscal deve servir também para realizar uma justa repartição da renda e do patrimônio. Acrescenta, entretanto, que “o Brasil está entre aqueles países cuja realidade difere claramente de sua Constituição.”²⁹⁴

O estabelecimento de limites à tributação, segundo Klaus Tipke, resulta na restrição do próprio Estado Social, já que os impostos que não se arrecadam não podem ser utilizados para financiar prestações sociais excessivas. De outro lado, a proibição de confisco é uma obviedade para um Estado que se funda na economia de mercado e na propriedade privada. Assim, o Estado Social está obrigado a manter as fontes tributárias em lugar de esgotá-las, pena de se privar de seu próprio sustento financeiro.

A doutrina brasileira, converge, em linhas gerais, com as conclusões expostas no tocante ao princípio da capacidade contributiva e as dificuldades de sua aplicação. Ricardo Lobo Torres trata com profundidade do tema, ressaltando que é necessário “saber qual é a medida ou a extensão da riqueza suscetível de imposição pelo Estado”.²⁹⁵

A resposta deve ser buscada nos princípios de legitimação do próprio ordenamento tributário, ou seja, nos princípios vazios de igualdade, ponderação e razoabilidade, que permitem, na via procedimental da democracia, a filtragem e a positivação da liberdade, da justiça, da segurança jurídica e dos princípios morais e a sua irradiação por toda a Constituição Tributária.²⁹⁶

A questão da moral tributária também está relacionada à proibição de confisco. A respeito, Klaus Tipke ressalta que, não obstante existam algumas Constituições que profíbem expressamente os efeitos confiscatórios da tributação,

²⁹³ Além do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, da Constituição Federal), cuja progressividade está prevista no § 2º, inciso I, do art. 153, também o imposto sobre a propriedade territorial rural está sujeito agora à progressividade, conforme disposto no parágrafo 4º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação determinada pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

²⁹⁴ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 58-59.

²⁹⁵ TORRES, R.L. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*, p. 439.

²⁹⁶ *Ibid.*

como a Constituição espanhola de 1978 e a brasileira de 1988,²⁹⁷ a dificuldade está em definir em que circunstâncias existe confisco. Para ele, o confisco só se verifica quando a carga tributária é tão excessiva que, a longo prazo, anula ou suprime a propriedade privada, o que, no entanto, é inadmissível num Estado de Direito que, ao mesmo tempo, garante a propriedade privada.

Segundo a doutrina (alemã), diz Tipke, a existência do confisco se configura: se a tributação colapsa uma empresa ou faz com que deixe de ser rentável; se a tributação absorve todos os rendimentos do patrimônio; quando o imposto deve ser pago com a substância do patrimônio; quando o imposto priva o cidadão dos meios necessários para a vida; quando o imposto sobre sucessões deixa vazio de conteúdo o direito de herança.²⁹⁸

Fábio Brun Goldschmidt, ao tratar da tributação com efeito de confisco, conforme a expressão constante do texto constitucional brasileiro, expõe que o princípio inserto no art. 150, IV, da Constituição Federal,

tem a precípua função de estabelecer um marco às limitações ao direito de propriedade através da tributação, para indicar (e barrar) o momento em que a tributação deixa de lubrificar e construir o direito de propriedade (viabilizando a sua manutenção), para inviabilizá-lo. Graficamente, poderíamos dizer que a limitação via tributação termina onde começa a privação, o efeito de confisco.

Não se trata, portanto, de vedar o confisco, pois confisco em nada se assemelha com tributo, mas de evitar a tributação que, por excessiva, redunde em penalização. Penalização injusta, frise-se, porque ausente qualquer ato do contribuinte que contrarie o ordenamento jurídico e, assim, justifique a imposição de sanção.

(...)

O tributo de confisco é aquele que afronta a sua própria natureza jurídica e converte a hipótese de incidência em mero pretexto para a tomada do patrimônio do contribuinte, sem indenização e sem que ao mesmo seja imputado qualquer ilícito.

O princípio do não-confisco representa o elo entre a tributação e os demais direitos constitucionais; tem a função de dizer que o sistema tributário não pode vir em prejuízo daqueles. Assim, não só a liberdade de iniciativa, mas o direito à locomoção, à educação, à saúde, à informação, à cultura, à segurança, ao voto, à livre associação profissional ou sindical, à liberdade em sentido amplo etc., devem ser garantidos em medida compatível com a tributação. Ou melhor, se o constituinte assegurou ao Estado o direito de tributar, é certo que garantiu em igual patamar normativo (no caso dos direitos fundamentais, dir-se-á mesmo que se encontram em patamar hierarquicamente superior) todos esses outros direitos, de modo que o exercício de um jamais poderá frustrar o exercício dos demais. Todos os direitos constitucionais devem ser capazes de subsistir e se desenvolver à luz do

²⁹⁷ Constituição Federal de 1988, art. 150, IV: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

²⁹⁸ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 59-61.

sistema tributário, até porque praticamente todos poderiam ser anulados ou sensivelmente afetados pela tributação excessiva.²⁹⁹

Klaus Tipke assevera, ainda, que o princípio da capacidade econômica só oferece resposta aos limites da tributação na medida em que se deseje manter a existência de capacidade econômica a longo prazo. O problema se avulta, entretanto, quando se ingressa na seara da definição dos limites fronteiriços à caracterização do confisco, ou seja, na determinação do fato ou momento a partir dos quais se extrapolam tais limites éticos da tributação, especialmente sob o ângulo quantitativo. Em outras palavras, a questão está em saber quando o sacrifício do pagamento dos impostos passa a se converter em confisco imoral.³⁰⁰

Em análise da problemática à luz da legislação e da cultura jurídica alemãs, o autor ressalta que a doutrina e jurisprudência procuram sustento na interpretação do princípio da igualdade, inclusive em disposição de que a propriedade deve servir *igualmente* ao bem comum, como forma de resolver a questão. Entretanto, considera que tal fórmula não se ajusta às exigências do Estado Social, ainda mais quando se leva em conta a natureza da renda (por exemplo, se advém do trabalho, quando se converteria em trabalho forçado, ou se resulta de herança).

Assim, complementa, se as Constituições liberais que fomentam ou protegem a iniciativa privada, incluída a iniciativa econômica, reconhecem a liberdade de empresa e garantem a propriedade privada, é preciso deduzir que a tributação também deve respeitar esses valores da liberdade e que não pode sufocá-los mediante uma carga tributária excessiva, para não ferir o direito de liberdade econômica ou profissional.

Entretanto, tal como entende Ricardo Lobo Torres, também Klaus Tipke pondera que “é difícil determinar qual é o ponto em que se lesa gravemente o desejo de produtividade e se debilita a iniciativa privada, ou o ponto em que a aceitação da carga tributária se transforma em resistência”, sendo este, provavelmente, o grande problema que envolve o princípio em questão.³⁰¹

²⁹⁹ GOLDSCHMIDT, F. B., *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 48-49 e 61.

³⁰⁰ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 61 et. seq.

³⁰¹ *Ibid.*, p. 65. Na tradução espanhola: “(...) es difícil determinar cuál es el punto en el que se daña gravemente el deseo de productividad y se debilita la iniciativa privada, o el punto en que la aceptación de la carga tributaria se torna en resistencia.”

O professor alemão conclui, enfim, que o limite máximo à carga tributária só pode ser comprovado mediante o procedimento de *trial and error*, e que o estabelecimento de determinado limite encontra dificuldades insuperáveis, ainda mais a considerar a diversidade de espécies tributárias e suas especificidades,³⁰² e, no campo da fiscalidade das empresas, a *concorrência fiscal negativa*, dada a vinculação a blocos regionais ou por decorrência de atuação no âmbito global.³⁰³

Com as naturais variações, também no sistema brasileiro não se vislumbra a possibilidade de estabelecimento de limites fixos à tributação. A temática é complexa e polêmica, dada a dificuldade de se encontrar parâmetros que possam representar a justa tributação.

A propósito dos impostos utilizados como instrumento orientador de condutas, com um fim primordial de ordenamento (impostos sobre o álcool e o cigarro, impostos ambientais etc.), refere Klaus Tipke que são impostos reguladores, com fins sociais ou extra-fiscais. São preceitos especiais que perseguem, antes de tudo, fins de política financeira, econômica, social, cultural, ambiental e outras. Tais impostos, complementa, não se orientam, justificadamente, pelo princípio da igualdade da imposição segundo a capacidade econômica, e, pelo contrário, a maioria das normas regulatórias são benefícios fiscais e implicam em pagamento de menos imposto do que seria cabível pela observância do princípio da capacidade econômica.³⁰⁴

O jurista critica a utilização dos incentivos fiscais de forma desmedida,³⁰⁵ vislumbrando, no ponto, uma forma de ferimento à ética tributária, porquanto,

³⁰² Com destaque para o caso dos impostos sobre o consumo ou sobre a produção, que recaem sobre o consumidor, que, no entanto, não os contabiliza, daí porque um mecanismo de estimação objetiva provocaria injustiças.

³⁰³ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 66 et. seq.

³⁰⁴ *Ibid.* p. 74.

³⁰⁵ O autor entende que seria mais justo eliminar todos os benefícios fiscais e a maior arrecadação para reduzir os tipos em favor de *todos* os contribuintes, conforme opiniões de juristas e até de economistas. Mas ressalta que também existem economistas, em especial representantes de certos interesses, segundo os quais não se deve buscar um sistema tributário justo, senão um Direito tributário ótimo desde a perspectiva econômica. O jurista defende a redução gradativa dos incentivos fiscais, e até a sua eliminação, ressaltando, embora, a necessidade de afrontar a oposição dos membros de grupos de pressão e de políticos que perseguem determinados interesses, mormente em períodos de eleições, já que muitos políticos vêem no Direito tributário um veículo de política econômica e se esquecem das considerações jurídicas. Os benefícios fiscais e as subvenções, diz, não correspondem à economia de mercado. Tais figuras distorcem e falseiam a concorrência e privam as empresas da pressão conveniente para a melhora de suas prestações e a redução de seus custos. Os incentivos dificultam a verificação sobre o alcance dos objetivos que se pretende favorecer, e em um número excessivo de casos fomentam, na verdade, investimentos ruinosos. Detrás de quase todo benefício fiscal, complementa, se encontra um grupo de pressão que, quando menos, quer conservar a situação

o estabelecimento de um benefício fiscal pressupõe razões de interesse geral que tenham, ao menos, tanto peso quanto a igualdade de gravame segundo a capacidade econômica. Para realizar esta ponderação deve se ter em conta que a justiça tributária baseada na igualdade favorece a todos, enquanto que os benefícios fiscais somente beneficiam a um grupo. Se o legislador estabelece benefícios fiscais que não se baseiam em razões de interesse geral – ou se não os suprime quando cessam tais razões – está atuando de modo imoral, posto que os contribuintes não beneficiados têm que pagar maiores impostos para compensar a menor arrecadação derivada do benefício fiscal. Em princípio, a Justiça tributária tem maior peso que uma vantagem quando esta só beneficia a determinados grupos.³⁰⁶

Em conclusão à análise da moralidade tributária do ângulo do legislador, Klaus Tipke chama a atenção para a necessidade de uma regulamentação processual que permita a igualdade na aplicação da lei. Nesse sentido, destaca que o princípio da igualdade abarca dupla exigência, ou seja, primeiro, que o direito material se ajuste ao princípio da igualdade e, segundo, que o direito formal ou procedimental torne possível a igualdade na aplicação do direito material.

Se a regulação dos procedimentos tributários não permite a igualdade na aplicação da lei ou se a Administração financeira – por qualquer motivo – só a aplica a uma minoria de contribuintes, o direito material será inconstitucional por atentar contra o princípio da igualdade. Só respeita o princípio da igualdade aquele direito material que pode ser executado e se executa com apoio nas exigências da igualdade.³⁰⁷

Ainda no âmbito da ética tributária dos poderes públicos, mas agora em apreciação da moralidade da administração fiscal, anota o jurista alemão que as autoridades financeiras têm a obrigação de apurar e arrecadar os impostos com igualdade, e de conformidade com as leis.

Ressalta, em particular, que

preexistente e invoca a “proteção da confiança” ou a “justiça do direito transitório” (TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 74-77).

³⁰⁶ Ibid., p. 77. Na tradução espanhola: “(...) el establecimiento de un beneficio fiscal presupone razones de interés general que tengan, al menos, tanto peso como la igualdad de gravamen según la capacidad económica. Para realizar esta ponderación debe tenerse en cuenta que la Justicia tributaria basada en la igualdad favorece a todos, mientras que los beneficios fiscales suelen beneficiar tan sólo a un grupo. Si el legislador establece beneficios fiscales que no se basan en razones de interés general – o si no los suprime cuando cesan tales razones – está actuando de modo inmoral, puesto que los contribuyentes no beneficiados tienen que pagar mayores impuestos para compensar la menor recaudación derivada del beneficio fiscal. En principio, la Justicia tributaria tiene mayor peso que una bonificación cuando ésta sólo beneficia a determinados grupos.”

³⁰⁷ Ibid., p. 78. “Si la regulación de los procedimientos tributarios no permite la igualdad en la aplicación de la ley o si la Administración financiera – por cualquier motivo – sólo la aplica a una minoría de contribuyentes, el derecho material será inconstitucional por atentar contra el principio de igualdad.”

as autoridades devem garantir que os impostos não sejam objeto de ilusão ou não se apliquem de modo contrário ao Direito. Esta função das autoridades financeiras não responde ao mero interesse do Tesouro, senão ao direito que o contribuinte tem a que os demais também paguem os impostos devidos. Conforme uma concepção correta, o funcionário da Fazenda atua como fiduciário da comunidade solidária integrada por todos os contribuintes.³⁰⁸

Para o cumprimento de suas funções, as autoridades financeiras devem observar a legalidade e a igualdade, e, no curso do procedimento, devem levar em conta as circunstâncias favoráveis ao contribuinte. Tipke anota, ainda, que o aumento da arrecadação não pode ser o estímulo nem a medida do rendimento do funcionário da Fazenda, cujo ideal deve ser o de tutelar o Direito Tributário.

Salienta, outrossim, que a quebra do princípio da igualdade é manifesta quando a Administração financeira tem conhecimento de que a regulação do procedimento tributário inclui preceitos que impedem a aplicação igualitária do direito material ou carece de outros necessários para conseguir tal objetivo.

Acrescenta, por fim, que as autoridades financeiras estão vinculadas à Constituição, e portanto, em caso de se verificar ofensa à Constituição, não obstante o monopólio do Tribunal Constitucional para declarar a inconstitucionalidade das normas, a Administração financeira pode por de manifesto a inconstitucionalidade, internamente, e, em última análise, provocar o Governo a modificar a lei ou iniciar um procedimento de controle das normas.³⁰⁹

Em outra abordagem da ética relacionada aos poderes públicos, o jurista destaca, como carências da moral tributária, de um lado, o que denomina de carências da moral legislativa, e, de outro, carências morais na aplicação da lei.

No primeiro aspecto, Tipke critica a atuação dos políticos, em especial em face da prática, adotada por muitos deles, de se declarar partidários da justiça tributária, do princípio da capacidade contributiva ou da redução de gasto público, em atendimento a grupos de pressão ou a interesses organizados, o que resulta em uma legislação tributária determinada quase que exclusivamente pelo cálculo

³⁰⁸ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 81. Na tradução espanhola: "(...) las autoridades deben garantizar que los impuestos no sean objeto de elusión o se apliquen de modo contrario a Derecho. Esta función de las autoridades financieras no responde al mero interés del Tesoro, sino al derecho que el contribuyente tiene a que los demás también paguen los impuestos debidos. Conforme a una concepción correcta, el funcionario de Hacienda actúa como fiduciario de la comunidad solidaria integrada por todos los contribuyentes."

³⁰⁹ *Ibid.* 81-83.

político, inclusive mediante a criação de leis excepcionais e concessivas de benefícios fiscais.

Destaca, ainda, que a orientação da política fiscal aos fins extra-fiscais com objetivos políticos eleitoreiros tem provocado cada vez mais uma desjuridicização, uma fugacidade e uma enorme complicação do Direito Tributário, e aponta a necessidade de simplificação da legislação tributária.

Vale registrar a interessante conclusão de Tipke, tanto no aspecto das justificativas para a reforma tributária, como no que tange ao papel da informação no campo da tributação, quando aduz que:

uma grande reforma tributária deveria consistir na configuração de todos os impostos segundo a capacidade contributiva, na supressão de lacunas nas bases imponíveis e na decidida eliminação de todos os benefícios fiscais que não tinham ou não têm justificação, assim como a redução dos tipos para *todos os contribuintes*. O fundamento é distinto segundo se baseie decididamente no princípio da capacidade econômica ou intente averiguar o que prefere a clientela política. A dependência dos eleitores leva a pronunciar discursos ante o pleno do parlamento que não se dirigem a convencer o adversário político senão a fazer publicidade entre os eleitores. Trata-se de convencer os eleitores e influir neles. Isso impõe que a retórica se dirija à grande massa de votantes sem preparação.
(...)

A moral tributária não exige que as leis tributárias respondam a uma tradição, senão que estejam de acordo com a Constituição vigente e com os princípios éticos presentes nos direitos fundamentais constitucionalizados. O legislador atua de modo imoral quando, de modo doloso ou culposo, dita leis inconstitucionais, ou quando não deroga ou modifica aquelas leis que, de modo fundado, todos consideram inconstitucionais.³¹⁰

Relativamente às carências morais na aplicação da lei, o jurista refere a dificuldade de aplicação das leis por parte dos funcionários e fiscais da Fazenda, assim como a falta de meios materiais e pessoais para o adequado atendimento das atividades de controle, e conclui que “a diversidade cada vez maior de disposições

³¹⁰ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 88-90. Na tradução espanhola: “(...) una gran reforma tributaria debería consistir en la configuración de todos los impuestos según la capacidad económica, en la supresión de lagunas en las bases imponibles y en la decidida eliminación de todos los beneficios fiscales que no tenían o no tienen justificación, así como la reducción de los tipos para *todos los contribuyentes*. El planteamiento es distinto según se base decididamente en el principio de capacidad económica o intente averiguar qué prefiere la clientela política. La dependencia de los votantes lleva a pronunciar discursos ante el pleno del parlamento que no se dirigen a convencer al adversario político sino a hacer publicidad entre los votantes. Se trata de convencer a los votantes e influir en ellos. Ello impone que la retórica se dirija a la gran masa de votantes sin preparación. (...) La moral tributaria no exige que las leyes tributarias respondan a una tradición, sino que estén de acuerdo con la Constitución vigente y con los principios éticos presentes en los derechos fundamentales constitucionalizados. El legislador actúa de modo inmoral cuando de modo doloso o culposo dicta leyes inconstitucionales o cuando no deroga o modifica aquellas leyes que de modo fundado todos consideran inconstitucionales.”

jurídicas conduzem a falta de cumprimento ou a defeitos de aplicação que produzem injustiças no âmbito tributário.”³¹¹

Quanto ao papel dos tribunais como guardiões da moralidade fiscal, Klaus Tipke avalia que, em geral, os juízes não se preocupam com o conteúdo ético do Direito Tributário e em provocar a análise, pelo Tribunal Constitucional, de questões relativas aos princípios tributários, fazendo com que o controle da constitucionalidade não seja exercido adequadamente.

Aduz, sobre o tema, que: “É tarefa do Tribunal Constitucional impedir que a legislação tenha um conteúdo que abandone de modo injustificável o âmbito do Direito, em concreto dos princípios de Justiça. O Tribunal Constitucional é também o guardião da moralidade fiscal”,³¹² raciocínio que se adapta, igualmente, ao papel que deve ser exercido pelo Supremo Tribunal Federal, no Brasil.

Em conclusão à análise da ética tributária dos poderes públicos, Klaus Tipke inscreve o desperdício da arrecadação tributária como carência de moral do Estado, e, nesse sentido, atenta para o fato de que embora se entenda, em regra, que o destino dado aos recursos fiscais não tem relevância para o cidadão, tal não sucede quando a imparcialidade no gasto se converte em desperdício ou em verdadeiro esbanjamento da arrecadação tributária.³¹³

Ao tratar da moralidade tributária desde o ponto de vista do contribuinte, Klaus Tipke aborda, inicialmente, o aspecto do dever de contribuir e sua elisão ou descumprimento, para, em seqüência, relacionar as diversas atitudes do contribuinte frente ao dever de contribuir.

Sobre o primeiro ponto, destaca o dever moral de cumprimento da lei, e, portanto, do pagamento dos tributos nela previstos. Refere como meios utilizados pelos contribuintes para evitar o cumprimento do dever tributário a elisão fiscal, a fraude e a lei tributária ou a defraudação tributária.

Sobre a elisão fiscal, afirma:

Não é contrária à lei a atuação de quem não realiza o fato imponible e evita assim o nascimento da obrigação tributária. Toda pessoa pode organizar sua atividade com vistas ao menor pagamento de impostos possível. A elisão fiscal consciente e

³¹¹ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 95.

³¹² *Ibid.*, p. 99-100. Na expressão constante da obra traduzida: “Es tarea del Tribunal Constitucional impedir que la legislación tenga un contenido que abandone de modo injustificable el ámbito del Derecho, en concreto de los principios de Justicia. El Tribunal Constitucional es también el guardián de la moralidad fiscal.”

³¹³ *Ibid.*, p. 105 et. seq.

planificada é uma modalidade legal de resistência fiscal. Não é imoral. Isto se reconhece provavelmente em todos os Estados de Direito que respeitam a liberdade.³¹⁴

De outro lado, considera imoral a conduta de quem incorre *in fraudem legis* para evitar, mediante um rodeio, a lei que tem como consequência jurídica o nascimento da dívida tributária, como, também, quem não declara o imposto devido legalmente, mas o defrauda, atua de modo ilegal e, em princípio, imoral.

Quanto à obrigação de cumprimento de deveres formais, destaca para a exigência legal de que o contribuinte deve apresentar declarações e consignar os dados nelas exigidos segundo seu leal saber e entendimento, mas ressalta que tal exigência é inútil se o contribuinte carece por completo de conhecimentos fiscais, como sucede com quase todos os cidadãos, que, em geral, carecem de textos legais, para não falar de coleções de jurisprudência, manuais e comentários.³¹⁵

Também aqui avulta a importância de se incrementar as formas de educação e formação geral do contribuinte, até para possibilitar a melhoria das relações de caráter administrativo entre o contribuinte e a Fazenda Pública.

Relativamente às diversas atitudes do contribuinte frente ao dever de contribuir, Klaus Tipke faz uma classificação em categorias, correspondentes aos diferentes fundamentos ou sentimentos morais do contribuinte, mas ressalta que tal classificação não quer expressar que seja possível uma clara distinção, e alerta que a distinção é casual e não implica em necessária conclusão a respeito.

Em síntese, eis a classificação formulada pelo autor,³¹⁶ quanto aos móveis morais dos contribuintes:

1) o *homo oeconomicus*: pensa em sua conveniência econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta. Considera lícito tudo o que lhe beneficia e pauta suas ações segundo o valor do dinheiro, que se constitui, para ele, no único fator determinante da qualidade de vida. Atua mediante um cálculo das vantagens e riscos da fraude tributária, inclusive porque as penas também resultam prejudiciais desde o ponto de vista econômico, e busca se furtar ao pagamento dos

³¹⁴ TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 110. Na tradução para o espanhol: “No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad.”

³¹⁵ *Ibid.*, p. 111.

³¹⁶ *Ibid.*, p. 112 et. seq.

tributos, acreditando, inclusive, que a sua conduta anti-social resta protegida pelo sigilo fiscal;

2) o *chalanero*: procura “compensar” as deficiências do serviço público mediante um corte no pagamento de seus impostos. Embora ciente de que depende das prestações estatais, pois não pode construir por si mesmo ruas, escolas, hospitais etc., está convencido de que o setor público desperdiça recursos e que oferece prestações mínimas, o que autoriza ao contribuinte a agir da mesma forma, inclusive porque entende que o próprio Estado atua de maneira claramente imoral em matéria tributária e é o principal responsável pela desigualdade tributária;

3) o *malhumorado*: discorda da linha política adotada pelo Estado e acha legítimo privar-lhe dos meios econômicos para executá-la, como, por exemplo, ao se posicionar contra uma política de excessivos gastos sociais ou por se encontrar em situação diferenciada quanto ao exercício dos direitos de cidadania, e, por isso, procura pagar menos impostos;

4) o *liberal*: considera os impostos como uma limitação da sua liberdade. O partidário do liberalismo fiscal considera os impostos como um sacrifício sem contraprestação, e prefere silenciar a respeito do fato de que estaria exposto à arbitrariedade dos demais se o Estado não protegesse sua liberdade mediante o ordenamento jurídico, a política e os tribunais. Sente repugnância pelos impostos, a ponto de ser induzido a não pagar todos os seus impostos ou a não fazê-lo pontualmente e pode optar pelo caminho da engenharia fiscal para evitar o cumprimento dos impostos, com a ajuda de seus assessores fiscais;

5) o *elisor legalista*: regra geral, não sente indignação pelas leis fiscais injustas e não moraliza, mas busca aproveitar os benefícios fiscais, as lacunas e passagens obscuras da lei para pagar o menos possível de impostos, geralmente com a ajuda de assessoria fiscal, de modo a reduzir a sua carga tributária sem incorrer em sanções. A elisão legal contribui para a legalidade na aplicação do sistema tributário, ainda que não necessariamente à justiça tributária;

6) o *inexperto*: é incapaz de interpretar as leis fiscais sem a ajuda de um assessor, embora declare em suas declarações que agiu “verazmente e segundo a sua lealdade e entendimento”,³¹⁷

³¹⁷ Tipke analisa o problema relativo à falta de compreensão das leis tributárias por parte do contribuinte, que, em geral, não compreende as leis fiscais que o afetam e nem entende o

7) o *sensible ante la Justicia*: resiste aos impostos porque os considera injustos e se sente escandalizado antes as numerosas desigualdades e privilégios do sistema tributário, em questões como a dos benefícios fiscais conferidos apenas a determinados setores.³¹⁸ O Direito Tributário vigente supõe um insulto irritante para sua consciência e seu bom sentido jurídico, por isso é partidário da supressão dos benefícios fiscais e defende a redução da carga tributária de todos. Indigna-se com as confusas leis tributárias e considera que as leis que se descumprem massivamente como conseqüência da inatividade pública ou de uma deficiente regulação do procedimento não só perdem de fato sua vigência jurídica, senão que incorrem em inconstitucionalidade, colocando-se entre aqueles que pensam que, quando o Estado tolera que um grande número de indivíduos descumpra a lei, lhes

conteúdo de suas próprias declarações tributárias, e se limita a assinar documentos preparados pelo seu assessor fiscal, com a declaração de veracidade dessas declarações. Pondera que essa incompreensão sobre o conteúdo das leis tributárias atinge até o jurista médio, capacitado para exercer a judicatura. Acrescenta que não são todos os cidadãos que recorrem a um assessor fiscal para complementar suas declarações tributárias e que, embora desconheça estatísticas que permitam determinar o número de contribuintes que apresentam suas declarações segundo sua “*leal ignorância e desconhecimento*”, parece claro que os poderes públicos tampouco es tão interessados nisso, inclusive porque o ordenamento tributário não impõe que os inexperientes em matéria fiscal devam acudir ao assessoramento de um especialista e que os modelos de declaração obrigam a assinalar se alguém colaborou na sua formulação apenas no intuito de evitar que pessoas desautorizadas atuem de modo remunerado no exercício da assessoria fiscal. Como o contribuinte inexperiente não precisa fazer constar se porventura entende as questões do modelo de declaração, considera que, na minoria dos casos, será uma coincidência que o não entendido preencha corretamente sua declaração, e entende que, como o homem médio vive em um “estado de inocência” fiscal, não deveria sofrer sanções em matéria tributária, o que não é admitido pelos penalistas, os quais consideram que existe negligência quando uma pessoa desinformada deixa de buscar a correspondente informação. Por fim, anota que, em todo o caso, é difícil encontrar pessoas que careçam totalmente de conhecimentos tributários, porque o cidadão normalmente tem idéia de que os gastos de uma viagem de férias não são “fiscalmente dedutíveis” e o comerciante sabe que não pode ocultar parte dos ingressos de suas vendas, etc., mas que é necessário simplificar as regras do Direito Tributário, tornando-o menos complexo, porque a injustiça inicia já pelo fato de o Direito Tributário resultar desnecessariamente complicado. (TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 117-119)

³¹⁸ Em muitos países existem associações de contribuintes, assinala Tipke, que não só defendem a redução de impostos, senão a justiça fiscal. “Na Alemanha, a Federação de Contribuintes propugna a Justiça tributária e critica abertamente o desperdício de arrecadação. As cinquenta organizações européias de contribuintes têm se unido na *Taxpayer Association International*. A *Taxpayers Association of Europe* concedeu o Prêmio Europeu de Contribuintes ao eurocomissário holandês Paul von Buitenen. Este havia contribuído ao afundamento da Comissão Européia presidida por Jaques Santer, ao desvelar sua má gestão econômica, de modo que foi o primeiro a ser suspenso em suas funções. Com este prêmio, a *Taxpayers Association* pretende honrar a valente atuação da Van Buitenen contra o desperdício de arrecadação tributária e o ‘embaraçado sistema da União Européia’. Na América do Norte a *struggle against unjust taxes* está encabeçada pelas *Tax Equity Alliances, Fair Tax Movements e Fair Tax Coalitions*. Estes movimentos propugnam a *tax justice* e combatem as *tax laws without justice*. Não se passaram muitos anos desde que, na Grã-Bretanha, se organizou com êxito a luta contra o *Poll Tax* de Margaret Thatcher, uma espécie de imposto de captação.” (Ibid., p. 119-120).

está legitimando para que também a descumpram e restabeçam, deste modo, a igualdade.³¹⁹

Klaus Tipke chama a atenção, por fim, para a conexão entre a moral tributária do Estado e do contribuinte, e procura elucidar, em especial, se a má atuação do Estado influi de fato de forma negativa sobre a moral do contribuinte.

Assinala, no particular:

A maioria dos cidadãos se comporta com um assombroso respeito à lei, ainda que careça de conhecimentos legais, se as leis são claras e o interessado está habituado a elas. Agora, se as leis não refletem um modelo ético e são objeto de alterações contínuas (...), se o conteúdo da lei dá a impressão de responder a caprichos legislativos, se não se extraem da lei valores conseqüentes, se tudo isto é assim, não pode surgir uma consciência jurídica habitual, desenvolvida e enraizada, que também depende do senso comum.

As convicções jurídicas devem se apoiar em terreno firme, necessitam consistência jurídica, *constancy of law through time, continuity*, na expressão dos juristas ingleses. A fronteira entre o legal e o ilegal se desfaz com excessiva facilidade quando falta dita base.³²⁰

O jurista adverte, ainda, para a nocividade dos “retalhos” legislativos, resultantes da conjugação de diferentes interesses políticos, e pondera que:

O dano moral que os privilégios fiscais produzem pode ser compensado mediante um benefício econômico de interesse geral, se é que este existe. Os responsáveis fiscais de todos os partidos políticos deveriam se dar conta da perda de consciência moral que se produz quando intentam captar votantes mediante benefícios fiscais.³²¹

³¹⁹ Tipke assinala que não há provas da coincidência fática de tal conclusão para legitimar essa atitude. Mas acrescenta que “(...) existen buenos argumentos en favor de dicha coincidencia. El legislador que no muestra su propia moral tributaria y cuyas leyes distan mucho de constituir un código moral tributario, difícilmente puede provocar reparos morales en la conducta de los contribuyentes. Por el contrario, les hace perder su conciencia social. Los ciudadanos actuales no son devotos del estado ni creyentes en la autoridad. Sólo los tontos obedecen estrictamente las leyes que consideran injustas.” (TIPKE, K. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 120-121).

³²⁰ Ibid., p. 121. Na tradução para o espanhol: “La mayoría de los ciudadanos se comportan con un asombroso respeto a la ley, aunque carezcan de conocimientos legales, si las leyes son claras y el interesado está habituado a ellas. Ahora bien, si las leyes no reflejan un modelo ético y son objeto de cambios continuos (...), se el contenido de la ley da la impresión de responder a caprichos legislativos, si no se extraen de la ley valores consecuentes, si todo esto es así, no puede surgir una conciencia jurídica habitual, desarrollada y enraizada, que también depende del sentido común. Las convicciones jurídicas necesitan apoyarse en terreno firme, necesitan consistencia jurídica habitual, *constancy of law through time, continuity*, en expresión de los juristas ingleses. La frontera entre lo legal y lo ilegal se desdibuja con excesiva facilidad cuando falta dicha base.”

³²¹ Ibid., p. 122. Na tradução: “El daño moral que producen los privilegios fiscales puede compensarse mediante un beneficio económico de interés general, si es que éste existe. Los responsables fiscales de todos los partidos políticos deberían darse cuenta de la pérdida de

Ressalva, por fim, a necessidade de um trabalho de formação da opinião pública no tocante ao Direito Tributário, e conclui, em afirmação que em tudo se relaciona ao presente estudo:

A renovação moral do contribuinte só será possível quando a moral se introduza de novo nas leis tributárias e a Justiça tributária não reste como algo marginal. Um ordenamento tributário moralmente renovado é algo distinto de um ordenamento coativo para a imposição de leis que utilizam diversas varas de medir. Por trás de uma renovação moral do ordenamento tributário poderia se levar a cabo um trabalho de formação da opinião pública que difundisse de novo o sentir de que uma conduta moral generalizada dos cidadãos seria boa para todos; a idéia de que os impostos são necessários para o estabelecimento de serviços públicos que o indivíduo não pode conseguir por si só e são imprescindíveis para que a vida em comum se desenvolva civilizadamente.³²²

Ao tratar da ética tributária, Ricardo Lobo Torres segue a linha do estudo de Klaus Tipke, e também se refere à moral tributária do Estado, visualizada a partir das idéias básicas cultivadas pelos poderes legislativo, judiciário e administrativo. No legislativo, a moral se manifesta principalmente no plano da norma, e se fundamenta na idéia básica da igualdade da justiça e dos direitos diante da lei. A moral judicial, por sua vez, está fulcrada essencialmente na argumentação desenvolvida pelos juízes, enquanto que a moral administrativa tem como pensamento central a igualdade na aplicação da lei tributária.³²³

Ricardo Lobo Torres distingue os planos da legalidade e da moralidade do ponto de vista subjetivo, lembrando que a moralidade exige a adesão da vontade para a coincidência com a regra universal, diferentemente da conduta jurídica, a qual, desvinculada da intenção do agente, se torna lícita pela simples coincidência externa com a norma de direito. Assim, no âmbito tributário, o pagamento do imposto instituído por lei para a extinção da obrigação independe da intenção ou

consciencia moral que se produce cuando intentan captar votantes mediante beneficios fiscales.”

³²² Ibid., p. 123. Texto traduzido: “La renovación moral del contribuyente sólo será posible cuando la moral se introduzca de nuevo en las leyes tributarias y la Justicia tributaria no quede ya como algo marginal. Un ordenamiento tributario moralmente renovado es algo distinto de un ordenamiento coactivo para la imposición de leyes que utilizan diversas varas de medir. Tras una renovación moral del ordenamiento tributario podría llevarse a cabo una labor de formación de la opinión pública que difundiera de nuevo el sentir de que una conducta moral generalizada de los ciudadanos sería buena para todos; la idea de que los impuestos son necesarios para el establecimiento de servicios públicos que el individuo no puede conseguir por sí solo y son imprescindibles para que la vida en común se desarrolle civilizadamente.”

³²³ TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 13 et. seq.

da concordância subjetiva do contribuinte com o valor impregnado na regra jurídica.³²⁴

O autor refere ainda que, no Brasil, houve dificuldade para a adesão à moral social, persistindo até hoje o predomínio da ética salvacionista, de base religiosa, “entendida em termos de adequação tanto da conduta individual como do comportamento do Fisco a normas éticas com pequeno peso de publicidade.”³²⁵

Sobre a moralidade da administração tributária, Ricardo Lobo Torres a vislumbra na conduta dos agentes fiscais compatível com as normas éticas, e envolve, principalmente, certas atitudes adotadas pelo Fisco, como a pressão sobre o contribuinte, a resistência ao cumprimento dos julgados e a demora na restituição de tributos, entre outras.³²⁶

Do ponto de vista da moralidade do contribuinte, o autor também indica a tipologia das atitudes morais elaborada por Klaus Tipke, além de outros comportamentos reprováveis, como a evasão fiscal, a sonegação a atitude orçamentívora, típica do contribuinte que procura sempre se beneficiar de incentivos fiscais e das renúncias de receitas.³²⁷

Como decorrência do dever fundamental de pagar impostos, fundado no princípio da solidariedade, Ricardo Lobo Torres menciona, ainda, a necessidade de se observar a moralidade entre contribuintes, pois a sonegação fiscal e a evasão transferem para os outros contribuintes o encargo financeiro da obrigação de pagar o tributo sonegado ou evadido.³²⁸

Denota-se, de tudo, que o tema da moralidade tributária oferece amplo espaço para reflexão e debate.

A educação e o fortalecimento do senso moral do contribuinte devem ser incentivados, havendo estreita ligação, entretanto, entre esses desígnios e a imperatividade de que a ética também seja a bússola da atuação estatal, tanto no âmbito administrativo, legislativo e judicial, como também no mais amplo campo político.

³²⁴ TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, p. 16-17.

³²⁵ *Ibid.*, p. 17.

³²⁶ *Ibid.*, p. 21.

³²⁷ *Ibid.*, p. 28 et. seq.

³²⁸ *Ibid.*, p. 31.

6.3. A transparência fiscal e o papel da sociedade civil

Como forma de expressão da moralidade no campo tributário, merece destaque, ainda, a transparência fiscal, como princípio a ser observado pela Administração e via para a participação do contribuinte nas decisões que envolvem o interesse dos administrados.

Na análise do conjunto de medidas voltadas à educação do contribuinte, Sainz de Bujanda insere a adequada informação do contribuinte sobre o desenvolvimento da Fazenda Pública, por meio de uma política de informação tributária, como método complementar ao fortalecimento da responsabilidade moral do contribuinte.

A propósito, afirma:

Não é suficiente que, em termos objetivos, o comportamento do ente público seja correto, tanto ao obter os ingressos como ao realizar os gastos públicos, senão que se requer, ademais, que o próprio ente dê a conhecer, com toda a amplitude e precisão possíveis, a índole desse comportamento. Em outras palavras: é indispensável que a Administração informe adequadamente aos contribuintes do desenvolvimento da Fazenda Pública.³²⁹

O instrumento típico, produto do Estado constitucional, que serve para dar publicidade ao ciclo de gastos e de ingressos, diz Sainz de Bujanda, é a instituição orçamentária e, portanto, a publicidade do orçamento e a sua confecção com o maior rigor possível é um eficaz método de informação.³³⁰

Entretanto, uma vez que o núcleo de pessoas que podem efetivamente ler e entender os orçamentos do Estado ou dos restantes entes públicos é muito restrito, a política informativa deve utilizar outros instrumentos de influência mais profunda e abrangente para a formação da opinião pública. Como tais, o autor cita a imprensa diária, e, em um grau menor, mas também importante, as publicações periódicas de caráter técnico e científico sobre assuntos financeiros.³³¹

³²⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 132. Na tradução espanhola: “No es suficiente que en términos objetivos el comportamiento del ente público sea correcto, tanto al obtener los ingresos como al realizar los gastos, sino que se requiere, además, que el propio ente dé a conocer con toda la amplitud y precisión posibles la índole de ese comportamiento. En otras palabras: es indispensable que la Administración informe adecuadamente a los contribuyentes del desarrollo de la Hacienda pública.”

³³⁰ Ibid.

³³¹ Ibid.

Considere-se, na atualidade, a amplitude da comunicação eletrônica, a qual trouxe novos contornos a todo sistema de informação, implicando, inclusive, em um repensar de valores de elevado patamar, como a liberdade, e de se falar, até, no “aparecimento de uma nova divisão de classes: os (eletronicamente) informados contra os desinformados.”³³²

A propósito dos diversos aspectos que envolvem o acesso à informação (bancos de dados, combate à criminalidade, sistemas digitais e de identificação única, e até a possibilidade de imposição instantânea de multas, de tributos e de medidas preventivas, etc.) e seus reflexos, a ponderação de Tercio Sampaio Ferraz Junior:

Nesses cenários, que muito têm de um “admirável mundo novo”, coloca-se o foco de luz, vindo do futuro para o presente, sobre a necessidade atual de pensar (ou repensar) o tema da liberdade, à medida que a proteção da espontaneidade individual (livre iniciativa, sigilo), contrapõe-se ao interesse público (transparência, direito à informação, repressão ao abuso de poder) de forma imprecisa, ora pendendo para o fechamento do círculo protecionista em torno do indivíduo (sigilo bancário, sigilo de dados como garantias radicais), ora para o devassamento por meio da autoridade burocrática (legitimação de investigação administrativa sem acompanhamento ou mesmo autorização judicial).³³³

Assim: “O dilema da proteção à liberdade em face do controle (eletrônico) da informação tem conduzido a literatura a repensar a questão constitucional da liberdade.”³³⁴

Considerada, pois, a nova faceta da informação, nos dias atuais, e retomando o raciocínio de Sainz de Bujanda, diz ele que a utilização adequada desses instrumentos permite ao Estado, aos partidos políticos, às associações profissionais e às organizações que sustentam tais publicações de caráter informativo, oferecer a uma ampla gama de leitores notícias e comentários precisos sobre o desenvolvimento da atividade financeira.

Adverte, no entanto, que não se deve confundir a propaganda com a informação, uma vez que a informação “forma” a opinião pública, ao passo que a propaganda a “deforma”.³³⁵

³³² FERRAZ JUNIOR, T. C. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. 2a. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 134.

³³³ Ibid.

³³⁴ Ibid.

³³⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 132-133.

Sainz de Bujanda anota que não se pode esperar que a coletividade adquira um grau elevado de conhecimentos financeiros e tributários, até pela complexidade de tais matérias, mas que a sociedade seja informada *verazmente* sobre certos fatos fundamentais, como o volume de ingressos e de gastos públicos, a distribuição, por setores, dos gastos, e a respeito do tipo de serviço cujo custo se financia com o produto das exações públicas.³³⁶

Essa informação sobre fatos fundamentais, complementa, pode ser acompanhada de reflexões críticas, de diversos matizes, formuladas por pessoas de filiação científica e ideológica muito variada e que tenham, também, atitudes pedagógicas suficientes para que seus comentários sejam intelegíveis para uma massa considerável de cidadãos.³³⁷

Desponta, nesse contexto, o princípio da transparência fiscal, e, com ele, a importância de se promover a participação da sociedade civil nas decisões que afetam a comunidade.

É oportuno observar que o papel da sociedade civil começa a ser percebido e a ganhar especial relevância, como anota Luís Roberto Barroso, ao mencionar o seu surgimento como um novo agente de poder:

O ocaso da fase mais radical do autoritarismo político no Brasil coincidiu com o surgimento de uma nova força política, difusa, atomizada, organizada celularmente, mas importantíssima: a *sociedade civil*. Diante da obstrução dos canais institucionais de participação política – notadamente os partidos políticos – fortaleceram-se e multiplicaram-se as entidades de organização setorial. Assim, à atuação de organismos como a Ordem dos Advogados e algumas entidades científicas e religiosas (v.g., SBPC, CNBB), vieram progressivamente somar-se outras associações profissionais, as comunidades eclesiais de base, os sindicatos revitalizados, os movimentos de moradores de um determinado distrito ou bairro, de negros, de mulheres, de preservação do meio ambiente, de mutuários do sistema financeiro de habitação, etc. sintetizando interesses gerais ou reivindicações de minorias. Mais recentemente, têm-se multiplicado as organizações não governamentais (ONGs).³³⁸

Na significação que se tornou corrente na sociedade, continua, ‘designa o conjunto de indivíduos, grupos e forças sociais que atuam e se desenvolvem fora das relações de poder que caracterizam as instituições estatais.’³³⁹

³³⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 133-134.

³³⁷ *Ibid*, p. 134.

³³⁸ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 129-130.

³³⁹ *Ibid*.

A sublimação da sociedade civil, na extensão que atualmente se constata, é um fenômeno que se caracteriza pelo ineditismo. É que a sociedade brasileira, historicamente, gravitou em torno do *oficialismo*. As bênçãos do poder estatal sempre foram – ressalvadas as exceções que confirmam a regra – a razão do êxito ou do fracasso de qualquer projeto político, social ou empresarial que se pretendesse implantar.

Este é um traço marcante do caráter nacional, que veio do Império, exacerbou-se na República Velha, atravessou o Estado Novo e dura até os tempos modernos.³⁴⁰

Diante do quadro histórico-político brasileiro, sempre marcado pelo domínio das elites, pondera Luís Roberto Barroso que,

...é impossível exagerar a importância da mobilização da sociedade civil em torno da reivindicação de seus interesses, fazendo nascer um país que tem vida própria fora do oficialismo, da estatalidade tantas vezes opressiva. Tem-se, assim, uma primeira faceta do controle da efetividade do Direito, por via informal, não institucionalizada, de natureza essencialmente política e social. Por intermédio da atuação dos diferentes organismos da sociedade civil, articulam-se, muitas vezes, poderosos instrumentos para a exigência do cumprimento da Constituição e das leis, bem como para a conformação da atuação do Poder Público ao sentimento coletivo. Esta forma de fiscalização participativa se estende desde a pequena ação comunitária local até as grandes arrematadas que despertam e influenciam a opinião pública.³⁴¹

Importante atentar para o aspecto de que a sociedade civil se insere como instrumento de reforço à efetividade das normas constitucionais, porquanto,

sem embargo do seu caráter metajurídico, esse tipo de atuação desempenha um papel imprescindível. Não há efetividade possível da Constituição, sobretudo quanto à sua parte dogmática, sem uma cidadania participativa. Veja-se que a ordem jurídica, como já afirmamos em outro estudo, na generalidade das situações, é instrumento de estabilização, e não de transformação. Sem deixar de reconhecer-lhes um ocasional caráter educativo, as leis, usualmente, *refletem* – e não promovem – conquistas sociais longamente amadurecidas no dia-a-dia das reivindicações populares.³⁴²

O jurista adverte que o caráter *não institucional* da participação da sociedade, como “forma de manifestação sem qualquer vínculo com os processos formais destinados à composição dos órgãos estatais ou de interferência em seus mecanismos decisórios internos” é que se constitui uma novidade.³⁴³ Não obstante, assinala, ante o desgaste sofrido atualmente pela representação política,

³⁴⁰ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 130.

³⁴¹ *Ibid.*, p. 131.

³⁴² *Ibid.*, p. 132. Nota de rodapé cita, em menção a outro estudo: Luís Roberto Barroso, *A igualdade perante a lei*, in *Revista de Direito Público*, n° 78, 1986, p. 71.

³⁴³ *Ibid.*, p. 133.

que se tornou insuficiente como instrumento de legitimação do poder, e pelo papel exercido pelos meios de comunicação, no sentido de possibilitar o conhecimento dos fatos e a formação de opinião pública, “novas técnicas de participação vêm sendo introduzidas ou revivificadas no catálogo das previsões do Direito Constitucional.”³⁴⁴

A Constituição de 1988 ampliou a legitimação ativa para a tutela de direitos coletivos e difusos, ao permitir a atuação das entidades associativas, sindicatos e partidos políticos, além de reconhecer a legitimação para o exercício da ação direta de inconstitucionalidade a entes de representação coletiva, e, também, criou ações destinadas à promoção de tais direitos, ao alargar o objeto da ação popular e constitucionalizar a ação civil pública, entre outros avanços.³⁴⁵

Enfim, conclui Barroso,

a atuação da sociedade civil, decisiva para a efetivação ampla dos direitos constitucionais, se dá, predominantemente, em um plano metajurídico. A Constituição e a legislação, todavia, institucionalizaram mecanismos importantes de participação processual de entidades representativas, como associações, sindicatos e mesmo os partidos políticos.³⁴⁶

Ainda é incipiente, no entanto, a participação da sociedade civil no tocante às decisões em matéria fiscal, as quais, em geral, resultam em normas editadas abruptamente e que, muitas vezes, veiculam temas que deveriam ser objeto de discussão pública, ou, ao menos, de prévia explicitação.³⁴⁷

³⁴⁴ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 135.

³⁴⁵ *Ibid.*, p. 141.

³⁴⁶ *Ibid.*, p. 142.

³⁴⁷ “Registre-se trecho de artigo jurídico que revela a opinião sobre esse tipo de situação: Paradoxalmente, enquanto há mais de 05 (anos) se tenta aprovar o Código de Defesa do Contribuinte, numa rápida manobra, foi editada a Medida Provisória nº 252/2005, tendo sido rotulada como “MP do bem”. “Do bem”, pois em que pese estar concedendo benefícios aos contribuintes, a referida norma traz em seu bojo “*algumas maldades que a fazem desmerecer tal qualificação*”, conforme salienta o emérito Professor Hugo de Brito Machado, em artigo intitulado “Armadilha na MP do bem” e publicado em 28/06/2005. Para o renomado jurista, a maior das “maldades” - por afetar o direito de defesa dos contribuintes - é aquela contida no artigo 68 da referida MP, que possibilita que o ministro da fazenda possa criar Turmas Especiais, nos Conselhos de Contribuintes. Estas Turmas, criadas por prazo determinado, seriam competentes para o julgamento dos processos especificados pelo próprio ministro, em razão da matéria e do valor. Na prática, as Turmas Especiais poderão ser constituídas mesmo depois de instaurado o litígio, funcionando como verdadeiro tribunal de exceção, afrontando a disposição contida no artigo 5º, inciso XXXVII, uma vez que, conforme salienta o ilustre tributarista, “*quando as turmas julgadoras de primeira instância examinarem processos envolvendo quantias significativas, e constatarem que os argumentos em defesa do contribuinte são consistentes e por isto mesmo, provavelmente, serão acolhidos pelos Conselhos de Contribuintes, darão ciência disto ao ministro da Fazenda que cuidará de instituir Turmas Especiais temporárias para o julgamento desses processos, subtraindo-os da*

Uma das formas pelas quais se viabiliza essa participação da sociedade civil em temas de seu interesse, inclusive no campo tributário, é a transparência na atividade fiscal e nos assuntos a ela afetos.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à Sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.³⁴⁸

Na atividade financeira, o princípio da transparência fiscal deve inspirar, especialmente, a elaboração do orçamento e a gestão dos ingressos e gastos públicos.

A transparência está expressa como exigência na gestão fiscal, no art. 48,³⁴⁹ da Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, pelo qual se prevê, inclusive, o incentivo à participação popular, além da realização de audiências públicas, por ocasião da elaboração e discussão de peças orçamentárias. A medida é salutar e representa, por certo, um avanço no caminho para o exercício pleno da cidadania.

Flávio da Cruz e outros salientam que a transparência da gestão fiscal é tratada na Lei como um *princípio de gestão*, cuja finalidade precípua é “franquear

competência dos órgãos permanentes.” Os cidadãos teriam, com o Código de Defesa do Contribuinte, uma regulamentação legal visando a repelir eventuais abusos por parte da fazenda pública, ainda que as garantias constitucionalmente promulgadas já se constituam verdadeiros escudos de proteção aos arbítrios tributários praticados pelo Estado. Entretanto, a edição da “MP do bem” (ou seria, “do mal”?), não pode afastar as esperanças de que o Brasil entre para o grupo de países que lutam pela efetivação dos direitos humanos da tributação e caberá aos estudiosos da matéria lutar pela revogação dos dispositivos inconstitucionais constantes da citada MP, valendo registrar, por fim, que uma eficaz reforma político-fiscal, que traga uma redução da carga tributária hoje existente, aliada a uma administração pública conduzida por aqueles que cumpram, fielmente, as normas legais e constitucionais vigentes poderiam, por si só, proporcionar uma efetiva distribuição de riqueza e assegurar, enfim, a plenitude da justiça tributária.” CASTRO FILHO, L. P. de. O Código de Defesa do Contribuinte e a MP do bem. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 9, n. 728, 3 jul. 2005. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6951>>. Acesso em: 24 jul. 2005.

³⁴⁸ TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, p. 243.

³⁴⁹ Lei Complementar n° 101, art. 48: “São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.”

ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.”³⁵⁰

Ainda, em tradução do *princípio da transparência*, explicita que

este sistema busca franquear ao público acesso a informações relativas à política fiscal, divulgando-as segundo padrões de confiabilidade, abrangência e comparabilidade. O mecanismo de divulgação de informações ao público apóia-se em fórmulas tradicionais, como a publicação de relatórios e demonstrações, tanto quanto em meios mais modernos, principalmente a mídia eletrônica.³⁵¹

O autor salienta que a referência legal aos meios eletrônicos decorre da tendência atual de acesso a esses meios, pelo uso da rede mundial de computadores, e da conseqüente necessidade de popularização das informações sobre o desempenho da administração pública.³⁵²

Entretanto, a simples inserção de dados em sistemas eletrônicos ou a disponibilização das peças orçamentárias não é suficiente para se dizer atendido o princípio da transparência, porquanto somente a simplicidade e a clareza das informações, de modo a ser possível a sua compreensão pelo cidadão comum, é que poderão dar ensejo à efetiva aplicação do princípio.

Assim, também nessa seara impõe-se a conscientização do contribuinte e do gestor público sobre a importância de se encontrar meios que possibilitem a efetiva concretização do princípio da transparência, fazendo desaparecer a atitude de indiferença ou impotência do contribuinte em relação à forma como são aplicados os recursos públicos oriundos da arrecadação tributária.

O *orçamento participativo* também se revela em instrumento para a maior transparência fiscal, na medida em que possibilita a aproximação do cidadão contribuinte dos reais problemas sociais que exigem solução por parte do administrador público.

Félix Ruiz Sánchez refere que, nas experiências de orçamento participativo, surge uma dimensão inovadora e revolucionária de pedagogia, na linha de pensadores brasileiros clássicos da política e da educação, como Paulo Freire,

³⁵⁰ CRUZ, Flávio da (coord.) Adauto Viccari Junior...[et.al.] *Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 142.

³⁵¹ Ibid., p. 141.

³⁵² Ibid.

Maria Victória Benevides e Konder Comparato, na medida em que a prática não se limita à elaborar os instrumentos orçamentários e de planejamento, mas implica “no desenvolvimento de um princípio educativo capaz de organizar os processos e a própria prática do Estado.”³⁵³

O orçamento participativo, diz o autor, promove o exercício da cidadania ativa, e envolve o

desafio de promover nos limites da ação pública uma verdadeira 'revolução cultural', capaz de alterar rotinas burocráticas, tornar mais eficazes os processos de gestão e, principalmente, permitir um protagonismo social mais intenso e generalizado.³⁵⁴

O tema da transparência fiscal é passível de vários desdobramentos, como se vê, assumindo fluidez que dificulta a sua exata representação, e ainda que não explícito na Constituição, na expressão de Ricardo Lobo Torres, “impregna todos os outros princípios constitucionais e se irradia inclusive para o campo da elaboração das normas infraconstitucionais.”³⁵⁵

O princípio da informação voltado para o Direito Tributário, portanto, implica em que a transparência fiscal se revele nas ações do Estado, de modo a tornar a atividade financeira mais inteligível e promover a aproximação do contribuinte, por meio da participação, do trabalho educativo e informativo, o que também supõe, em caminho inverso, o incentivo a que também o contribuinte seja instado a agir segundo o princípio da transparência, em suas relações com o Fisco.

³⁵³ SÁNCHEZ, F. R. *Orçamento participativo: teoria e prática*. São Paulo: Cortez, 2002, p. 85-86.

³⁵⁴ *Ibid.*, p. 86.

³⁵⁵ TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 244.

7

Educação fiscal no Brasil – diagnóstico e perspectivas

7.1.

O Programa Nacional de Educação Fiscal

A educação tributária, no Brasil, é objeto de um programa de duração continuada, de âmbito nacional e desdobramentos nos diversos Estados, e recebe a denominação de “Programa Nacional de Educação Fiscal”.

7.1.1.

Aspectos históricos

Conforme o documento editado como instrumento orientador para a implantação do programa,³⁵⁶ as primeiras ações educativas, na área da Administração Fiscal da União, datam de outubro de 1969, com uma operação em que os agentes do fisco saíam com a missão de ensinar “a não pagar multas”. O objetivo dessa operação era o ensino sobre a função socioeconômica dos tributos e sua presença nas obras de infra-estrutura, como estradas, educação, saúde e energia elétrica.

Em 1970, a educação tributária começou a ser introduzida nos estabelecimentos de ensino, com a Operação Brasil do Futuro, quando a publicação “Dona Formiga, Mestre Tatu e o Imposto de Renda”, de autoria de Cecília Lopes da Rocha Bastos, foi distribuída nas escolas de ensino fundamental, com o intuito de levar às crianças elementos básicos para a formação de uma consciência substitutiva do “estado de guerra”³⁵⁷ entre o fisco e a sociedade.

Essa atividade, conforme consta do documento, atacava os vícios culturais, promovendo a aceitação popular das idéias de “indispensabilidade dos tributos nas aspirações de desenvolvimento”; “vantagens da cooperação” e “poupança, ou a descoberta do futuro”. O trabalho foi suspenso, entretanto, em 1972, devido às

³⁵⁶ Cfe. Programa Nacional de Educação Fiscal - Convite à Cidadania (ex-Programa Nacional de Educação Tributária) (Versão nº 8). Disponível em www.fazenda.esaf.gov.br. Acesso em 15.1.2005.

³⁵⁷ A expressão revela a preocupação em se educar as novas gerações para a maior aceitação dos tributos, ou, em outros termos, em reduzir a resistência fiscal.

resistências encontradas, em especial porque se argumentava que a tarefa era atribuição do sistema educacional e que a obtenção de resultados somente se faria sentir em um prazo muito distante.

Mais tarde, o “Programa Contribuinte do Futuro”, lançado pela Secretaria da Receita Federal no ano de 1977, mediante trabalho junto aos estabelecimentos de ensino e distribuição de livros e cartilhas a alunos e professores, teve como objetivo básico “a ampliação da consciência sobre a função social do tributo, para melhorar a disposição de contribuir para as finanças do Estado, ficando sempre caracterizada a meta de aumentar a arrecadação tributária”.

A iniciativa, ainda de acordo com o documento instituidor do programa, desenvolvida com o rótulo de “campanha”, não chegou a se consolidar como atividade permanente, por falta de compreensão da sua essencialidade e por estar sujeita às mudanças de administrações, diferentemente de países mais avançados, nos quais a integração entre a administração fiscal e os estabelecimentos de ensino era missão oficial, pela consciência de sua necessidade e de sua utilidade no aprimoramento da relação Estado-sociedade.

O seguinte trecho revela a deficiência quanto à informação no âmbito tributário:

No Brasil, o exercício da missão de tributar e todos os seus componentes de conteúdo social eram tidos como desobrigados de qualquer entendimento pelo cidadão, caracterizando-se como atividade particular e interna do Estado. O governo não fornecia explicação sobre tributação e suas implicações nem informações sobre as finanças públicas, principalmente quanto aos gastos. Ao cidadão comum restava 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 e seus efeitos sobre a inflação.

Informações chegavam ao público quase sem detalhamento. Somente alguns especialistas ou estudiosos tinham acesso a informações em níveis mais elaborados. Essa situação provocava baixa disposição de entendimento dos atos do governo e reduzida voluntariedade no cumprimento do dever do cidadão de contribuir para as finanças públicas.

O documento refere, ainda, que foram realizadas inúmeras campanhas com o objetivo de incentivar a emissão de notas fiscais nas relações comerciais e de serviços e, algumas delas, “em que pese o objetivo precípua de aumento de arrecadação, tinham certo cunho educativo, com informações sobre a história e finalidade dos tributos.”

O caráter arrecadatário das campanhas de “educação fiscal” está expresso nessa afirmação e, por outro lado, se evidencia pela própria natureza das campanhas, levando à conclusão de que há a consideração de apenas um dos aspectos da educação tributária, conforme lecionado pelo mestre Sainz de Bujanda.

Um exemplo claro é o da campanha promovida pela Secretaria da Fazenda da Bahia, denominada “Sua nota é um show”, pela qual o incentivo à “consciência” do contribuinte ficou limitada ao “direito” de pedir nota fiscal, conforme se observa do seguinte relato:

O consumidor, de um modo geral, não tem plena consciência de que o imposto está embutido no preço que ele paga por um produto e por isso não tem o hábito de pedir a nota ou o cupom fiscal. Há muito tempo a Secretaria da Fazenda da Bahia acalentava a idéia de promover uma grande campanha de conscientização sobre a necessidade do cidadão exercer o seu direito de fiscalizar a emissão de notas ou cupons fiscais sobre produtos e serviços adquiridos. (...)

O binômio futebol-música foi o grande catalizador desse processo, indo ao encontro do que queria o povo. Sensíveis aos dois fortes apelos, os técnicos da Secretaria da Fazenda elaboraram um programa de combate à sonegação que ao mesmo tempo premiava e comprometesse a população. Envolvendo a Secretaria da Cultura, os Correios, a Caixa Econômica, a Federação Baiana de Futebol e a Pejota, amarraram-se todos os detalhes do programa, criando o projeto "Sua nota é um show" O plano, lançado em janeiro de 99, nascia com a finalidade clara de conscientizar, incentivar, promover e premiar a ação de troca de notas fiscais por vales shows. A cada R\$ 50 em notas o cidadão trocava por um vale que lhe dava o direito de ir aos Jogos do Campeonato Baiano ou aos shows da Concha Acústica, do teatro Castro Alves. Paralelamente concorria semanalmente a prêmios que iam de um liquidificador a um carro.

(...)

Com a campanha Sua Nota é um Show, o governo estadual comemorou a maior arrecadação mensal da história do ICMS, onde o valor da receita foi de R\$ 253 milhões só no mês de março, o que significa um aumento de 9% em relação ao mesmo período do ano passado. (...) A estratégia usada pela Secretaria da Fazenda deu um excelente resultado, transformando o baiano num cidadão consciente dos seus direitos, ao mesmo tempo em que formou demandas primárias para os espetáculos musicais e esportivos. A idéia foi tão boa que um novo programa foi criado, ampliando o leque de benefícios, agora voltado para um gesto de solidariedade visando atender creches, hospitais e escolas.³⁵⁸

De modo semelhante, vários outros estados implementaram “campanhas” de “educação tributária”, as quais, não obstante “certo caráter educativo”, certamente tinham como primeiro intuito o acréscimo da arrecadação. Esse tipo de campanha,

³⁵⁸ SUA NOTA É UM SHOW. Disponível em <http://www.mktesportivo.com.br/case4.htm> Acesso em 15.1.2005.

não obstante algumas alterações, ainda continua a ser realizado em diferentes estados.

Dispõe ainda o documento de instituição do programa que, entre os anos de 1992 e 1994, alguns estados brasileiros começaram a implementar nos estabelecimentos de ensino trabalhos mais consistentes de Educação Fiscal, cujas sementes geraram frutos significativos e, em dezembro de 1995, na cidade de Salvador – BA, durante a realização do seminário promovido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ sobre “Federalismo Fiscal”, diversos expositores internacionais chamaram a atenção para a necessidade de ações educativas para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelo cidadão.

7.1.2.

Visão geral e objetivos

A instituição do Programa de Educação Fiscal se deu, segundo o já referido instrumento orientador de sua implantação, mediante a consideração do cenário mundial, caracterizado pela velocidade das mudanças econômicas, sociais, culturais, científicas, tecnológicas, institucionais e do capital humano, com destaque para alguns fenômenos mundiais responsáveis pela aceleração dessas transformações, como a globalização, a abertura do mercado, a transnacionalização da produção, a consciência ecológica, o reconhecimento dos direitos humanos e o aprimoramento da cidadania.

O documento enfatiza o papel estratégico que o fator humano e a tecnologia desempenham no processo de desenvolvimento no mundo globalizado, e assim se expressa quanto à importância do conhecimento e do aprimoramento do Estado para a efetivação da cidadania:

Cada vez mais está evidente que a mola propulsora do mundo é o conhecimento, sendo, portanto, imprescindível que o Estado se modernize, atualize-se e, principalmente, invista no seu quadro de pessoal para enfrentar os novos desafios decorrentes da rápida evolução em curso. Além disso, para cumprir o seu papel primordial, o Estado necessita de recursos financeiros, que são na maior parte provenientes dos tributos arrecadados e que devem ser aplicados eficazmente na qualidade de vida da população. Finalmente, as sociedades contemporâneas exigem cada vez mais transparência nas ações do governo e está evidente que é fundamental a participação dos cidadãos na construção de uma sociedade mais justa, igualitária e democrática, onde todos exerçam plenamente a cidadania.

No âmbito interno, assinala o documento para a importância de se articular um modelo de desenvolvimento que possa trazer a perspectiva de um futuro melhor para o conjunto da sociedade brasileira. Aponta a necessidade de uma administração pública menos burocrática e mais gerencial, fundada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada, mais próxima do cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições.

Ressalta, ainda, a função histórica do direito à educação, como ponte entre os direitos políticos e os direitos sociais, cuja compreensão permite inferir que o alcance de um nível mínimo de escolarização torna-se um direito-dever intimamente ligado ao exercício da cidadania política, cabendo ao Estado garantir que todas as crianças sejam escolarizadas, considerando as exigências e a natureza da cidadania e estimulando o desenvolvimento de cidadãos em formação. Enfim, reconhece o direito à educação como um direito social de cidadania genuíno na medida em que o objetivo da educação durante a infância é moldar o adulto em perspectiva, assinalando que o processo de extensão da cidadania vincula-se, assim, à dinâmica democrática.

Sobre a educação no campo tributário, dispõe o documento:

Nesse contexto, surge a discussão do tema Educação Fiscal, visando à conscientização da sociedade quanto à função do Estado de arrecadar impostos e ao dever do cidadão contribuinte de pagar tributo. Entretanto a Educação Fiscal não é apenas isso; é, principalmente, um desafio, pois se trata de um processo de inserção de valores na sociedade, como o de percepção do tributo que assegura o desenvolvimento econômico e social, e com o devido conhecimento de seu conceito, sua função e sua aplicação. Tendo a escola como principal função o preparo dos membros da sociedade para a totalidade da vida social, cabe a ela também propiciar aos indivíduos condições de acesso ao conhecimento para que, como cidadãos conscientes e ativos, tornem-se agentes da história.

Verifica-se, portanto, que a implantação do Programa de Educação Fiscal, ao menos em tese, teve como objetivo estreitar as relações entre o Estado e a sociedade e possibilitar o exercício da cidadania de forma mais abrangente, por meio da participação dos cidadãos nos destinos da nação e na defesa do patrimônio público.

Em diagnóstico do sistema tributário brasileiro,³⁵⁹ o documento assinala que a falta de percepção do indivíduo quanto ao seu papel de contribuinte, e a visão distorcida da ação governamental – como assistencial, e não como contrapartida do exercício da cidadania –, resulta em que não assuma atitude fiscalizadora em relação aos agentes governamentais e aos demais contribuintes (empresas, profissionais autônomos e outros).

A avaliação sobre o alto grau de sonegação e o baixo índice de cumprimento voluntário das obrigações tributárias é traduzida como decorrência da falta de conscientização dos contribuintes, da sua não participação na elaboração do orçamento e, em consequência, do não exercício pleno da cidadania, além de outros fatores,³⁶⁰ a justificar a implementação de educação tributária.

A partir do diagnóstico traçado, o documento lança as bases teóricas do programa:

Para que haja mudança de comportamento na sociedade, com o despertar da consciência de cidadania, é necessária uma ação educativa permanente e sistemática, voltada para o desenvolvimento de hábitos, atitudes e valores. A Educação Fiscal é um trabalho de sensibilização da sociedade para a função socioeconômica do tributo. Nesta função, o aspecto econômico refere-se à otimização da receita pública, e o aspecto social diz respeito à aplicação dos recursos em benefício da população.

A proposta tem por objetivo o aprimoramento da consciência social do cidadão, e se desenvolve pela iniciativa do governo de buscar a abertura e harmonização na relação Estado-sociedade, ao explicitar as razões que

³⁵⁹ Em que se destaca a estruturação do sistema em três níveis de competência: federal, estadual e municipal, com arrecadação tributária distribuída, respectivamente, nos percentuais de 45,6%, 47,4% e 7,0%, conforme dados extraídos do documento *Federalismo Fiscal no Brasil – evolução e experiências recentes* (CIAT), de setembro de 1997 – situação que sofreu pouca modificação. A pequena participação dos municípios brasileiros na arrecadação global indica a fragilidade do município, embora sendo o nível governamental mais próximo da comunidade, em implementar ações municipais no desenvolvimento autônomo das políticas, provocando, em consequência, o afastamento entre o cidadão e o Estado. O diagnóstico aponta, ainda, a composição fiscal segundo categorias econômicas, a indicar que os impostos diretos (ex.: imposto sobre a renda e patrimônio) constituem cerca de 30% das receitas tributárias, ou seja, aproximadamente 70% são provenientes de impostos indiretos (ex.: IPI, ICMS, ISS). Ambos os fatores, diz o documento, podem levar ao distanciamento da realidade tributária.

³⁶⁰ Os fatores referidos são: a complexidade das leis tributárias e a grande quantidade de normas que indivíduos e empresas têm de conhecer para cumprir as obrigações principais, e também as acessórias; a pouca confiança no governo, com respeito à adequada aplicação dos recursos públicos; a falta de equidade, dado que algumas leis abrem exceções para conceder tratamento privilegiado, como isenções, incentivos, parcelamento e até anistias fiscais; o descrédito do contribuinte com relação à efetiva conversão do imposto em bens e serviços públicos por parte do Estado; a inexistência de contrapartida imediata ao pagamento do tributo; a baixa eficiência e pouca eficácia da máquina administrativa.

determinam a existência dos tributos e informar sobre a aplicação dos recursos públicos, os quais devem ser destinados ao bem-estar social.³⁶¹

O programa prevê a aplicação da educação fiscal nos estabelecimentos de ensino públicos e particulares, como tema transversal a ser desenvolvido de forma integrada aos conteúdos programáticos, a partir do ensino fundamental e gradativa extensão a toda a sociedade.

7.2. Os programas estaduais de educação fiscal

Ainda de acordo com o instrumento regulador do Programa, o tema da educação tributária foi inserido nos debates do seminário do CONFAZ sobre “Administração Tributária”, realizado na cidade de Fortaleza – CE, no período de 27 a 30 de maio de 1996, constando, como item de destaque de suas conclusões, a afirmação de que “a introdução do ensino nas escolas, do programa de consciência tributária é fundamental para despertar nos jovens a prática da cidadania, o respeito ao bem comum e a certeza de que o bem-estar social somente se consegue com a conscientização de todos.”³⁶²

A 13 de setembro de 1996, celebrou-se o Convênio de Cooperação Técnica entre a União, os Estados e o Distrito Federal, no qual se previu, em anexo ao texto do acordo, a elaboração e a implantação de um programa nacional permanente de conscientização tributária, a ser desenvolvido nas unidades da Federação.

Na mesma época, complementa o documento, foi criado o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros – PNAFE, com recursos financeiros oriundos de empréstimo junto ao BID, e com a Unidade de Coordenação do Programa – UCP, vinculada à Secretaria Executiva do

³⁶¹ O documento ressalta que: “A sociedade vem despertando para a necessidade de familiarização com as contas públicas e para o seu direito de conhecer e julgar as ações dos governantes no que se refere a razões, erros e acertos na gestão dos recursos públicos. O governo antecipa-se e amplia as oportunidades dessa aproximação, não somente com a iniciativa de oferecer informações anteriormente acessíveis somente a um grupo fechado de funcionários públicos e especialistas, como também ao conclamar os cidadãos à utilização de uma das mais eficientes armas de uma sociedade civilizada e moderna, que é o exercício do controle social”.

³⁶² O trecho em destaque consta do documento relativo ao Programa Nacional de Educação Fiscal - Convite à Cidadania (ex-Programa Nacional de Educação Tributária) (Versão nº 8). Disponível em www.fazenda.esaf.gov.br. Acesso em 15.1.2005.

Ministério da Fazenda. Em seu Regulamento Operativo, aprovado pela Portaria n.º 36, de 3 de fevereiro de 1997, do Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, o PNAFE estabeleceu que ‘o objetivo geral do programa consiste em melhorar a eficiência administrativa, a racionalização e a transparência na gestão dos recursos públicos estaduais’.

Para o alcance de tal objetivo, previu-se o apoio a projetos de modernização fiscal,³⁶³ entre os quais foi incluído o que previa a elaboração e implementação de um programa nacional permanente de educação tributária, para ser desenvolvido pelos estados.

Ainda na explanação das origens do atual programa de educação fiscal, o documento assinala que, em reunião de 25 de julho de 1997, o CONFAZ aprovou a criação do Grupo de Trabalho Educação Tributária – GET, constituído por representantes do Ministério da Fazenda (Gabinete do Ministro, Secretaria da Receita Federal, Escola de Administração Fazendária – ESAF), das Secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação dos estados e do Distrito Federal.

Por sua vez, a Portaria n.º 35, de 27 de fevereiro de 1998, do Ministério da Fazenda, oficializou o grupo de trabalho e formulou seus objetivos de ‘promover e coordenar as ações necessárias à elaboração e à implementação de um programa nacional permanente de educação tributária’ e ‘Acompanhar as atividades do Grupo de Educação Tributária nos Estados – GETE’.

Em março de 1999, o grupo passa a ser integrado por representantes da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério da Educação, e, em julho do mesmo ano, o CONFAZ aprova a alteração da denominação do projeto, que passa a se chamar ‘Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF’, mediante a consideração de que o programa não se restringe apenas aos tributos, mas deve abordar, também, as questões da alocação dos recursos públicos e da sua gestão.

O Programa Nacional de Educação Fiscal tem como escopo, em síntese, buscar o entendimento, pelo cidadão, da necessidade e da função social do tributo,

³⁶³ Projetos, conforme explicitado, destinados a: aperfeiçoar os mecanismos legais, operacionais, administrativos e tecnológicos dos distintos órgãos responsáveis pela administração fiscal dos Estados; fortalecer e integrar a administração financeira e consolidar a auditoria e o controle interno dos Estados; aperfeiçoar o controle do cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, mediante a implementação de novas técnicas e metodologias de arrecadação e fiscalização tributárias; e agilizar a cobrança coativa da dívida tributária e fortalecer os processos de integração entre as administrações tributárias e os órgãos de cobrança judicial.

assim como dos aspectos relativos à administração dos recursos públicos,³⁶⁴ funda-se em filosofia baseada nos valores da cidadania³⁶⁵ e tem como objetivo geral promover e institucionalizar a educação fiscal, para o pleno exercício da cidadania, e específicos os de sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo, levar conhecimento aos cidadãos sobre administração pública, incentivar o acompanhamento, pela sociedade, da aplicação dos recursos públicos e criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão.

As diretrizes³⁶⁶ para o desenvolvimento do programa e as estratégias de ação³⁶⁷ também estão delineadas no documento, o qual ressalta ainda, entre outras observações, o aspecto de que a inserção das questões tributárias e de finanças públicas nos Parâmetros Curriculares Nacionais justifica-se pelas características

³⁶⁴ O documento ressalta que a proposta deixa de lado o objetivo imediato de aumento da arrecadação, passando a focalizar o interesse social e que o envolvimento do cidadão no acompanhamento da qualidade e da propriedade dos gastos públicos promove o controle social sobre o desempenho dos administradores públicos e assegura melhores resultados sociais. Ainda, que o aumento da cumplicidade do cidadão em relação às finanças públicas torna mais harmônica sua relação com o Estado e que este é o estágio de convivência social desejável e esperado.

³⁶⁵ As seguintes idéias são destacadas, no particular: 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 tributos faz parte do exercício da cidadania.

³⁶⁶ Com destaque para a ênfase ao exercício pleno da cidadania, a natureza permanente do programa, a desvinculação ao uso de logomarcas e mensagens que caracterizem determinada gestão governamental ou a campanhas de premiação com a finalidade exclusiva de aumentar a arrecadação, e, ainda, a previsão de ações, junto à sociedade, no sentido de promover a participação do cidadão na gestão governamental e a inserção do conteúdo programático na grade curricular de forma transversal, conforme proposta dos Parâmetros Curriculares Nacionais.

³⁶⁷ A começar pela sensibilização da alta gerência – Ministro da Fazenda e Ministro da Educação, Governadores, Secretários de Fazenda e Secretários de Educação, relativamente ao Programa Nacional de Educação Fiscal, e o subsequente envolvimento do Ministério da Educação no estudo e análise de viabilidade de inclusão da temática tributária nos “Parâmetros Curriculares Nacionais – PCN” do ensino fundamental e médio; a edição de legislação específica para a inclusão do programa nos estabelecimentos de ensino públicos e particulares; a criação do Grupo de Trabalho Estadual – GEFE e da Comissão Mista Permanente; a constituição, em cada estado e Distrito Federal, do Grupo de Trabalho Estadual – GEFE e da Comissão Mista Permanente; o estabelecimento da estrutura mínima necessária, tanto em nível de recursos humanos, quanto de recursos materiais; seleção e produção de material didático, seleção dos estabelecimentos de ensino mediante a identificação daqueles que, de início, serão abrangidos pelo programa; formalização da participação do estabelecimento de ensino e designação do responsável pela execução do programa no estabelecimento; sensibilização dos prefeitos e secretários municipais de Fazenda e de Educação; capacitação do responsável pela execução do programa em cada unidade escolar; preparação e realização de seminários para apresentação dos objetivos e formas como serão desenvolvidas as atividades e criação de indicadores de avaliação da implementação do programa.

de urgência social, abrangência nacional, possibilidade de ensino-aprendizagem no nível fundamental e promoção da cidadania responsável e participativa, e, também, de que a desburocratização, a simplificação da legislação, principalmente a tributária, o oferecimento ao cidadão de serviços públicos de qualidade são condições para o êxito do programa de educação fiscal.

A previsão de abrangência do programa é gradativa, a iniciar pelos estabelecimentos de ensino fundamental até atingir a sociedade em geral,³⁶⁸ e pressupõe, ainda, o envolvimento dos estabelecimentos de ensino particulares, em especial por considerar que, com a promulgação da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996,³⁶⁹ tais estabelecimentos ganharam autonomia para a organização curricular, com observância, apenas, dos Parâmetros Curriculares Nacionais, independência que permite maior liberdade na construção da grade curricular e a diferenciação das demais instituições, por meio de inovações.³⁷⁰

O Programa de Educação Fiscal, ainda de acordo com o seu documento orientador, “ão promover um processo de mudança de valores na sociedade, tem como meta a formação de cidadãos conscientes do seu dever de cumprir as obrigações tributárias e do direito de cobrar a adequada destinação dos recursos provenientes dos tributos arrecadados pelo Estado”.

Há a previsão, também, de formas de avaliação do programa, por meio do estabelecimento de relações entre a situação existente antes de sua implementação e a decorrente de seus resultados.³⁷¹

³⁶⁸ O documento prevê a implantação do programa na seguinte seqüência: Módulo I – Estabelecimentos de ensino fundamental; Módulo II – Estabelecimentos de ensino médio; Módulo III – Secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação, Secretarias de Educação e outras; Módulo IV – Universidades públicas e particulares e Módulo V – Sociedade em geral.

³⁶⁹ Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

³⁷⁰ O documento indica que, no Brasil, existem aproximadamente 42.000 estabelecimentos de ensino particulares, respondendo pelo aprendizado de 18% dos estudantes do ensino fundamental, 54% do ensino médio e 70% do ensino superior e destaca que não se pode, portanto, implementar um Programa Nacional de Educação Fiscal sem a participação desses estabelecimentos.

³⁷¹ Para a avaliação do programa previu-se o levantamento de dados junto à população estudantil e ao corpo docente, para identificar o grau de conhecimento e de conscientização quanto a aspectos tributários no contexto da cidadania; a elaboração de questionário sobre o material didático utilizado e os temas abordados durante o ano, como forma de avaliação qualitativa da implementação do programa, permitindo a comparação do aprendizado em momentos diferentes; avaliação quantitativa, a partir do acompanhamento do número de estabelecimentos, de alunos e professores participantes do processo, em relação aos totais dessas quantidades, em cada unidade da Federação e no País, utilizando-se como indicadores: número de estabelecimentos abrangidos; número de professores participantes; número de alunos envolvidos; nível de absorção do conteúdo, fazendo-se a verificação, ao final do período letivo,

Inicialmente, elaborou-se um programa de Educação Tributária para os estabelecimentos de ensino do nível fundamental e do nível médio, o qual foi submetido ao CONFAZ, e aprovado, na reunião de 28 de setembro de 1997, fixando-se, como primeira meta, a implementação desse programa nos Estados de Mato Grosso e do Rio Grande do Norte em 1998. Os demais estados preparariam seus projetos em 1998, para implementação em 1999.

A execução do programa, em âmbito nacional, está a cargo do Grupo de Trabalho de Educação Fiscal – GEF, criado em decorrência do Convênio de Cooperação Técnica, de 13 de setembro de 1996, celebrado entre a União, os Estados e o Distrito Federal, e aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em julho de 1997.

Constituído por representantes das Secretarias Estaduais de Fazenda, Finanças ou Tributação, da Secretaria da Receita Federal, do Gabinete do Ministro da Fazenda e da Escola de Administração Fazendária – ESAF, o GEF foi oficializado pela Portaria n.º 035, de 27 de fevereiro de 1998, do Ministro da Fazenda, que atribuiu sua coordenação à Direção-Geral da ESAF, e designou o seu Secretário Executivo, e, em março de 1999, passou a ser integrado por representantes da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério da Educação.

Em julho de 1999, a denominação do grupo foi alterada para Grupo de Trabalho Educação Fiscal – GEF em decorrência da alteração do nome do programa, cabendo-lhe, em especial, promover e coordenar as ações necessárias à elaboração e à implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal e acompanhar as atividades do GEFE.

Por sua vez, o Grupo de Educação Fiscal nos Estados – GEFE, responsável pela execução do programa em nível estadual, é constituído por representantes da Secretaria de Fazenda, Finanças e Tributação e da Secretaria de Educação, em âmbito estadual e municipal, podendo contar com participantes de outros órgãos governantes e de segmentos da sociedade envolvidos no programa.

As atribuições dos grupos estaduais são: executar as 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

mediante comparativo entre o universo existente, a meta proposta no projeto estadual e a meta alcançada.

programa e colaborar com apoio técnico aos Estados onde a implementação do programa está em fase inicial.

Previu-se, ainda, uma Comissão Mista Permanente, constituída por: representante 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 atribuições de acompanhar as ações do GEFE e acompanhar, avaliar e direcionar as ações do programa estadual.

A coordenação do Grupo de Trabalho de Educação Fiscal – GEF, está a cargo da ESAF, a quem cabe: 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 PNAFE e esferas superiores, contatos políticos e outros); atuar como integrador das experiências dos estados, dos órgãos federais e de outras organizações; centralizar a documentação do programa, criando a memória de todo o processo; produzir material para demonstração do conteúdo e alcance das atividades; realizar parcerias de interesse do programa e produzir material de divulgação do programa.

7.3

O projeto de cooperação Brasil-Canadá

Entre as iniciativas voltadas para o aprimoramento da administração fiscal, com reflexo também no campo da educação tributária, inscreve-se o projeto de cooperação Brasil-Canadá, cujo objetivo é o de melhorar as relações e as comunicações entre as administrações fiscais, de um lado, e os profissionais do setor privado em fiscalização e os contribuintes, de outro, tendo em vista oferecer melhores serviços aos contribuintes dos Estados participantes do projeto-piloto.³⁷²

O referido projeto de cooperação teve início em 1996, com um plano de Trabalho junto à Secretaria da Receita Federal para capacitação de auditores no modelo de tributação canadense. Em 1998, houve uma visita de prospecção ao

³⁷² Cf. explicitação do projeto constante da página oficial do Ministério da Fazenda. Disponível em www.fazenda.esaf.gov.br. Acesso em 20.4.2005.

Canadá com os Secretários de Fazenda, a ESAF, Secretaria da Receita Federal e Secretaria Executiva. Esta visita teve como resultado uma manifestação de interesse por parte dos Estados participantes em implementar uma cooperação com uma ONG, a APFF – Associação de Planejamento Fiscal e Financeiro, destacadamente pelo trabalho que empreende junto à sociedade civil na área fiscal.

A partir de julho de 2001, o projeto foi atualizado e preparado para execução a partir da estratégia de utilizar experiência piloto com dez estados brasileiros.³⁷³ No mesmo ano, iniciou-se a etapa de diagnóstico da situação junto aos estados selecionados e, em 2002, foi iniciado o desenvolvimento e a execução das atividades ligadas ao projeto.

A cooperação entre os países previu a execução do projeto por meio de quatro subprojetos,³⁷⁴ com destaque, aqui, para o de educação fiscal, voltado a “conscientizar os servidores públicos de sua responsabilidade social e da importância de sua participação na administração fiscal e contribuir para o desenvolvimento e a instauração de mecanismos apropriados”.

Ainda, o subprojeto que se dedica ao fortalecimento da participação da sociedade civil nas questões de ordem fiscal objetiva “conscientizar os profissionais do setor privado de sua responsabilidade social e da importância da participação deles nas políticas e na administração fiscal, como intermediários desta, e contribuir para o desenvolvimento e a instauração de mecanismos apropriados”.

O detalhamento desses objetivos, praticamente idêntico,³⁷⁵ demonstra que a intenção dos citados subprojetos se liga à conscientização dos servidores públicos e dos profissionais do setor privado quanto aos temas fiscais, o que, em tese, atende ao interesse na formação de uma consciência fiscal também no âmbito da administração pública e no seio da sociedade civil.³⁷⁶

³⁷³ O projeto foi implantado nos estados de Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Minas Gerais, Mato Grosso, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo.

³⁷⁴ Os subprojetos são indicados como: serviços aos contribuintes, educação fiscal, fortalecimento da participação da sociedade civil nas questões de ordem fiscal e auditoria informatizada das grandes empresas.

³⁷⁵ Embora incompleto, na medida em que não se esclarece o fim a que se destina a “instauração de mecanismos apropriados”.

³⁷⁶ Anote-se, ainda, que o subprojeto de serviços aos contribuintes tem como objetivo “conscientizar os administradores fiscais da importância da qualidade dos serviços prestados aos contribuintes e contribuir para o desenvolvimento e a implementação de mecanismos de atendimento”, e o de auditoria informatizada das grandes empresas visa “contribuir para a

O projeto de cooperação Brasil-Canadá envolve várias instituições³⁷⁷ e prevê, como resultados, em relação à meta do projeto, ou seja, quanto ao seu impacto: “Administrações fiscais mais transparentes e mais eficientes e relações mais harmoniosas entre os administradores fiscais de um lado, e os contribuintes, os mandatários e os intermediários brasileiros de outro lado, nos Estados participantes do projeto-piloto”.

Os resultados esperados em relação ao objetivo principal do projeto, isto é, relativamente aos seus efeitos, abrangem, entre outros aspectos, a melhor compreensão e aceitação das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, intermediários e mandatários dos Estados participantes do projeto-piloto e a criação de grupos de intermediários envolvidos ativamente na evolução e maior transparência do sistema fiscal, além do aperfeiçoamento da qualidade das relações com as administrações fiscais dos Estados participantes do projeto-piloto.

Notícias recentes informam que o Projeto está em andamento,³⁷⁸ no intuito de se promover o intercâmbio de experiências no campo tributário, o que demonstra o interesse que o tema está a despertar e é positivo para o incremento da educação tributária e da informação aplicada a essa matéria.

formação de uma equipe de especialistas em auditoria informatizada do ICMS e assistir à identificação e à adaptação de técnicas de auditoria do ICMS junto às grandes empresas”.

³⁷⁷ Assim especificadas: CIDA – Agência Canadense de Desenvolvimento Internacional, APFF – Associação de Planejamento Fiscal e Financeiro, Revenue Quebec, Receita Federal de Montreal, UCP – Unidade de Coordenação de Programas do Ministério da Fazenda, ESAF – Escola de Administração Fazendária, Secretarias de Fazenda e Secretaria da Receita Federal.

³⁷⁸ Conforme divulgado: “Aconteceu na manhã dessa terça-feira, 15, no auditório do Conselho Regional de Contabilidade, a abertura oficial do Seminário Receita Estadual e Sociedade Civil - Projeto Brasil Canadá”. O evento, que é promovido pela Secretaria da Fazenda e pelo CRC/RS contou com a presença do secretário Paulo Michelluci Rodrigues. Ele falou que a cooperação entre o Brasil e o Canadá nessa área vem ao encontro às políticas do governo estadual. “Todos somos movidos pelo estímulo de trabalhar por uma boa causa, procurando vias que levem a um futuro mais harmônico na construção de uma sociedade melhor”, destacou. Também falou na cerimônia de abertura, o presidente do CRC/RS, Enory Luiz Spinelli. Ele disse que eventos como esse são importantes por propiciar a troca de experiências e conhecer a forma de educação fiscal canadense, mas principalmente por reunir uma diversa gama de profissionais na busca de um novo modelo fiscal mais democratizado. Para o advogado Daniel Bourgois, presidente da Associação de Planejamento Fiscal e Financeiro do Canadá, o projeto de cooperação técnica binacional tem um grande significado, pois cria uma rede de discussão de assuntos de ordem tributária, como educação e administração de políticas fiscais. O seminário é aberto para profissionais e sociedade civil e prossegue até amanhã. (Receita Estadual e Conselho de Contabilidade discutem finanças e fisco com a sociedade civil. Fonte: Sefaz-RS, Data: 15/3/2005. *Notícias Fiscais* (resenha). Disponível em <http://www.noticiaisfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=820>. Acesso em 16.3.2005).

7.4.

Panorama atual e esperado – um processo em curso

A descrição do “Programa de Educação Fiscal” existente no Brasil demonstra que, em sua etapa inicial, o programa tinha como principal característica a intenção de melhorar a relação da Fazenda com os contribuintes. Entretanto, a concepção básica era a de que o aprimoramento pretendido seria obtido mediante a conscientização do contribuinte sobre o seu “direito” de exigir a nota fiscal no momento da aquisição de algum produto ou pela contratação de serviços, idéia que, evidentemente, é por demais limitada e revela, em verdade, o caráter predominantemente arrecadatário do programa.

As “campanhas” realizadas em vários estados deixam nítida essa característica. A educação tributária, nesse sentido, abrange praticamente um único aspecto, e, não obstante possa ser considerada uma iniciação e até tenha algum valor educativo, principalmente para as pessoas menos instruídas, parte da equivocada premissa de que bastaria cumprir essa exigência para que o contribuinte estivesse “educado”.

Na realidade, não se pode sequer cogitar que o simples ato de exigir a nota fiscal do produto ou serviço resulte em que o cidadão seja considerado educado para o exercício de seus direitos e deveres de contribuinte. Até porque, tal noção atende imediatamente ao interesse público de arrecadação de tributos, o que não significa, entretanto, que os interesses da sociedade sejam por isso adequadamente atendidos.

Aliás, tais “campanhas”, embora atinjam, a curto prazo, o intuito arrecadatário, em sua gênese são prejudiciais à educação tributária, tal como concebida por Sainz de Bujanda, e de, outro ângulo, confirmam o uso, por parte da Fazenda Pública, de meios ilusórios ou enganosos do comportamento do contribuinte, referidos na teoria de Amilcare Puviani, inclusive no aspecto de que o indivíduo, ainda que pertencente às classes menos favorecidas, estaria sempre imbuído de um sentimento hedonista, interessado, apenas, em obter vantagens particulares, quando aceita o pagamento de tributos, aparentemente sem explicação, sem questionar a adequação à sua capacidade contributiva.

Ademais, a realização dessas “campanhas” incentiva a um comportamento do tipo de contribuinte que pauta sua conduta pelo interesse econômico ou pela

compensação, enquadrável, por semelhança, aos que agem sob os móveis morais característicos do *homo oeconomicus* ou do *chalanero*, na classificação de Klaus Tipke.

Em geral as campanhas são temporárias e caem logo no esquecimento, o que também coloca em questão a sua validade. De outro lado, algumas delas se transformaram em projetos vinculados a programas assistenciais, como é caso da campanha do governo estadual da Bahia, que ampliou os objetivos e alterou a denominação da campanha original para “Sua Nota é um Show de Solidariedade”, com destinação de prêmios a entidades assistenciais, visando o cumprimento de normas previstas na Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS).

A iniciativa se apresenta positiva para tais entidades e seus beneficiários, e até pode gerar no cidadão o sentimento de solidariedade fiscal, mas, ainda assim, sofre as limitações e riscos antes referidos e, portanto, deveria ser conjugada com o trabalho de fortalecimento do senso de responsabilidade moral do contribuinte, de que fala Sainz de Bujanda.

Sobre o quadro da educação tributária no Brasil, acrescenta-se que, conforme consta do documento instituidor do “Programa de Educação Fiscal”, antes referido, houve reformulação dessa inicial concepção do programa, inclusive mediante a mudança de sua denominação (de educação *tributária* para educação *fiscal*), com o objetivo de torná-lo mais abrangente, no sentido de se promover o exercício pleno da cidadania, por meio da participação dos contribuintes na elaboração do orçamento e no controle da destinação dos tributos.

Em tese, portanto, a nova estrutura do programa corresponde melhor aos ideais da educação tributária sustentados por Sainz de Bujanda, de que a educação tributária não se deve fundar apenas em uma de suas manifestações (a de que o contribuinte seja educado essencialmente para o cumprimento do dever de cumprir com as suas obrigações, em especial pagar os tributos, no intuito de se provocar o aumento da arrecadação).

Observa-se, no entanto, que as linhas gerais do programa ainda deixam entrever a prevalência para o atendimento do fisco, quando se refere, por exemplo, que

o aprimoramento na relação entre o Estado e o cidadão, a consciência sobre a função social do tributo e a certeza de que os gastos públicos sejam bem

administrados e apropriados deverão resultar, no futuro, em maior disposição de contribuir e conseqüente aumento da arrecadação tributária.³⁷⁹

Parece mais aconselhável, portanto, o trabalho educativo nas escolas e o incremento das formas de participação da sociedade civil em ações de interesse da comunidade, por meio do já mencionado orçamento participativo e do acompanhamento de audiências públicas, entre outras.

Relativamente à educação tributária (ou fiscal, como denominado no programa oficial) na rede de ensino, a implementação é gradativa, como previsto nas bases do “Programa de Educação Fiscal”, a iniciar pelo ensino fundamental até alcançar a sociedade em geral. Pelo que se concluiu da pesquisa,³⁸⁰ vários estados mantêm programas e já implantaram medidas para a inserção da educação tributária como tema interdisciplinar, embora ainda no âmbito do ensino fundamental e médio.^{381 382}

³⁷⁹ Cfe. Programa Nacional de Educação Fiscal - Convite à Cidadania (ex-Programa Nacional de Educação Tributária) (Versão nº 8). Disponível em www.fazenda.esaf.gov.br. Acesso em 15.1.2005.

³⁸⁰ A pesquisa via *internet* às páginas das Secretarias da Fazenda dos diversos estados indica a existência do programa de educação fiscal, embora em várias se observe a chamada para a exigência da nota fiscal como ponto central.

³⁸¹ No Paraná, o programa está em fase de formação dos disseminadores para o ensino fundamental e médio. Por exemplo, nos dias 29 e 30 de junho de 2005, realizou-se o 1º Encontro Regional de Educação Fiscal, nas cidades de Guarapuava e Irati, por iniciativa da Pró-Reitoria de Extensão e Assuntos Culturais da UNICENTRO-Universidade Estadual do Centro-Oeste, sob coordenação da Profª. Rosana Gonçalves, com apoio financeiro da Secretaria de Estado de Ciência e Tecnologia e convênios com a Receita Federal e Receita Estadual. O encontro reuniu professores representantes das escolas, os quais deverão atuar como disseminadores do programa nas respectivas instituições. Houve palestras sobre temas fiscais, apresentação de vídeos e entrega de materiais educativos, além da apresentação de uma peça teatral denominada “O Auto da Barca do Fisco”, por um grupo de integrantes do programa, da cidade de Maringá.

³⁸² Conforme recente notícia: “SÃO PAULO - Com o objetivo de conscientizar o cidadão paulista sobre a função dos impostos e a importância de sua fiscalização, a Secretaria Estadual da Fazenda criou o Programa Fazenda Aberta, oferecido a toda a população interessada no assunto. Concebido como um curso de introdução ao tema, o programa é desenvolvido na sede da secretaria, localizada no centro da cidade de São Paulo, onde os participantes visitam o cofre principal e o tribunal de impostos de taxas, sempre acompanhados por um monitor, e depois assistem a um vídeo institucional e a uma palestra. O programa dura aproximadamente duas horas, e até hoje já recebeu cerca de 18 mil pessoas, que assim puderam se familiarizar com a realidade tributária de São Paulo. (...) O interior do estado também conta com suas atividades de conscientização tributária. Batizado de Fazenda na Escola, esta versão do programa empreendido na capital segue o mesmo conteúdo do original. A única diferença é que neste caso os monitores do estado vão até os locais interessados, como escolas e associações. Oferecido nas 18 Diretorias Regionais Tributárias espalhadas por São Paulo, o programa já teve 27,5 mil participantes. Embora seja aberta a todas as pessoas, independente da idade, as atividades desenvolvidas na capital e no interior têm como principal público os alunos do ensino fundamental e médio. (...)” (BARROS, E. *Estado de São Paulo oferece programa de conscientização tributária para a população*. Fonte: InfoMoney, Data: 6/5/2005. Disponível em: <http://www.noticiaisfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=1873>>. Acesso em 9.5.2005).

Os programas estaduais são coordenados e interligados ao Programa Nacional, e é evidente que a implantação por via governamental supõe o repasse da *versão oficial* da educação tributária aos disseminadores do projeto junto aos alunos. Há de se contar, portanto, com o senso crítico e o despertar da consciência dos professores e orientadores para não se estreitar a educação tributária àquele conceito um tanto limitado ou até de certo modo suspeito, advindo da visão estatal sobre a questão tributária.

Nesse ponto, vez mais, avulta a importância de se avivar a consciência do contribuinte (e os professores também são contribuintes) para o aspecto da moral tributária mais consentânea com o exercício da verdadeira cidadania fiscal, inclusive para permitir a percepção de que nem sempre a versão oficial coincide com aquela que corresponde efetivamente aos ideais da educação tributária.

É por isso que a educação tributária no âmbito das escolas, hoje abertas mais do que nunca para os valores da democracia, o que implica, na visão de Philippe Perrenoud, em uma educação para a complexidade que está longe de ser uma referência apenas formal às instituições democráticas, e que se propõe, a “formar uma capacidade de julgamento que permita aderir a ela de maneira crítica e ativa ao mesmo tempo”, pois a educação para a cidadania passa “pela ação de atingir os objetivos gerais da escolaridade básica, ou seja, uma democratização mais ampla e mais eficaz do acesso aos saberes e competências.”³⁸³

De volta aos fundamentos de Sainz de Bujanda, destaca ele a importância da missão das escolas na educação tributária de um povo, e a preocupação sobre o ambiente em que haverão de se desenvolver as tarefas docentes e educativas, ressaltando, exatamente, que se as atividades educativas “aparecem rigidamente definidas pela autoridade pública, e se o labor dos professores se encontra coibido por critérios oficiais, é evidente que, no campo tributário, não poderão exercer influxo benéfico”.³⁸⁴

Nessa linha, considera que, para dotar os cidadãos de energia vital e de sentido de responsabilidade suficientes para fiscalizar a atuação administrativa no âmbito de aplicação do tributo, e para manter o nível ético das relações tributárias, é necessário que as instituições de ensino possam inculcar nos alunos esse espírito

³⁸³ PERRENOUD, P. *Escola e cidadania: o papel da escola na formação para a democracia*; trad. Fátima Murad. Porto Alegre: Artmed, 2005, p. 160.

³⁸⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 134-135.

crítico capaz de eliminar ou reduzir os comportamentos antijurídicos da Administração, o que significa que o trabalho docente só pode ser instrumento eficaz de educação tributária na medida em que se desenvolver no ambiente de instituições que tenham seu próprio sentido, nos quais apareça solidamente cimentado o princípio de liberdade da cultura, o senso próprio de responsabilidade e uma ampla margem de autonomia.³⁸⁵

O teórico também ressalta a relevância do ensino do Direito Financeiro, como reforço para a educação tributária e forma de atendimento dos seus grandes ideais relacionados ao cumprimento, pelo contribuinte, das obrigações substantivas de pagamento e dos deveres formais de colaboração com a Administração Pública e à luta contra a arbitrariedade administrada na aplicação do tributo. Critica, por isso, a formação dos universitários em termos puramente técnicos ou econômicos, desvinculados das questões éticas, e entende essencial o desenvolvimento e divulgação dos conhecimentos jurídico-financeiros nas instituições educacionais como parte indispensável dos métodos de educação tributária.³⁸⁶

Embora ainda não implantada a educação tributária por meio do ‘Programa de Educação Fiscal’ às universidades, destaca-se, atualmente, o papel das faculdades de Direito na construção da cidadania, como refere José Afonso da Silva, ao ponderar, embora, que o *preparo para o exercício da cidadania*, “como objetivo não-formal, que requer a formação da personalidade pela incorporação de condutas éticas, que constituem a base do exercício da cidadania”, não depende apenas de um sistema de ensino.³⁸⁷

De qualquer modo,

as Faculdades de direito podem exercer um papel fundamental no preparo para o exercício da cidadania, desde que elas próprias se conscientizem de que têm que adotar sistema de ensino que revele o conteúdo valorativo do Direito, saindo da prática formalística, que pode cumprir um vasto programa de ensino, mas não forma cidadãos no sentido amplo aqui considerado. O domínio privatista das Faculdades de Direito constitui outro empecilho à formação da cidadania, que, sendo basicamente relação de direito público, requer uma visão mais publicística no ensino do Direito. A cidadania, considerada como objetivo da educação, é o reflexo dos direitos fundamentais da pessoa humana, que têm merecido pouca atenção no ensino jurídico, para não dizer merecido qualquer atenção. E sem a plena

³⁸⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 135.

³⁸⁶ *Ibid.*, p. 135-136.

³⁸⁷ SILVA, J. A. da. *Poder constituinte e poder popular*. Estudos sobre a Constituição. 1a. ed. 2a. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 142-143.

consciência da titularidade desses direitos ninguém será efetivo partícipe da cidadania. Mas as Faculdades de Direito podem e devem exercer um papel importante no preparo da cidadania, não apenas pela oferta do ensino regular. Podem fazê-lo também pela prestação de serviços à comunidade.³⁸⁸

A educação tributária, por certo, é um dos focos possíveis de concretização do pensamento formulado pelo constitucionalista pátrio, tornando possível, independentemente do programa oficial, o *preparo para o exercício da cidadania*.

Há vasto campo, como se vê, para a ampliação da educação tributária no Brasil, como uma das manifestações do princípio da informação no âmbito tributário.

³⁸⁸ SILVA, J. A. da. *Poder constituinte e poder popular*, p.143.

8

A informação como via para a racionalidade e a justiça

8.1.

A necessidade de efetivação dos ideais da República

A abordagem, aqui, de cunho predominantemente reflexivo, visa chamar a atenção para o aspecto de que os objetivos fundamentais consagrados no texto constitucional devem se tornar uma meta viável, um verdadeiro referencial para os atos do Estado e da própria sociedade, e não apenas letra morta.

A erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, indicadas como norte principal da República Federativa do Brasil, também envolve o aspecto ético.

Olinto A. Pegoraro assinala que o princípio da vida social justa pode ser formulado assim: “devemos criar uma ordem social onde a cidadania seja plena e universal”.³⁸⁹ Melhor explicitado,

este princípio exige que as estruturas sociais justas se estendam a todos os cidadãos, não admitindo excluídos e segregados da ordem social. Ademais, a cidadania não é dada pelo nascimento e por registros formais. A cidadania, como conquista dos atores sociais, é o resultado da consciência política e da participação efetiva na luta para a construção de estruturas sociais justas. Este esforço coletivo concretiza-se na constituição que é, de certo modo, um tratado de ética e justiça que os cidadãos escrevem, assinam e cumprem no seio da comunidade política.³⁹⁰

Entretanto, ao tratar da experiência constitucional brasileira, Luís Roberto Barroso anota que os desajustes na realização objetiva do desiderato constitucional têm se revelado especialmente pelo interesse dos estamentos perenemente dominantes em manter uma realidade de poder própria, desvinculada dos ideais mais profundos do texto constitucional e da real democratização da sociedade e do Estado.³⁹¹

O autor faz um relato da experiência constitucional brasileira, não no sentido da análise formal e intrínseca das instituições moldadas nos textos constitucionais, mas com o objetivo de “figurar o nexo causal e as relações de

³⁸⁹ PEGORARO, O. A. *Ética e justiça*: 7a. ed., Petrópolis, RJ: Vozes, 1995, p. 106.

³⁹⁰ *Ibid.*

³⁹¹ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 8-9.

dependência entre as instituições jurídicas e a realidade social, considerada em sua dimensão histórica e política”.³⁹²

Desse relato³⁹³ sobressai a trajetória titubeante do sistema constitucional pátrio, permeada de avanços e retrocessos no campo do reconhecimento das liberdades, em alternância de períodos aparentemente democráticos e outros claramente ditatoriais. A Constituição de 1988, não obstante tenha encerrado um ciclo prolongado de autoritarismo, também trouxe resquícios de anteriores deficiências, e restou contaminada, inclusive, pelo condicionamento histórico.

O constitucionalista avalia que a constante substituição e variação dos textos constitucionais gera efeitos negativos para a segurança e estabilidade das relações jurídicas, políticas e sociais, e dificulta a realização da justiça. Em síntese do quadro característico do constitucionalismo no Brasil e na América Latina, entende que a frustração constitucional ‘pode ser medida por critério objetivo e estatística eloqüente: a inflação de textos de curta duração conjuga-se com a crônica instabilidade dos regimes a que dão sustentação jurídica’.³⁹⁴

Também causa da frustração constitucional é a insinceridade normativa, configurada no antagonismo entre o *dever ser* tipificado na norma e o *ser* da realidade social, em que a falta de equilíbrio entre esses elementos resulta em normas ineficazes na prática, que não se realizam efetivamente no dia-a-dia das pessoas, fazendo com que o ideário constitucional se torne vazio e vão. A falta dessa distinção e a juridicização do fato político-econômico também contribuem para esse resultado, impondo-se a valorização do caráter normativo da Constituição, para assegurar aos seus preceitos eficácia jurídica e social.³⁹⁵

Considerados os planos jurídicos distintos e inconfundíveis da *existência*, *validade* e *eficácia* dos atos jurídicos, e com o fim de se chegar ao conceito de efetividade, deve se distinguir a eficácia *jurídica*, como possibilidade de aplicação da norma, resultante da força imperativa das regras, ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos, da eficácia *social* da norma, representativa da existência dos mecanismos para sua real aplicação, para sua *efetividade*.³⁹⁶

³⁹² BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 8.

³⁹³ *Ibid.*, p. 9 passim.

³⁹⁴ *Ibid.*, p. 58.

³⁹⁵ *Ibid.*, p. 59-73.

³⁹⁶ *Ibid.*, p. 80 et. seq.

Para Luiz Roberto Barroso: ‘Se o efeito jurídico pretendido pela norma for irrealizável, não há efetividade possível’.³⁹⁷

A efetividade significa, portanto, a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social.³⁹⁸

Sobre as normas constitucionais definidoras de direitos, afirma Luís Roberto Barroso que “todas as Constituições modernas definem os direitos fundamentais dos indivíduos submetidos à soberania estatal”. Em geral, os direitos fundamentais, são agrupados em quatro grandes categorias: direitos *políticos*, direitos *individuais*, direitos *sociais* e direitos *difusos*.³⁹⁹

Os deveres sociais, por sua vez, abrangendo os econômicos, sociais e culturais, formados a partir da Constituição mexicana, de 1917, e de Weimar, de 1919, têm sua consagração marcada pela

superação de uma perspectiva estritamente liberal, em que se passa a considerar o homem para além de sua condição individual. Com eles surgem para o Estado certos deveres de prestações positivas, visando à melhoria das condições de vida e à promoção da igualdade material. A intervenção estatal destina-se a neutralizar as distorções econômicas geradas na sociedade, assegurando direitos afetos à segurança social, ao trabalho, ao salário digno, à liberdade sindical, à participação no lucro das empresas, à educação, ao acesso à cultura, dentre outros.⁴⁰⁰

Nesse contexto, é possível fazer a conexão entre tais idéias e os direitos do contribuinte, no intuito de perceber que alguns desses direitos, como aquele relacionado à informação adequada a respeito dos impostos incidentes sobre os produtos e serviços, continuam sem aplicação efetiva, não obstante a já larga vigência da última Carta Constitucional.

Relembre-se que, nos termos do art. 150, § 5º: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Entretanto, passados dezessete anos desde a promulgação da Constituição Federal, não se editou, ainda, a lei que deve regular essas medidas de

³⁹⁷ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 85.

³⁹⁸ *Ibid.*, p. 85.

³⁹⁹ *Ibid.*, p. 99.

⁴⁰⁰ *Ibid.*, p. 101.

esclarecimento aos consumidores. A expressa menção aos “consumidores” deixa certo que consumidor é contribuinte, e vice-versa.

Regina Helena Costa refere o tema, e considera que se trata de norma de eficácia limitada, de princípio programático, na clássica lição de José Afonso da Silva, porquanto “demanda o necessário veículo legislativo para o atingimento de sua plena eficácia. E, até o presente momento, face à ausência de intermediação legislativa, imprescindível à produção de seus efeitos, remanesce inaplicável”.⁴⁰¹

A propósito, afirma que

tal dispositivo representa o primeiro ponto de toque entre a atividade tributante e o direito do consumidor. Pretende a Lei Maior seja o consumidor informado acerca dos chamados *impostos indiretos*, incidentes sobre as operações com os bens e serviços que venha a adquirir e, que, portanto, têm seus valores embutidos nos preços.

No sistema tributário vigente, são eles o IPI, o ICMS e o ISS. São denominados impostos indiretos por parte da doutrina, porque, neles, o contribuinte *de jure* – industrial, produtor, comerciante, prestador de serviço – repassa o impacto tributário para o contribuinte de fato, evento conhecido como *repercussão tributária*.⁴⁰²

Mas ressalta que a dificuldade da operatividade do princípio em tal tipo de imposição reside na inviabilidade de se imprimir feição pessoal aos impostos indiretos, o que implica a distinta forma com que o mesmo incidirá nesse caso.⁴⁰³

Alice Mouzinho Barbosa também trata do tema, e destaca que “O poder do consumidor, do contribuinte, do empregado ou do cidadão só se estabelece quando é coletivamente reconhecido e quando passa pela legitimação por parte do Estado”.⁴⁰⁴

O contribuinte, diante da força do Estado, é reconhecidamente vulnerável e hipossuficiente. O legislador buscou protegê-lo e resguardá-lo determinando aos fornecedores de produtos e prestadores de serviços que o façam de forma eficiente,

⁴⁰¹ COSTA, R. H. A tributação e o consumidor. *Revista de Direito do Consumidor*, n. 21, jan./mar. 1997. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 98.

⁴⁰² A autora menciona que “a classificação dos impostos em diretos e indiretos é considerada, por muitos, irrelevante para o Direito, visto que sedimentada num fenômeno puramente econômico, qual seja a transferência do ônus financeiro decorrente da incidência do imposto”, não obstante ressalve a sua posição contrária: “Discordando de tal entendimento, já tivemos oportunidade de salientar que, face à atuação do princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1, da CF, aplicável também em relação à imposição indireta, a distinção tem relevância jurídica, pois é nítida a preocupação da Lei Maior com a capacidade contributiva do consumidor”. (Ibid.)

⁴⁰³ Ibid.

⁴⁰⁴ BARBOSA, A. M. *Cidadania fiscal*, p. 90.

segura e adequada, disponibilizando informações e esclarecimentos sobre os serviços prestados, mercadorias e impostos que são exigidos.⁴⁰⁵

Especificamente sobre o artigo 150 § 5º da Constituição Federal de 1988, a autora também ressalta que a norma carece de complemento, e que: “A condição da lei traduz um juízo de mérito, de apreciação de oportunidade e conveniência, que faça desencadear a sua aplicabilidade”.⁴⁰⁶

E acrescenta:

A omissão do legislador em produzir a lei evidencia uma inconstitucionalidade. O direito à informação é um direito humano que de modo coletivo ou difuso se afirma.

(...)

O silêncio do legislador continua deixando o contribuinte brasileiro totalmente ignorante da tributação incidente na aquisição de mercadorias e na prestação de serviços. Ao cidadão nacional continua sendo negada a possibilidade do exercício de uma cidadania ativa e participativa.⁴⁰⁷

Quanto à capacidade cidadã, Alice Barbosa acrescenta, em observação que bem revela a situação que resulta do descumprimento do comando constitucional em exame:

O desconhecimento e a desinformação geram minorações na capacidade social e democrática – capacidade cidadã – levando a uma cidadania de segunda, mitigada, minimizada. Os direitos não são reclamados ou são parcialmente. Por parte dos órgãos da Administração Pública há uma truculência que coloca o cidadão em posição de *pedinte de um favor*.

(...)

Quando o Estado institui um imposto que tem o seu cálculo inserido na base de cálculo do próprio imposto, exerce o papel de fomentar o desconhecimento para minorar a capacidade do cidadão em exercer plenamente a cidadania. Pedagogicamente, o Brasil será outro quando seu povo, sua gente, conhecer o tributo que paga.⁴⁰⁸

O conhecimento da população quanto ao tributo pago, por sua vez, pode influir na decisão do consumidor-contribuinte quanto às escolhas individuais acerca dos produtos adquiridos ou serviços contratados, além de, num âmbito

⁴⁰⁵ BARBOSA, A. M. *Cidadania fiscal*, p. 94.

⁴⁰⁶ *Ibid.*

⁴⁰⁷ *Ibid.*, p. 95-96.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, p. 99.

maior, possibilitar a participação mais efetiva do cidadão em questões que interessam à comunidade, e de assim agir como membro da sociedade civil.⁴⁰⁹

Uma outra faceta da questão é que, com a adequada informação ao contribuinte sobre as questões tributárias de seu próprio interesse, e a criação de uma consciência tributária mais ativa e participativa, pode se esperar, também, o maior engajamento do contribuinte na questão relacionada à destinação pública adequada do produto dos tributos, considerada, atualmente, como “*elemento essencial, necessário, não contigente*, da tributação”, como sustenta Roberto Ferraz, que a entende como pressuposto de incidência tributária, formando,

o conjunto de condições estabelecidas expressa ou implicitamente pela Constituição para a imposição de tributos, *tanto no tocante à cobrança*, isto é, condições estabelecendo hipóteses de incidência, bases de cálculo, contribuintes, e demais elementos da exigência válida, incluídos isonomia, legalidade, irretroatividade, capacidade contributiva e progressividade, conforme o caso, bem como, no tocante às condições estabelecidas constitucionalmente *quanto à destinação do produto da arrecadação*, que igualmente integram o elenco de requisitos para validade da exação, para todas as espécies tributárias.⁴¹⁰

Esse conjunto de meios de participação do contribuinte nos problemas que envolvem a vida tributária também influencia na efetivação daqueles objetivos fundamentais inscritos na Constituição da República, pela integração do indivíduo na sociedade e sua atuação mais ativa na busca de solução para os problemas sociais.

⁴⁰⁹ Note-se, no exemplo seguinte, como a sociedade começa a se voltar para a questão: “Uma nova edição do Feirão de Impostos deverá ser realizada no final de maio para marcar o Dia da Liberdade de Impostos, informou o presidente do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (Sescon/RS), Luiz Carlos Bohn. Ele participou do seminário 'Carga Tributária - Chega de Abuso', promovido pela OAB/RS, Federação do Comércio de Bens e Serviços do Estado (Fecomércio) e Sescon. Bohn comentou que é necessário conscientizar a população da alta carga tributária incidente nos produtos e serviços no Brasil. 'Vamos multiplicar ações para que a sociedade saiba que está pagando muito imposto. As pessoas não sabem, por exemplo, quando compram um CD, que mais de 52% do preço é impostos em geral', disse Bohn. No preço do arroz, produto primário, 18% são referentes a impostos. Para ele, a legislação do país é perversa ao permitir que o imposto seja cobrado sem que o consumidor tenha clareza de que uma parcela do preço se destina a tributos e sem deixar claro o valor. Para o presidente da OAB/RS, Valmir Batista, enquanto a qualidade de vida do brasileiro cai, os impostos aumentam”. (RIO GRANDE DO SUL - Feirão vai combater impostos. Fonte: *Correio do Povo*, Data: 10/4/2005. Disponível em: <<http://www.noticiasfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=1368>> Acesso em 15.4.2005).

⁴¹⁰ FERRAZ, R. Da hipótese ao pressuposto de incidência – em busca do tributo justo. In: SCHOUERI, L. E. (Coord.) *Direito Tributário*, p. 235.

8.2

A questão social e sua conexão com os tributos

O Brasil enfrenta, dramaticamente, a grande questão social que envolve a pobreza e as desigualdades de toda ordem.

A cidadania supõe a vida digna e com qualidade e o texto constitucional prestigia esses objetivos. Entretanto, como anota Olinto Pegoraro:

Em nosso país (como em todo mundo) há milhões de pessoas que ainda não ascenderam à cidadania ou pior ainda, dela são excluídas pelas estruturas sócio-políticas discriminatórias. De fato, enquanto existirem miséria, fome, endemias generalizadas, analfabetos, sem-teto e sem-terra, nossa sociedade, em sua estruturação, será injusta, porque excluirá dos benefícios humanos básicos a maioria da população. A carta constitucional pode ser excelente, mas permanece letra morta até que sua regulamentação não crie estruturas que atendam às demandas básicas da comunidade.⁴¹¹

Uma ordem social, segundo o mesmo autor, deve considerar que: “O respeito aos outros é a exigência incondicional da ética e a pedra angular do novo edifício social, onde tudo – mercado, tecnologia e progresso – esteja em função do ser humano”.

Esta exigência absoluta foi solenemente aceita pelo mundo inteiro. O que falta é alinhar as estruturas das sociedades políticas em função desta ética universal. Aqui a educação das pessoas, dos grupos e dos partidos políticos exerce um papel insubstituível, visto que o ser humano e as sociedades podem assumir ou rejeitar estes pilares.⁴¹²

(...)

O princípio da justiça social proclama que a primeira riqueza de uma nação é a saúde de seu povo, o alimento, a educação, a moradia digna, participação na vida pública e na repartição dos bens materiais e culturais. Em função desta meta gira a organização econômica e tecnológica.⁴¹³

Complementa, ainda, que a realização do cidadão exige estruturas que garantam as condições sociais de crescimento do indivíduo, de acordo com as suas competências e em ordem a elevar a sua realidade histórica, o que impõe que a sociedade se liberte e rompa com séculos de injustiça que criaram estruturas de sobrevivência marginal e excluída, formada por milhões de pessoas ditas “menos

⁴¹¹ PEGORARO, O. A. *Ética é justiça*, p. 106.

⁴¹² *Ibid.*, p. 105-106.

⁴¹³ *Ibid.*, p. 107.

favorecidas” ou de “baixa renda”, em conseqüente contraste com os “mais favorecidos” ou de “alta renda”.

“Esta relação perversa só será rompida pela educação à cidadania que leva as pessoas e comunidades à participação política. Esta conscientização garante também o acesso a uma justa repartição dos bens materiais”.⁴¹⁴

Vanda Maria Ribeiro Costa também concebe idênticos valores, ao asseverar que:

A idéia de que a democracia só era viável a partir de um determinado patamar de riqueza nacional passa a ser traduzida agora na gramática da justiça social. Sua viabilidade parece depender agora de um determinado patamar de segurança econômica e bem-social alicerçado na cidadania social. Por aí é reintroduzida a idéia de que a democracia depende de noções mais abrangentes de justiça e de igualdade. Pela mesma razão, o direito do povo de exigir satisfações e a obrigação do governante em prestá-las, e de corresponder ao que lhe foi concedido pelo voto (*accountability*), tornaram-se palavras de ordem na teoria e na prática.⁴¹⁵

A grande questão, entretanto, é que os objetivos de erradicação da pobreza e redução das desigualdades continuam a desafiar os governantes e a própria sociedade.

Ricardo Paes de Barros et. al. avaliam que, considerando-se a miséria como a situação das famílias que vivem com renda familiar *per capita* inferior à “linha de pobreza”, isto é, ao nível mínimo necessário para satisfazer suas necessidades mais básicas, e não obstante a indicação de declínio dos níveis de pobreza nas últimas décadas, a magnitude da pobreza continua extremamente alta e incompatível com a definição de contornos mínimos para a elevação do bem-estar social.

Referem, ainda, que embora o Brasil seja um país relativamente rico, é extremamente desigual, e observam que, “em particular a desigualdade de renda, acompanha a história brasileira com inacreditável permanência”. De outro lado, os autores sustentam que o crescimento econômico, como via única para o combate à pobreza, parece fora de foco.⁴¹⁶

Assim:

⁴¹⁴ PEGORARO, O. A. *Ética é justiça*, p. 108.

⁴¹⁵ COSTA, V. M. R. Teoria democrática e conselhos de política social. In: BRAVO, M. I. S.; PEREIRA, P. A. P. (Org.). *Política social e democracia*, 2a. ed. São Paulo: Cortez; Rio de Janeiro: UERJ, 2002, p. 90-91.

⁴¹⁶ BARROS, R. P. de [et. al.] Pobreza e política social. *Cadernos Adenauer*. n. 1. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000, p. 11 et. seq.

O eixo de uma estratégia de combate à pobreza deve, portanto, concentrar-se no ataque ao principal determinante da pobreza. (...) a elevada e impassível desigualdade brasileira encontra-se no núcleo central da explicação da pobreza e, ainda mais importante, (...) a pobreza reage de forma significativa às reduções na desigualdade. Assim, a referida estratégia deve, necessariamente, combinar políticas redistributivas estruturais – a partir da redistribuição de ativos, em particular aceleração da educação, reforma agrária e acesso a crédito –, que têm impacto de médio e longo prazos, com políticas redistributivas compensatórias – como programas de renda mínima – que corrigem temporariamente as desigualdades *a posteriori* com impacto de curto prazo.⁴¹⁷

Márcio Pochmann e outros também apontam a desigualdade como clássico problema brasileiro e concluem que os dados que indicam essa situação,⁴¹⁸ talvez ajudem a entender por que

o Brasil se coloca em termos de experiência internacional como um dos poucos países capitalistas incapazes de realizar reformas civilizatórias no padrão de geração e distribuição de riqueza e de instaurar direitos realmente universais. Assim, os ricos praticamente não pagam impostos, não compartilham os rendimentos de suas propriedades e ativo, preferindo a barbárie da desorganização social do que a opção – penosa para os seus interesses – de construir uma nação socialmente justa.⁴¹⁹

O estudo revela como a prática diverge do discurso jurídico, e quão longe se está do alcance da efetividade dos objetivos maiores inscritos na Constituição Federal, colocando em cheque a eficácia das normas que os consagram.

A propósito, Luís Roberto Barroso assinala que, modernamente, não se nega o caráter jurídico, e, portanto, a exigibilidade e *acionabilidade* dos direitos fundamentais, na sua múltipla tipologia e que é ‘puramente ideológica, e não científica, a resistência que ainda hoje se opõe à efetivação, por via coercitiva, dos chamados direitos sociais’, os quais se constituem em “verdadeiros pressupostos para o exercício dos demais direitos e liberdades” (políticos e individuais), mas reconhece que a efetivação dos direitos sociais “é, indiscutivelmente, mais complexa do que a das demais categorias”.^{420 421}

⁴¹⁷ BARROS, R. P. de [et. al.] Pobreza e política social. *Cadernos Adenauer*, p. 11 et. seq.

⁴¹⁸ Vide, a respeito, as notas de nº 14 e 15.

⁴¹⁹ POCHMANN, M. *Atlas da exclusão social no Brasil: os ricos no Brasil*, p. 29-30.

⁴²⁰ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 106-107.

⁴²¹ Assinala o autor: “Não é difícil, em um Estado democrático de direito – última geração do modelo burguês –, a concretização dos direitos políticos e individuais, por duas ordens de razões. A primeira delas tem caráter ideológico. É que tais direitos cristalizavam as diretrizes do liberalismo, que se impuseram sobre as forças derrotadas da aristocracia e da realeza. Constituam, no seu conjunto, o Direito dos vencedores, isto é, da burguesia. Desde então, e até

Ainda, com o rompimento do constitucionalismo liberal e o surgimento do constitucionalismo social, decorrente da fórmula de compromisso entre a burguesia e a proletariado em ascensão, e não obstante as resistências,⁴²² verifica-se, com o passar do tempo, o reconhecimento da índole normativa das regras que conferem direitos sociais, embora persista a sua difícil operatividade prática.⁴²³

Os direitos sociais, segundo Luís Roberto Barroso, investem os jurisdicionados em diferentes posições, porquanto, por vezes: a) geram situações prontamente desfrutáveis, dependentes apenas de uma abstenção; b) ensejam a exigibilidade de prestações positivas do Estado; ou, c) contemplam interesses cuja realização depende da edição de norma infraconstitucional integradora.⁴²⁴

Como direitos desfrutáveis de imediato, à semelhança dos direitos individuais, estão aqueles dependentes de um *não fazer*, uma omissão, normalmente exigível do Estado, como é o exemplo, citado pelo autor, do direito de greve, previsto no art. 9º, da Constituição de 1988.

Na hipótese dos direitos que dependem de prestações positivas do Estado, “o dever jurídico a ser cumprido consiste em uma atuação efetiva, na entrega de um bem ou na satisfação de um interesse”, mas a verificação do cumprimento ou não do direito assegurado é muitas vezes de difícil comprovação, ante a falta de objetividade da norma assecuratória do direito, como ocorre com os direitos à proteção da saúde (art. 196, da Constituição Federal) e previdência social (arts. 6º e 201), entre outros referidos pelo autor.⁴²⁵

No tocante aos direitos cuja realização depende da edição de norma infraconstitucional integradora para regular o seu exercício, também “resulta

os dias de hoje, eles traduzem, sob forma jurídica, a proteção dos interesses dessa classe, a classe dominante. Dominante das relações de produção e dominante do Estado. E como, a rigor, nos Estados ocidentais, a contestação à ideologia burguesa não compromete a subsistência da maior parte desses direitos – que têm, inclusive, uma dimensão transcendente, jusnaturalista – sua concretização não enfrenta obstáculos de natureza política. A segunda razão é de caráter *operacional*: esses direitos têm por conteúdo, normalmente, uma abstenção, um *não fazer*, dos outros indivíduos e principalmente do Estado; sua realização, assim, na generalidade dos casos, independe de ônus, de atividades materiais, além de ter a seu favor a própria *lei da inércia*.” (BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 107).

⁴²² O autor anota que, embora preservados os postulados essenciais do liberal-capitalismo, as idéias decorrentes do constitucionalismo social incorporam a tutela de alguns interesses das classes trabalhadoras e dos desfavorecidos em geral, o que implica em que, obrigada a ceder no plano a superestrutura jurídica, a resistência burguesa passe a minimizar, na prática, o avanço social, inclusive pela negação do caráter jurídico das normas que o propiciavam. (Ibid., p. 108).

⁴²³ Ibid.

⁴²⁴ Ibid., p. 108 et. seq.

⁴²⁵ Ibid., p. 108-109.

freqüentemente tormentosa a obtenção efetiva do bem jurídico tutelado, por isso que a ausência da regra integradora paralisa a operatividade do comando normativo maior”, e a falta de instrumentalização do direito dá ensejo à inconstitucionalidade por omissão.⁴²⁶

Como exemplos dessa última hipótese, Luís Roberto Barroso indica as disposições dos incisos XI e XXVII, do art. 7º, da Constituição Federal, prevendo, o primeiro, o direito “à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, *conforme definido em lei*”, e o segundo, o direito “à proteção em face da automação, *na forma da lei*”,⁴²⁷ aos quais podemos acrescentar, pela pertinência com o presente trabalho, a norma inserta no parágrafo 5º, do art. 150, da Constituição Federal, no sentido de que “a *lei determinará* as medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

No âmbito da concretização dos direitos difusos, Luís Roberto Barroso avalia que “é inegável a constatação de uma trajetória de sucesso”, mas assinala que, “sobretudo no campo ambiental, tal sucesso tem sido pontual e não generalizado”, ante a persistência da destruição da Amazônia e outros problemas relacionados ao meio ambiente, entendendo, no entanto, “que tais vicissitudes se prendem mais à deficiência ou ausência de políticas públicas agressivas e comprometidas com a superação do atraso, da pobreza e da ignorância do que a questões legislativas ou jurídicas”.⁴²⁸

Relativamente às normas programáticas, de outra parte, assinala Luís Roberto Barroso:

Na esteira do Estado intervencionista, surgido do primeiro pós-guerra, incorporaram-se à parte dogmática das Constituições modernas, ao lado dos direitos políticos e individuais, regras destinadas a conformar a ordem econômica e social a determinados postulados de justiça social e realização espiritual, levando em conta o indivíduo em sua dimensão comunitária, para protegê-lo das desigualdades econômicas e elevar-lhe as condições de vida, em sentido mais amplo. Algumas dessas normas definem direitos, para o presente, que são os direitos sociais (...); outras contemplam certos interesses, de caráter prospectivo, firmando determinadas proposições diretivas, desde logo observáveis, e algumas projeções de comportamentos, a serem efetivados progressivamente, dentro do quadro de possibilidades do Estado e da sociedade.⁴²⁹

⁴²⁶ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 112.

⁴²⁷ *Ibid.*

⁴²⁸ *Ibid.*, p. 112-113.

⁴²⁹ *Ibid.*, p. 118.

Surgem, assim, disposições indicadoras de fins sociais a serem alcançados. Estas normas têm por objeto estabelecer determinados princípios ou fixar programas de ação para o Poder Público.

Na Constituição de 1988, partilham dessa natureza, *v.g.*, o dispositivo que consagra a 'função social da propriedade' (art. 170, III), o que estabelece que 'a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais' (art. 193) e o que determina que o Estado 'apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais' (art. 215).⁴³⁰

Às normas programáticas, afirma Luís Roberto Barroso, “é reconhecido um valor jurídico idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição, como cláusulas vinculativas, contribuindo para o sistema através dos princípios, dos fins e dos valores que incorporam”.⁴³¹

Os efeitos das normas programáticas bipartem-se em *imediatos* e *diferidos*. Neste segundo grupo, em que a produção de resultados é transposta para um momento futuro, o controle exercitável sobre a efetivação da norma é frágil. Isto porque, dependendo a realização do comando constitucional de uma atividade estatal, a ser desenvolvida segundo critérios de conveniência e oportunidade, a discricionariedade de tal competência exclui a intervenção judicial para sua concreção efetiva. Passa-se diferentemente quanto aos efeitos imediatos, cujo cumprimento é desde logo sindicável, como se passa a ver.

As normas constitucionais programáticas, dirigidas que são aos órgãos estatais, não de informar, desde o seu surgimento, a atuação do Legislativo, ao editar leis, bem como a da Administração e do Judiciário ao aplicá-las, de ofício ou contenciosamente. Desviando-se os atos de quaisquer dos Poderes da diretriz lançada pelo comando normativo superior, viciam-se por inconstitucionalidade, pronunciável pela instância competente.⁴³²

A questão relacionada à efetividade dos objetivos constitucionais de erradicação da pobreza e redução das desigualdades e sua correlação com o tema dos tributos não pode ser vista como estranha ao Direito Tributário. Daí que tem pertinência com a educação tributária, porque ela também se vincula à conquista da cidadania.

A contribuição do princípio da informação, seja por meio da educação tributária voltada para o despertar do senso de responsabilidade do contribuinte e de seu papel no controle da destinação dos recursos advindos do pagamento dos tributos, seja pela sua inserção como integrante ativo de uma sociedade civil organizada e preocupada em dar rumo diverso à situação, já muito bem

⁴³⁰ BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*, p. 118-119.

⁴³¹ *Ibid.*, p. 120.

⁴³² *Ibid.*, p. 121.

identificada, de desigualdades sociais geradoras de tantas opressões para muitos e tantos privilégios para poucos, pode representar um passo adiante na conscientização necessária, não só da população, mas também dos governantes, de que é preciso agir pró-ativamente para a mudança desse cenário.

Não se conhece normas indutoras tendentes a atuar de modo direto na solução dos grandes problemas da pobreza e da desigualdade social, o que também pode se apresentar como uma das alternativas na busca de um sistema tributário mais justo e comprometido com os problemas sociais.

8.3. Consciência fiscal – caminho para a justiça do sistema

Ainda uma vez com apoio em Sainz de Bujanda, e agora com o foco para os resultados da educação tributária e seu entrelaçamento com o ideal da justiça tributária, é oportuno realçar que o alcance de um nível educativo adequado e de uma informação pautada na veracidade e fidedignidade dos dados e fatos revelados vai contribuir, também, para a justiça tributária.⁴³³

Sainz de Bujanda inscreve como benefícios maiores da educação tributária para a sociedade, a justiça e racionalidade do sistema tributário, a simplificação da Administração financeira e um novo sentido do processo tributário. A maior racionalidade do sistema se revela, em um contexto político e administrativo impregnado pelo princípio da moralidade tributária, “na medida em que o legislador pode se apoiar em esquemas teóricos satisfatórios para elaborar as figuras fiscais, sem ter que adotar 'estratégias' que vençam a possível oposição dos contribuintes”.⁴³⁴

Por essa mesma razão, pondera, pode se dizer que um sistema tributário será tanto menos racional quanto maiores sejam as “concessões” que tenham de se fazer a fatores psicológicos, que possam entrar em confronto com o que o Direito ou a Economia exigem.⁴³⁵ Nesse sentido, é de acrescentar que a não utilização de

⁴³³ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 137.

⁴³⁴ Ibid, p. 138. No texto original: “(...) puede afirmarse, en términos de gran generalidad, que la 'racionalidad' de un sistema aumenta en la misma medida en que el legislador puede apoyarse en esquemas teóricos satisfactorios para elaborar las figuras fiscales, sin tener que adoptar 'estrategias' que venzan la posible oposición de los contribuyentes.”

⁴³⁵ Ibid.

meios ilusórios tendentes a subverter o comportamento do contribuinte também se constitui em caminho para a racionalidade do sistema.

Os princípios de solidariedade e de responsabilidade moral, sobre os quais se cimenta a educação tributária, são, pois, na síntese de Sainz de Bujanda, os melhores aliados de uma justa distribuição impositiva.

Um sistema mais racional, decorrente da educação tributária, contribui para simplificar a Administração fazendária e reduzir a resistência fiscal, além de permitir o aperfeiçoamento interno de cada uma das figuras fiscais, ao clarificar o seu perfil jurídico e econômico, o que possibilita a redução, em proporções consideráveis, dos mecanismos administrativos criados com a exclusiva função de evitar superposições tributárias ou definir esferas de competência para eliminar as colisões que podem derivar de uma defeituosa estrutura de tributos.⁴³⁶

O aspecto é importante para a harmonia de todo o sistema, e, por conseqüência, para a sua justiça.

Fritz Neumark chega a inscrever a necessidade de um princípio de congruência e sistematização das medidas tributárias como um dos princípios de imposição tributária, destacando o sistema fiscal real como compromisso sócio-político.

Nesse sentido, assinala:

Os vícios existentes na estrutura sistemática da fiscalidade implicam contradições internas que colocam em questionamento sua racionalidade e/ou sua justiça. É possível que unicamente em casos isolados os responsáveis políticos tenham (plena) consciência da deficiência de tais circunstâncias – o mais corrente quase sempre é que a ignorância e o tradicionalismo sirvam de escudo e cooperem conjuntamente para o nascimento de ditas circunstâncias.⁴³⁷
(...)

Na definição desse postulado, aduz Fritz Neumark:

o princípio de congruência e sistematização exige uma estrutura do sistema em sua totalidade e em suas particularidades de tal natureza que, de um lado, não se desatenda por inteiro ou em sua maior parte este ou aquele objetivo perseguido

⁴³⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 138.

⁴³⁷ NEUMARK, F. *Princípios de la imposición*, Tradução de José Zamit Ferrer. Madrid: Instituto de Estudos Fiscales, 1974, p. 398. No texto traduzido: “Los vicios existentes en la estructura sistemática de la fiscalidad implican contradicciones internas que ponen en entredicho su racionalidad y/o su justicia. Es muy posible que únicamente en casos aislados los políticamente responsables tengan (plena) conciencia de la deficiencia de tales circunstancias – lo más corriente casi siempre es que la ignorancia y el tradicionalismo vayan de consuno e cooperen conjuntamente al nacimiento de dichas circunstancias.”

*por outros princípios da Política Fiscal como consequência da existência de lacunas enquanto que, simultaneamente, se presta uma atenção unilateral (desmesurada) aos objetivos perseguidos por outros princípios e que, por outra parte, não haja contradição nenhuma entre cada uma das medidas tributárias em particular.*⁴³⁸

Também por esse prisma, portanto, o princípio da informação tributária exerce importante papel, uma vez que a educação do contribuinte e a adequada gestão tributária se constituem em meios para a construção “de um regime tributário sistematicamente concebido para toda a comunidade.”⁴³⁹

Outro aspecto apontado por Sainz de Bujanda como resultado positivo da educação tributária é a melhoria das relações fisco-contribuinte, sejam as de ordem administrativa, sejam as de ordem judiciais, porquanto

à medida que se eleva o nível educativo da coletividade se elimina o número de número de processos tributários – dado que o comportamento do contribuinte e dos órgãos de gestão tributária não se verificam, na normalidade dos casos, por causas de antijuridicidade – e, por outra parte, os processos que subsistem *mudam de sentido*, já que se orientam preferencialmente a obter resoluções judiciais do tipo estritamente interpretativo.⁴⁴⁰

É certo, pois, que a formação de uma consciência tributária por meio da educação e das demais manifestações do princípio da informação aplicado ao âmbito tributário se constitui em elemento de aperfeiçoamento de todo o sistema, com benefícios ao contribuinte em particular e à sociedade como um todo.

A conexão existente entre a educação tributária e a justiça, como referido por Sainz de Bujanda, e os reflexos positivos para todo o sistema em relação à simplificação e às relações tributárias resta evidenciada de todo o contexto do estudo.

⁴³⁸ NEUMARK, F. *Principios de la imposición*, p. 399. Na tradução espanhola: “(...) el principio de congruencia y sistematización exige una estructura del sistema fiscal en su totalidad y en sus particularidades de tal naturaleza que, de un lado, no se desatienda por entero o en su mayor parte éste o aquel objetivo perseguido por otros principios de la Política Fiscal como consecuencia de la existencia de lagunas en tanto que, simultáneamente, se presta una atención unilateral (desmesurada) a los objetivos perseguidos por otros principios y que, por otra parte, no haya contradicción ninguna entre cada una de las medidas tributarias en particular.”

⁴³⁹ *Ibid.*, p.400.

⁴⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 140-141. No original: “(...) a medida que se eleva el nivel educativo de la colectividad se elimina el número de procesos tributarios – dado que el comportamiento del contribuyente y de los órganos de gestión tributaria no discurren, en la normalidad de los casos, por cauces de antijuridicidad – y, por otra parte, los procesos que subsisten *cambian de sentido*, ya que se orientan preferentemente a obtener resoluciones judiciales de tipo estrictamente interpretativo.”

9 Conclusão

A informação adquire relevância cada vez maior na vida do indivíduo e da coletividade. Numa sociedade em que a comunicação virtual é cada vez mais natural, ainda que, por razões diversas, não seja acessível a todo o conjunto de seus integrantes, expandem-se as expectativas e multiplicam-se as formas de conhecimento e a troca de experiências. Avulta, nesse contexto, o interesse no delineamento do direito à informação, inclusive no âmbito das relações tributárias.

É necessário que se amplie o leque de oportunidades decorrentes da evolução da sociedade, tornando compreensível a todos os cidadãos, inclusive aos menos favorecidos, a gama de direitos e deveres relacionados ao exercício da cidadania em sua plenitude, o que abarca, também, o conhecimento quanto aos variados aspectos relacionados à vida tributária, tanto no circuito particular como no contexto social.

Nesse patamar, é possível extrair algumas considerações conclusivas, torneadas ao longo do processo de investigação do tema eleito como foco do trabalho, ainda que, por envolver a seara inóspita da abstração e o campo hipotético do *dever ser*, se corra o risco de persistir na busca do ideal inatingível, ao qual, entretanto, não se deve jamais renunciar.

A pesquisa jurídica pressupõe que o curso seqüencial do estudo tome como norte o estatuto básico da sociedade, consubstanciado no complexo de valores que formam a teia mestra da cultura jurídica de um povo, conjugada pelos elementos essenciais do que se reconhece atualmente como um “*sistema aberto de regras e princípios*”.⁴⁴¹

Sob tal perspectiva, decorre do estudo realizado que a construção do princípio da informação no Direito Tributário encontra sua base no texto constitucional, em especial no art. 5º, incisos XIV e XXXIII, os quais prevêem o acesso à informação e o direito de todos a receber dos órgãos públicos informações de interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, além de outros dispositivos relacionados ao tema, perfilhados em diferentes pontos da Constituição da República.

⁴⁴¹ Cf. CANOTILHO, J.J.G. *Direito constitucional*, p. 173.

Nessa linha, o direito à educação, previsto no art. 205, do texto constitucional, traçado com o objetivo de “garantir o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”, e alicerçado pelos princípios deduzidos no art. 206, inciso II, traduzidos na “liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber”, forma parte, juntamente com as disposições constitucionais que tratam do direito de informação e de comunicação, do arcabouço jurídico de sustentação de um princípio da informação no Direito Tributário.

A legislação de vanguarda no campo do Direito do Consumidor e os consistentes aportes doutrinários nessa esfera, por outro lado, permitem concluir, do comparativo entre o conteúdo do direito de informação aplicado a esse ramo e a formulação de idêntico princípio voltado ao Direito Tributário, que os principais elementos identificados no direito consumerista, no sentido de que a informação prestada seja clara, correta e veraz, são passíveis de incidência, também, respeitadas as especificidades de cada área, ao âmbito tributário.

Assim ocorre, igualmente, com o princípio da transparência, contemplado no art. 4º, *caput*, da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, e acolhido como princípio básico das relações entre consumidores e fornecedores, o qual, batizado como princípio ético-jurídico da *transparência fiscal*, exerce papel legitimador e encontra reconhecimento como princípio constitucional implícito em matéria fiscal, porquanto: “Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade”.⁴⁴²

É interessante notar que uma das finalidades do direito de informação do consumidor é resguardá-lo da ilusão. Emerge, aqui, a necessidade de que o dever de informação positiva imposto pelo Direito do Consumidor seja estendido, igualmente, ao Direito Tributário, em especial para que *o direito de ser informado*, consagrado no art. 5º, inciso XXXIII, e balizado, também, no art. 37, *caput*, ambos da Constituição da República, se concretize por meio da adequada informação ao contribuinte a respeito das questões de natureza tributária, seja particulares ou coletivas.

Exsurge claro, assim, do estudo desenvolvido, que a informação passa a ter, na atualidade, *status* de direito fundamental do contribuinte, como elemento de

⁴⁴² Cf. TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, p. 243-244.

valorização da cidadania e instrumento de compreensão dos direitos e deveres do cidadão no campo da fiscalidade.

A manifestação mais contundente do princípio da informação no Direito Tributário se revela, com o aprofundamento da investigação, na relevância conferida à educação tributária, como meio mais eficaz de efetivação desse princípio.

O tom marcante da avaliação se evidencia, no particular, pela riqueza da abordagem doutrinária sustentada na *Teoria da Educação Tributária*, desenvolvida pelo jurista espanhol Fernando Sainz de Bujanda.

O jurista afasta, na análise científica do comportamento do contribuinte, as visões unilaterais, de um lado, do fundamento econômico, e, de outro, do suporte puramente psicológico, para eleger, como elemento catalizador da educação tributária, a necessidade de um fundamento pedagógico voltado ao desenvolvimento do contribuinte como resultado da ação educativa direcionada ao aperfeiçoamento do educando em busca do *ideal*, concebido como o estado de tensão permanente entre o ser e o dever ser do homem, passando pelos *ideais concretos*, entendidos, estes, como algo que inevitavelmente flui e se transforma.⁴⁴³

O interesse do estudo da educação tributária pela via pedagógica se justifica exatamente pelo fato de que esse caminho permite não apenas saber *como são* os contribuintes, mas como eles *devem ser*. E a continuidade do exame leva à inevitável conclusão de que, em geral, o *dever ser* do contribuinte educado difere da *versão oficial* da educação tributária.

Ao se perscrutar, de outro ângulo, os desvios do ideal da educação tributária, é possível ter uma idéia dos inconvenientes resultantes da utilização do “psicologismo” fiscal e da existência das presunções tributárias, prejudiciais, em tudo, à ética tributária.

Tal análise, complementada pelo minucioso estudo da “*teoria da ilusão financeira*”, concebida pelo italiano Amilcare Puviani, impõe uma reavaliação das práticas adotadas na esfera da tributação, na medida em que expõe a influência que os fatores psicológicos exercem sobre o comportamento do contribuinte e a nocividade do uso indevido de conhecimentos dessa natureza na atividade

⁴⁴³ Cf. SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*, p. 99-101.

financeira, a reforçar a necessidade de se dar ênfase para a educação do contribuinte e, também, do administrador público.

A pesquisa revela que a mudança do comportamento reprovável por parte da Administração, e de tantas outras atitudes contrárias ao interesse comum, dependem de um árduo trabalho de conscientização, tanto no âmbito interno como nas relações Estado-contribuinte, cujo processo exige paciência e determinação.

O fortalecimento da responsabilidade moral do contribuinte, por sua vez, abre espaço para a valorização da ética tributária, na qual deve ser pautado o comportamento tanto do contribuinte individual como da sociedade civil, cujo papel se torna crucial como novo agente de poder, em contrapartida à ação estatal. A moralidade deve também ser exigida, cada vez mais, na atuação dos poderes públicos, extirpando-se as práticas contrárias à ética.

O trabalho enfatiza a *transparência fiscal*, que se constitui em princípio constitucional implícito, e tem pertinência com a informação tributária, inclusive a importância vital da participação da sociedade civil nas decisões que afetam a comunidade, como exercício da cidadania, de onde o reflexo das audiências públicas à época da elaboração e discussão das peças orçamentárias.

Entretanto, isso não é tudo. O princípio da *transparência fiscal* impõe que somente a simplicidade e a clareza dessas informações são capazes de a ele dar concretude, porque assim será possível a compreensão do cidadão comum.

O princípio da informação voltado para o Direito Tributário, portanto, implica em que a *transparência fiscal* se revele nas ações do Estado, de modo a tornar a atividade financeira mais inteligível e promover a aproximação do contribuinte, por meio da participação, do trabalho educativo e informativo, o que também supõe, em caminho inverso, o incentivo a que também o contribuinte seja instado a agir segundo o princípio da transparência, em suas relações com o Fisco.

A propósito da educação tributária no Brasil, constata-se que o intento arrecadatório fez nascer alguns programas, ainda na década de 1970. Desde então, tem sido difícil a implementação da informação e educação tributárias, porquanto o estudo denota a morosidade na efetivação das diretrizes do programa, e o conseqüente atraso na consecução de seus objetivos.

Do ponto de vista teórico, a preocupação hodierna não é apenas arrecadar, com a prática da *ilusão financeira*, porém a de estreitar as relações entre o Estado e a sociedade e possibilitar o exercício da cidadania. Esse o sentido do Programa

Nacional de Educação Fiscal. Mas a avaliação demonstra que existe ainda um longo caminho a percorrer para que se alcance um nível desejável de conscientização e de preparo do contribuinte para o exercício da cidadania relacionada ao campo da tributação.

De outro prisma, o incremento da consciência crítica do cidadão-contribuinte, por meio da educação tributária e do incentivo ao exercício da cidadania ativa, como integrante de organismos ou movimentos sociais, constitui-se em uma das vias para a justiça e racionalidade do sistema tributário, e, por consequência, para a melhoria da própria sociedade.

Essa conscientização passa pela percepção quanto aos grandes problemas sociais e a necessidade de se unir forças ao seu enfrentamento, o que implica, em última análise, em se buscar a justa distribuição impositiva e em se incentivar o controle da destinação dos recursos oriundos da tributação, no intuito de redução da pobreza e das desigualdades sociais.

Por fim, algumas medidas concretas para a efetivação do princípio da informação no Direito Tributário parecem perfeitamente viáveis, desde logo, bastando, a tanto, alguma vontade política. É o que ocorre com a aprovação do Estatuto do Contribuinte, cujo projeto encontra-se ainda em trâmite no Congresso Nacional, em lento processo legislativo.⁴⁴⁴ A inserção de práticas relacionadas à informação do contribuinte, nesse sentido, pode contribuir para a maior efetividade do princípio.

O mesmo se dá com a norma que prevê a informação aos consumidores quanto aos impostos que incidem sobre os produtos, inscrita no art. 150, § 5º, da Constituição Federal.⁴⁴⁵ A alegação de inviabilidade técnica à implementação da medida, utilizada como argumento por alguns, certamente pode ser facilmente suplantada, exatamente pelo grande avanço tecnológico e da informação, vigentes na atualidade.

⁴⁴⁴ Projeto de Lei 646/99, de autoria do Senador Jorge Bornhausen, que dispõe sobre os direitos e garantias do contribuinte, o qual, se convertido em lei, será denominado de *Código de Defesa do Contribuinte* – CDCon. O referido projeto foi apresentado no Plenário do Senado Federal, em 25/11/99, e encontra-se, desde 07/04/2005, na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal aguardando parecer conclusivo da Relatora, Senadora Roseana Sarney.

⁴⁴⁵ Sobre o dispositivo, Sacha Calmon Navarro Coelho defende que a matéria deve ser regulada por lei complementar, porque toda e qualquer limitação ao poder de tributar é objeto de lei complementar (art. 146, II), e porque essas limitações, que se endereçam necessariamente às pessoas políticas, União, Estados e Municípios, impondo-lhes restrições, não podem, obviamente, ser reguladas por elas próprias. (COELHO, S. C. N. *Comentários à constituição de 1988: Sistema Tributário*. 9ª. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 395-396.

Aliás, recentes iniciativas de empresas ou de associações, tendentes a encontrar meios de informar ao consumidor o montante do imposto acrescido ao produto ou serviço, comprovam que a previsão constitucional é passível de aplicação prática, restando injustificada a omissão legislativa. Assim, a inscrição dos impostos incidentes sobre as mercadorias, tal como ocorre com as fórmulas de medicamentos ou rótulos dos produtos, e outros veículos de informação ao contribuinte-consumidor, embora encontre resistências iniciais, pode constituir-se, em breve, em modo de concretização do princípio da informação tributária.

A melhoria do Programa de Educação Fiscal, por outro lado, além da maior mobilização da sociedade para as questões tributárias, deve ser incentivada pelos poderes públicos e pelos formadores de opinião, mediante a promoção de audiências públicas e da participação dos contribuintes em atos de gestão coletiva, além da indispensável contribuição das escolas e universidades na disseminação de temas voltados à informação do contribuinte e ao exercício pleno da cidadania fiscal.

O princípio da informação tributária, enfim, traduz-se em importante instrumento para a efetivação dos princípios republicanos e para o alcance da justiça social.

10

Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**: 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARBOSA, Alice Mouzinho. **Cidadania fiscal**. Curitiba: Juruá, 2005.

BARROS, Eduardo. Estado de São Paulo oferece programa de conscientização tributária para a população. Fonte: **InfoMoney**, Data: 6/5/2005. Disponível em: <<http://www.noticiaisfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=1873>>. Acesso em 9.5.2005).

BARROS, Ricardo Paes de [et. al.] Pobreza e política social. **Cadernos Adenauer**. n.1. Belo Horizonte, ano 2000.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito constitucional e a efetividade de suas normas**: limites e possibilidades da Constituição brasileira. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BATISTA, Valmir. OAB-RS: brasileiro não sabe para onde vão tributos que paga. Resenha de notícias fiscais, 15.3.2005. Disponível em <http://www.noticiaisfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=819>. Acesso em 16.3.2005.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2001

_____. **Teoria constitucional da democracia participativa**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. (RT Códigos).

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 12 set. 1990. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 mar.2005.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 23 dez. 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 mar. 2005.

BRASIL. Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 mai. 2000. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16. mar. 2005.

BRAVO, Maria Inês Souza; PEREIRA, Potyara Amazoneida Pereira (Organizadoras). **Política social e democracia**. 2. ed. São Paulo: Cortez; Rio de Janeiro: UERJ, 2002.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da constituição**. Rio de Janeiro. Forense, 2003.

BURBULES, Nicholas C. e TORRES, Carlos Alberto (organizadores). **Globalização e educação**: perspectivas críticas. Trad. Ronaldo Cataldo Costa, Porto Alegre: Artmed Editora, 2004.

CANOTILHO, J.J.Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina. 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CARVALHO, Luiz Gustavo Grandinetti Castanho de. A informação como bem de consumo. **Revista de Direito do Consumidor**, n. 41, p. 253-262, jan/mar 2002.

CÂMARA ESTUDA DETALHAMENTO DE IMPOSTOS PARA O CONSUMIDOR.
Fonte: Agência Câmara, Data: 8 abr. 2005. Disponível em:
<<http://noticiasfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=1365>> Acesso em: 15 abr. 2005.

CASTRO FILHO, Levy Pinto de. O Código de defesa do contribuinte e a MP do bem. **Jus Navegandi**. Teresinha, a.9 n. 728, 3 jul. 2005. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrin/texto.asp?id=6951>>. Acesso em: 24 jul. 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**: Sistema Tributário. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena A tributação e o consumidor. **Revista de Direito do Consumidor**, n. 21, jan./mar. 1997. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

CRUZ, Flávio da (Coord). Adauto Viccari Junior...[et.al]. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**: lei complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DELGADO. José Augusto. Os direitos fundamentais do contribuinte. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**.ano 1, n. 3, mai/jun. 2003, p. 9-68. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

DELORS, Jacques. **Educação: um tesouro a descobrir**. UNESCO, MEC. São Paulo: Cortez Editora, 1999.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Estudos de filosofia do direito**: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2003.

FIOCCA, Demian e GRAU, Eros Roberto (Organizadores); Cármen Lúcia... [et. al]. **Debate sobre a constituição de 1988**. São Paulo: Paz e Terra, 2001.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia da indignação**: cartas pedagógicas e outros escritos. São Paulo: Editora UNESP, 2000.

GARCÍA HOZ, Victor. **Princípios de pedagogia sistemática**. 3. ed. Porto: Livraria Civilização Editora.

GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRINOVER, Ada Pellegrini [et. al.] **Código brasileiro de defesa do consumidor**: comentado pelos autores do anteprojeto. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFTD**, ano 1, n. 5. p. 41-53, set./out.2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes (Die Normative Kraft der Verfassung). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

IOSCHPE, Gustavo. Educação. Para resolver os problemas fundamentais, há que se alterar o modo de transferir recursos da União aos Estados. **Carta Capital**, Ano XI, n. 323, Edição Especial de fim de ano, 29 dez 2004.

LOBO, Paulo Luiz Netto. A informação como direito fundamental do consumidor. **Jus Nagevandi**, Teresina. Ano 5. n. 51, out. 2001. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id.=2216>>. Acesso em: 04 mar. 2005.

LOETZ, Cláudio. Lula quer justiça social via tributação. Disponível em: <<http://an.uol.com.br/2002/mai/19/0loe.htm>>. Acesso em: 17 jan. 2004.

MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, 2005 (Coleção Tributação em Debate, v. 6).

MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no código de defesa do consumidor**: o novo regime das relações contratuais. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 2).

_____. Tributos e benesses do poder. **Folha de S. Paulo**. São Paulo, 27 jan. 2005. Caderno A, p. 3.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MORIN, Edgar. **Os sete saberes necessários à educação do futuro**. Tradução de Catarina Eleonora F. da Silva e Jeanne Sawaya; revisão técnica de Edgard de Assis Carvalho. 2. ed. São Paulo. Cortez, Brasília, DF: UNESCO, 2000.

NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões sobre o Actual Estado Fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 1, n. 4, p. 91-120, jul.ago/2003.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**, Tradução de José Zamit Ferrer. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NUNES, Rizzato. **Comentários ao código de defesa do consumidor**. 2. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2005.

PEGORARO, Olinto. **Ética e justiça**. 7. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 1995.

PERRENOUD, Philippe. **Escola e cidadania**: O papel da escola na formação para a cidadania. Tradução de Fátima Murad. Porto Alegre. Artmed, 2005.

POCHMANN, M. [et.al.]. **Atlas da exclusão social no Brasil**, v. 3: os ricos no Brasil. São Paulo: Cortez, 2004.

_____. **Atlas da exclusão social no Brasil**, v. 5: agenda não liberal da inclusão social no Brasil. São Paulo: Cortez, 2005.

PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL – Convite à cidadania (ex-Programa Nacional de Educação Tributária) (Versão nº 8). Disponível em www.fazenda.esaf.gov.br. Acesso em 15 abr. 2005.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financiera**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministério de Hacienda, [197-?]

RECEITA ESTADUAL E CONSELHO DE CONTABILIDADE DISCUTEM FINANÇAS E FISCO COM A SOCIEDADE CIVIL. Fonte: Sefaz-RS, Data: 15 mar. 2005.

Disponível em <http://www.noticiasfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=820>. Acesso em 16 mar. 2005.

RIO GRANDE DO SUL - Feirão vai combater impostos. Fonte: **Correio do Povo**, Data: 10/4/2005. Disponível em: <<http://www.noticiasfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=1368>>. Acesso em 15.4.2005.

RUIZ SÁNCHEZ, Felix. **Orçamento participativo**: teoria e prática. São Paulo: Cortez, 2002 (Coleção Questões da Nossa Época, v. 97).

SAFATLE, Claudia. Governo busca mais justiça social no IR. **Valor econômico**. 16/05/2003. Disponível em: <http://www.federativo.bnds.gov.br>. Acesso em: 17 jan. 2004.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho V**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

SAVIANI, Dermeval. **Escola e democracia**: teorias da educação, curvatura da vara, onze teses sobre a educação política. 36. ed. rev. Campinas, SP: Autores Associados, 2003. (Coleção Polêmicas do Nosso Tempo, v. 5).

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____ e ZILVETTI, Fernando Antonio (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros

SUA NOTA É UM SHOW. Disponível em <http://www.mktesportivo.com.br/case4.htm>. Acesso em: 15 jan. 2005.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. v.II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

WERTHEIN, Jorge. Educação: o desafio da qualidade. Disponível em: http://www.unesco.org.br/noticias/opião/artigoW/artigoW_qual/mostra-documento. Acesso em: 13 mar. 2005.