

EDUCAÇÃO FISCAL: CIDADANIA E DEMOCRACIA

Carla Carneiro de Araujo¹
Marcelo Moreira da Silva²

Resumo

A Educação Fiscal é voltada a formar cidadãos críticos e exigentes, em busca da gestão pública transparente e eficiente e, aptos a colaborarem no combate ao desperdício e à corrupção. Seus preceitos encorajam o exercício da cidadania através da disseminação dos conceitos sobre tributos, solidariedade, cidadania e participação social. A sensibilização sobre a função social do tributo é cerne da Educação Fiscal, pois a arrecadação tributária é o meio que viabiliza o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais com vistas a promover o bem comum.

Palavras-chave: Educação Fiscal; tributo; cidadania; democracia; controle social.

FISCAL EDUCATION: CITIZENSHIP AND DEMOCRACY

Abstract

Fiscal Education is geared towards forming critical and demanding citizens in search of transparent and efficient public management able to collaborate in combating waste and corruption. Its precepts encourage the exercise of citizenship through the dissemination of concepts on taxes, solidarity, citizenship and social participation. Awareness of the social function of tribute is at the heart of Fiscal Education, since tax collection is the means that enables national development and the reduction of social inequalities in order to promote the common good.

Keywords: Fiscal Education; taxes; citizenship; democracy; social control.

¹ Pós-graduação Lato sensu em Administração Pública IFES Campus Colatina.
E-mail: araujoready@gmail.com

² Mestre em Ciências das Religiões, Especialista em Sociologia e Licenciado em Geografia.

1 INTRODUÇÃO

Há muitos anos a sociedade brasileira é sufocada pela má gestão dos recursos públicos e pela corrupção. Entretanto, no contexto atual, as crises política, econômica, social, ética e moral nunca foram tão graves. Todos os dias vêm à tona um novo escândalo de corrupção envolvendo empresários de ramos variados, servidores públicos e políticos de todos os partidos. A exemplo disso, imerso nos acontecimentos anteriores ao ano de sua obra, Rennó *et al.* (2011, p.28) pontua o escândalo de corrupção que ficou conhecido como “mensalão”, que “quase resultou em um processo de *impeachment* do presidente Lula” e, as ilegalidades como abusos de prerrogativas que a Classe Política brasileira comete, em especial os ocupantes do Poder Legislativo.

Os fenômenos “notícia em tempo real” e “redes sociais” aumentam a angústia dos cidadãos e, propagam em larga escala, a visão de corrupção generalizada entre o funcionalismo público e, a percepção de que a Classe Política não representa seus eleitores. Para Filgueiras (2008, p. 23), “nas democracias contemporâneas, a corrupção tem por consequência produzir uma crescente crise de legitimação”, essa caracterizada pelo rompimento dos valores e normas (estabelecidas e aceitas pelo grupo na democracia) que regem o sistema político, com o triunfo dos interesses privados em detrimento do interesse público (FILGUEIRAS, 2008).

É nesse ambiente conturbado, que os indivíduos/cidadãos, pagadores de tributos, passam a refletir sobre a relação entre o tanto de tributos que pagam e a falta de qualidade, escassez ou, até mesmo, ausência de serviços públicos que deveriam estar sendo ofertados na proporção e qualidade da carga tributária suportada.

Acredita-se que Educação Fiscal contribui para o aperfeiçoamento da democracia, reforçando a compreensão sobre a relevância de ser cidadão, consciente de seus direitos, deveres e obrigações. Ao mesmo tempo, a Educação Fiscal incentiva à participação do cidadão no controle, aplicação e gestão dos recursos públicos gerados a partir da arrecadação tributária. Considera-se o estudo e a assimilação dos conceitos acerca do tema Educação Fiscal importante para estudantes, comunidade universitária, sociedade, servidores públicos e administradores públicos, vez que esclarece sobre temas como o papel de Estado, Administração Pública, Tributos, Finanças Públicas e Controle (BRASIL, 2014a, p. 44).

Nessa perspectiva, segue-se a análise da extensão do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), seus propósitos, missão e valores. Avalia-se que a compreensão e disseminação dos conceitos trazidos pela Educação Fiscal contribuam para mudar o comportamento dos indivíduos,

não só quanto ao cumprimento voluntário de suas obrigações fiscais, mas também no controle da aplicação dos recursos públicos, tornando-os vigilantes e críticos, compartilhando valores de combate ao desperdício e à corrupção (BRASIL, 2014a, p. 42).

A Escola de Administração Fazendária (ESAF) é o órgão ao qual foi legalmente atribuído o relevante papel de Coordenação Geral do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) (BRASIL, 2002).

Frente a essa missão, entre outras ações, a ESAF publica materiais didático-pedagógicos que difundem o tema Educação Fiscal, através da elaboração, organização e divulgação de cursos, em conjunto com diversos parceiros, assegurando a aproximação entre cidadão e Estado, sempre ressaltando a importância da participação do cidadão, pagador de tributos e, divulgando os instrumentos para que a exerça de forma efetiva, assegurando assim, sua participação na gestão e alocação dos recursos públicos e, conseqüentemente, sua colaboração no controle sobre a correta destinação dos recursos provenientes do pagamento de seus tributos (BRASIL, 2017).

O curso mais recente divulgado no *site* oficial do PNEF - Educação Fiscal: Tributação, Orçamento e Coesão Social³ - com turmas em andamento ao longo de 2017, traz um conceito bem simples e didático de Educação Fiscal e seus enfoques, com destaque para a função socioeconômica do tributo⁴:

[...] a Educação Fiscal pode ser entendida como uma nova prática que tem por objetivo o desenvolvimento de valores, atitudes e habilidades destinadas a estimular nos cidadãos um juízo crítico, a permear sua relação com o Estado e com outros cidadãos em matéria fiscal e no contexto de uma convivência democrática. Este novo enfoque fundamenta-se na conscientização da função socioeconômica dos tributos, gestão e controles democráticos dos recursos públicos, vinculação entre educação, trabalho e as práticas sociais, exercício efetivo da cidadania e dignidade da pessoa humana (EUROSocial, 2017).

Há muitos indicativos de que a compreensão da Função Socioeconômica do Tributo tem destaque na Educação Fiscal. Esse conceito consta do chamado Documento Base do PNEF⁵ (BRASIL, 2017), em seu Escopo, Diretrizes e Objetivos Específicos; consta dos conteúdos e materiais pedagógicos de cursos ofertados pela ESAF e seus Parceiros. Essa prioridade se justifica porque é através do pagamento de tributos que se torna possível a construção e manutenção das

³ Curso ofertado na modalidade Ensino à Distância (EAD), composto por dois módulos e subdivididos em cinco unidades cada módulo. Com carga-horária proposta de 80 horas, o curso foi elaborado pela ESAF em parceria com EUROSocial (*Programme for Social Cohesion in Latin American*) e, possui grau de aprofundamento maior no conteúdo, sendo indicado para estudantes universitários. Disponível em: www.educacaofiscal.gov.br.

⁴ Curso Educação Fiscal: Tributação, Orçamento e Coesão Social. Módulo 1 - Estado e Tributação. Unidade 2 - Tributação e Fundamentos do Estado Republicano.

⁵ Documento referencial sobre os principais aspectos do PNEF. Disponível no *site* oficial www.educacaofiscal.gov.br/sobre-o-programa/

políticas públicas, para que o Estado possa materializar a Dignidade da Pessoa Humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil; porque é através da arrecadação tributária, principal fonte de recursos do governo, que se idealiza cumprir os objetivos dispostos no art. 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988), dentre os quais a Construção de Sociedade Livre, Justa e Solidária. Mas, primordialmente, o entendimento quanto à Função Social do Tributo tem relação com Estado Democrático de Direito⁶ - onde um Estado, a partir de uma Constituição, possui limites para sua atuação e os indivíduos possuem deveres perante esse Estado, os quais, em tese, lhes asseguraria direitos e garantias fundamentais; a partir desse entendimento, que é favorável para estreitar a relação entre Estado e Sociedade, há o pressuposto de que o cidadão também será capaz de compreender sobre as limitações do poder de tributar e sobre os princípios da transparência, controle e justiça social e fiscal (BRASIL, 2014, p. 23-24).

A Educação Fiscal deve tratar da compreensão sobre Estado, suas origens, seus propósitos e da importância do controle da sociedade sobre o gasto público, através da participação de cada cidadão, fortalecendo a democracia (BRASIL, 2014a, p. 34).

Importante ressaltar que a Educação Fiscal e o próprio PNEF são ferramentas que estimulam a participação popular, conseqüentemente, a construção da cidadania; assim, se de um lado todos têm o dever de pagar impostos, de outro os mesmos têm o direito de decidir sobre onde e de que forma o gasto será alocado.

Considerando-se as dimensões continentais de um País tão permeado de especificidades regionais, é possível imaginar as dificuldades em estabelecer prioridades na destinação dos recursos arrecadados. Daí a importância dos conceitos de Controle, Transparência e Participação Social, fundamentos do PNEF, os quais devem se complementar de forma a proporcionar o aperfeiçoamento da gestão dos recursos públicos (BRASIL, 2017).

2 PERCURSO METODOLÓGICO

Esse artigo foi desenvolvido a partir de pesquisa bibliográfica. Abordou o tema de forma interdisciplinar, baseado em sua maior parte, nos cadernos pedagógicos da Escola de Administração Fazendária, Coordenadora do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), nos documentos

⁶ SILVA (1988, p. 20) afirma que “o Estado Democrático se funda no princípio da soberania popular que impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, como veremos, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio da evolução do Estado Democrático, mas não o seu completo desenvolvimento”.

oficiais do PNEF, os quais podem ser consultados através do *site* oficial do Programa, nas normas constitucionais e, nas legislações vigentes.

Segundo Gil (2008, p. 50),

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

Para Marconi *et al.* (2003, p. 158), “A pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema”.

Além de livros, foram pesquisados também, artigos sobre os principais conceitos, por meio da internet, plataformas Google Acadêmico, SCIELO (*Scientific Electronic Library Online*) e CAPES; quanto às legislações, as consultas foram feitas a partir das plataformas de Governo, tais como Planalto, ESAF, Secretarias de Fazenda.

3 DISCUSSÕES/ANÁLISE CRÍTICA

A Educação Fiscal “é o processo que visa à construção de uma consciência voltada ao exercício da cidadania, objetivando e propiciando a participação do cidadão no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado”. (BRASIL, 2017)

Segundo Documento Base PNEF, a Educação Fiscal apoia suas ações em dois fundamentos: conscientização sobre tributo e exercício da cidadania. Tais fundamentos pressupõem outros valores/princípios, tais como, direitos, deveres e obrigações; participação e democracia; transparência, controle e responsabilidade (BRASIL, 2017).

Essas considerações revelam a proeminente relação dos objetivos do PNEF com o texto constitucional, pois visam afetar o indivíduo quanto à sua atuação no intuito de assegurar que o Estado cumpra os dispositivos constitucionais, e assim, fazer efetivar valores tais como respeito, igualdade, desenvolvimento, justiça e bem-estar comum.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

[...]

Art. 3º 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 (BRASIL, 1988).

O art. 1º da Constituição (BRASIL, 1988) é um artigo com numerosas informações, porém, uma análise importante é quanto à Soberania Popular, expressa através do Parágrafo Único: “Todo poder emana do povo [...]”. O povo é titular do poder, e pode exercê-lo, indiretamente através de seus representantes eleitos, ou diretamente, como por exemplo, de acordo com o art. 14 (BRASIL, 1988), através de plebiscito, referendo ou iniciativa popular, direitos políticos que asseguram, além da soberania popular através do voto, a participação popular na tomada de decisão. A Lei 9.709, de 18 de novembro de 1998, regulamentou os institutos trazidos pelo art. 14 da Constituição Federal (1988):

Art. 2º Plebiscito e referendo são consultas formuladas ao povo para que delibere sobre matéria de acentuada relevância, de natureza constitucional, legislativa ou administrativa.

§ 1º O plebiscito é convocado com anterioridade a ato legislativo ou administrativo, cabendo ao povo, pelo voto, aprovar ou denegar o que lhe tenha sido submetido.

§ 2º O referendo é convocado com posterioridade a ato legislativo ou administrativo, cumprindo ao povo a respectiva ratificação ou rejeição.

[...]

Art. 13. A iniciativa popular consiste na apresentação de projeto de lei à Câmara dos Deputados, subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles.

Uma segunda análise, não menos importante, é quanto à República estar constituída sob a forma de Estado Democrático de Direito. Ao considerar os elementos de um Estado Soberano (Poder Político Soberano, Povo, Território e Governo), o Estado Democrático de Direito pode ser entendido como um Estado, juridicamente organizado e, submetido à vontade do povo; ou seja, os indivíduos estão submetidos a um Estado organizado onde as normas legais vigentes estabelecem critérios de tratamento igual para indivíduos que estejam em igual situação e cuja participação do cidadão é fundamental (BRASIL, 2014a, p. 31).

A definição de Diaz (1978, p. 120) permite melhor compreensão sobre Estado Democrático de Direito:

Enfim, é o Estado Democrático de Direito que se apresenta como organização político-estatal possibilitadora de uma legalidade legítima, que se funda nos direitos fundamentais criados soberanamente pelo próprio povo, destinatário e co-autor da ordem jurídica. É nesse Estado que a autonomia política atua contra a arbitrariedade de um poder mediante sua domesticação pelo jurídico.

A partir da análise dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, elencados no art. 3º da Constituição, compreende-se que a Educação Fiscal tem papel fundamental na consecução desses objetivos: esclarecer os cidadãos sobre o dever fundamental de pagar tributos e a sua necessidade para construção e manutenção de um Estado. Não há como vislumbrar o alcance desses objetivos sem a instituição dos tributos. Nessa perspectiva, a Educação Fiscal traz na concepção de tributo a principal fonte capaz de tornar possível a realização desses objetivos, que em sua essência, são desenvolvimento, igualdade e justiça, através da solidariedade. (BRASIL, 2014a, p. 9-10)

O processo de educação pressupõe a mudança de comportamento. Espera-se que a disseminação dos conceitos trazidos pela Educação Fiscal possa influenciar o comportamento dos indivíduos, tanto com relação ao cumprimento de suas obrigações fiscais quanto na fiscalização da destinação dos recursos públicos. Nessa perspectiva, é essencial a compreensão dos conceitos de tributo e arrecadação tributária, instrumentos dos quais o Estado dispõe para captação de recursos que devem retornar para sociedade na forma de prestação de serviços e bens; assim como a abordagem sobre os crimes contra a ordem tributária (BRASIL, 2017).

A Educação Fiscal também engloba saberes sobre prestação de contas (*accountability*), orçamento público, participação social e Administração Pública, pois é através de suas instituições/órgãos que os bens e serviços se concretizam (BRASIL, 2014a; BRASIL, 2017).

3.1 A ORIGEM DOS RECURSOS PÚBLICOS: TRIBUTO E CONCEITOS ADJACENTES

O Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, define em seu art. 3º que tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966).

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), art. 5º, as espécies tributárias são Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria. A Constituição Federal de 1988 trouxe mais duas

espécies que possuem a mesma natureza dos tributos, a saber, são elas: Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais (BRASIL, 2014c, p. 28).

Segundo Gonçalves (2008), “o tributo é algo inerente e essencial à construção da vida em sociedade e, por isso, ele guarda relação direta com o cotidiano das pessoas” e, a Educação Fiscal é um tema que deve ser tratado nas escolas e na comunidade porque seus conceitos favorecem na construção da cidadania.

A arrecadação tributária, compreendida como receitas provenientes da cobrança de tributos e contribuições do patrimônio dos particulares, constitui a principal fonte de recursos sustentáveis para a existência do Estado contemporâneo sendo através dela que o Estado financia suas atividades (BRASIL, 2014c, p. 9).

Segundo Nabais (2005), o Estado que se alicerça na espécie tributária do imposto como principal meio para realização de sua razão de ser, ou seja, materializar o princípio da dignidade da pessoa humana, é denominado Estado Fiscal. Ressalte-se que, ao contrário das outras espécies já mencionadas, o imposto não é vinculado a uma atividade estatal específica. A partir dessa concepção, o Brasil é considerado Estado Fiscal.

O Brasil, como Estado Fiscal, encontrando na receita dos impostos seu principal suporte financeiro para garantir o cumprimento dos seus objetivos fundamentais, pauta-se no art. 167 da CF (1988), inciso 4º, que vedou expressamente a vinculação da receita dos impostos. De acordo com o art. 16 do CTN, impostos são tributos que não pressupõem imediata atividade estatal em contrapartida, o que justifica a vedação constitucional quanto à sua vinculação.

No modelo de Estado Fiscal, este deve prestar serviços e satisfazer necessidades públicas. O termo fiscal se relaciona com a necessidade de ser funcional pela arrecadação para garantir os direitos sociais. Para tanto, precisa de fonte segura e permanente de recursos, oriundos principalmente da receita dos impostos cobrados dos cidadãos. O caráter continuado desta fonte se explica pela igual característica da perenidade dos deveres constitucionalmente instituídos ao Estado para com o cidadão. Assim, os contributos dos cidadãos também devem ser permanentes. Importante diferenciar aqui o Estado Fiscal de outro modelo chamado Tributário, no qual o mesmo se vale de taxas e contribuições bilaterais ou contraprestacionais para se financiar (LEAL, 2013).

Segundo o Documento Base PNEF (BRASIL, 2017), a Educação Fiscal também trabalha conceitos relacionados aos chamados crimes contra a ordem tributária (sonegação, contrabando, descaminho, pirataria) e aborda a importância de prevenir e combater esses ilícitos, que prejudicam o Estado, quando da realização dos deveres de cunho prestacionais, e a sociedade que demanda por serviços públicos de qualidade.

A ESAF (BRASIL, 2014), de forma simples e didática, conceituou sonegação fiscal como “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a informação que deveria ser prestada à Autoridade Tributária, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos”;

Segundo a ESAF (BRASIL, 2014), “contrabando é o comércio internacional de mercadorias proibidas por lei. É o caso de drogas, armas, medicamentos e outros produtos que sejam ilícitos”. O descaminho é uma “espécie de fraude fiscal” que consiste na recusa de pagamento, total ou parcial, das obrigações ou impostos devidos em função da entrada, saída ou consumo de gêneros que não são proibidos. Esses dois crimes estão previstos no art. 334 do Código Penal (Decreto-lei 2.848/1940), com redação dada pela Lei 13.008/2014.

A contrafação é comumente conhecida como falsificação, enquanto que a pirataria tem relação com a reprodução abusiva ou não autorizada pelo proprietário da obra para fins de comércio. Esses crimes, além de atentarem contra os direitos de propriedade - que não se configura objeto desse estudo, comprometem o desenvolvimento econômico de um Estado (fuga de investidores motivada pela concorrência desleal), a criação de empregos (falta de estímulo para a indústria nacional), a segurança nacional (possível financiamento de atividades internacionais ilícitas, como terrorismo e tráfico de drogas) e a saúde pública (comercialização de produtos feitos a partir de substâncias sem certificação, comprovação ou controle de qualidade) (BRASIL, 2014, p. 45).

Acredita-se que cultura de sonegação ou de inadimplemento das obrigações tributárias possa ter origens variadas, tais como complexidade do sistema fiscal (excesso de legislação ou falta de integração entre sistemas dos entes tributantes), equidade fiscal (capacidade contributiva, justiça e oferta de serviços públicos de qualidade), moral tributária (confiança, transparência e responsabilidade com os gastos públicos). Porém, essa indiferença com a qual é percebida a sonegação fiscal pode ser atribuída, também, à instabilidade política e institucional, à qualidade de governação e a fatores histórico/cultural (PINTO; CRUZ; ABRUNHEIRO, 2014; CASSES, 2000).

Na abordagem histórica da prática de sonegação fiscal, cultura arraigada no brasileiro, Casses (2010) atribui a origem da repulsa em pagar impostos à submissão do Brasil à Coroa Portuguesa, época em que os impostos tinham caráter “extorsivo e arbitrário”, e não contribuíam para o desenvolvimento do Brasil, mas sim para o desenvolvimento de um outro Estado. O autor chama atenção para outro aspecto: que nos dias atuais, persiste nas estruturas fazendárias do Brasil (órgãos responsáveis por cobrar e administrar os tributos) uma negação de cunho patrimonialista,

segundo o autor, “como se o produto da arrecadação pertencesse ao Estado, como antes pertencia a Portugal”. (CASSES, 2010)

Nessa mesma perspectiva, Bordin (2002, apud GRZYBOVSKI; HAHN, 2006) ressaltam que na época em que o Brasil se submetia à Coroa Portuguesa, os primeiros servidores a serviço da Fazenda Portuguesa foram nomeados em 1534, quando os donatários das capitâneas hereditárias eram obrigados a dar, sob a forma de tributo, parte de sua produção a Portugal. As autoras atribuem a cultura de rejeição dos tributos ao histórico de colonização do Brasil, já que os colonizados pagavam tributos, mas não participavam da política de instituição dos mesmos, sequer usufruíam dos benefícios que eles deveriam proporcionar.

No tocante ao combate à sonegação, insta salientar que cada cidadão pode colaborar se fizer a sua parte, adotando a simples prática de exigir documentos fiscais, pois, além de assegurar-lhes os direitos do consumidor, reduz a oportunidade de evasão dos valores de tributos incidentes sobre as operações que lhes deram origem (BRASIL, 2014, p. 50).

Incumbe ainda abordar dois aspectos sobre a sonegação. O primeiro tem relação com a subversão dos princípios republicanos, tais como isonomia e solidariedade. O outro se refere à possibilidade de a sonegação acabar por onerar cidadãos que cumprem com o dever de pagar impostos, vez que o governo pode aumentar alíquotas visando o aumento da arrecadação tributária. A despeito dessas vertentes, a sociedade não repudia ou expressa qualquer rejeição ou desprezo por esse crime e, embora possa comprometer a busca por uma sociedade mais justa para todos, ela é tacitamente aceita e praticada justamente porque o Estado não supre as necessidades sociais e o nosso sistema fiscal não respeita o princípio da capacidade contributiva⁷ (PNEF; EUROSocial, 2017, p. 27).

Na contramão do discurso de combate aos crimes fiscais está a corrupção. Um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), divulgado em junho de 2017, chegou ao número de 29 dias trabalhados para pagar a corrupção. Segundo o IBPT, o cálculo foi feito a partir da análise do “resultado do Projeto Lupa nas Compras Públicas, que monitora todas as compras realizadas pelos órgãos governamentais federais, estaduais e municipais e cruza o valor pago pelos governos com o preço da mesma mercadoria ou serviço comprado pelas empresas”.

A partir de um conceito contemporâneo proposto por Filgueiras (2004, p. 144), “a corrupção é uma ação praticada por qualquer ator social visando à obtenção de vantagens pessoais – materiais ou imateriais – que contrarie as normas institucionalizadas do sistema político, legitimamente

⁷ Princípio da Capacidade Contributiva em Direito Tributário, materializado através de dispositivos constitucionais. O ônus tributário será de acordo com a expressão de sua capacidade de arcar com o ônus (renda, patrimônio, riqueza).

aceitas pela sociedade por meio de seus sistemas de solidariedade, tendo em vista os valores e a confiança dos cidadãos em função das estruturas de socialização das normas da comunidade política”. Segundo Mény (1996, apud Filgueiras, 2006), existem dois vieses sobre a corrupção: o primeiro está ligado ao viés jurídico, segundo o qual a corrupção é um delito tipificado como tal nas leis penais; o segundo é sociológico, em que alguns atores desviam-se dos imperativos éticos estruturados na sociedade.

A Organização Não Governamental (ONG) *Transparency International* (TI), criada em 1993 e, definida em seu *site* oficial como “um movimento global que compartilha uma visão: um mundo em que o governo, os negócios, a sociedade civil e a vida diária das pessoas são livres de corrupção”, conceitua corrupção como sendo “o abuso de poder confiado para ganhos privados. Pode ser classificada como grande, pequena ou mesquinha e, política, dependendo das quantias de dinheiro perdido e do setor onde ocorre”⁸. A ONG TI, segundo seu *site*, está presente em mais de 100 países e ressalta trabalhar no combate à corrupção, de forma independente e sem inclinação político-partidária, orientando a consciência coletiva para mudanças.

A ONG, servindo-se do chamado Índice de Percepção da Corrupção (*Corruption Perceptions Index* - CPI) - parametrizado a partir de uma escala 0-100 de pontuação, onde zero é altamente corrupto e cem equivale a muito limpo - divulgou um relatório em janeiro de 2017 no qual fica evidenciado que, no Brasil, a percepção da corrupção, em 2016, é classificada como Nível de Corrupção Muito Alta (0-50), alcançando 40 pontos e ocupando posição 79 entre os 176 países pesquisados. Segundo a mesma fonte, “o escore médio global é um número insignificante de 43, que indica corrupção endêmica no setor público de um país”, o que significa “impacto tangível da corrupção diariamente”. O Relatório de 2016 destaca que, mesmo que existam leis anticorrupção nesses países, elas são ineficazes; que as instituições públicas desses países são infrutíferas e dúbias; que as pessoas se deparam frequentemente com situações de extorsão ou suborno e, que o conluio entre políticos e empresas fomenta a exclusão social. (Índice de Percepção da Corrupção 2016 - TI)

Diante desses dados sobre corrupção no Brasil, não há como ignorar a comparação com os dados sobre o montante de tributos que se arrecada no Sistema Tributário Brasileiro. Em 2015, a Receita Federal do Brasil divulgou um relatório comparativo sobre a Carga Tributária no Brasil, a partir de dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em que ficou evidenciado que o Brasil, em 2014, ocupava a 20ª posição entre os países onde mais se

⁸ Disponível em: <https://www.transparency.org/>, utilizou-se a tradução proposta pelo *google* assim como a leitura da página original em inglês no intuito de captar o melhor sentido das informações.

arrecadava tributos em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), atrás de notáveis economias como Alemanha, Suécia, Áustria, Dinamarca e Noruega. Em 2017, O IBPT divulgou estudo demonstrando que o brasileiro trabalhou 153 dias para pagar tributos (AMARAL *et al.*, 2017), 8ª posição no *ranking* de trinta países onde mais se trabalha para pagar tributos, dentre os quais figuram os 28 países com maiores Índices de Desenvolvimento Humano (IDH), sendo que, no *ranking* do IDH, o Brasil ocupa a posição 75, posição que lhe dá *status* de “País em Desenvolvimento”, atrás dos vizinhos Argentina, Chile e Uruguai, de acordo com dados do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).⁹

3.2 GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS: TRANSPARÊNCIA, CONTROLE, PARTICIPAÇÃO SOCIAL E ORÇAMENTO

Segundo Buffon e Jacob (2016, p. 107),

... a concepção contemporânea de cidadania não pode implicar a existência de cidadãos que, de uma forma pouco altruísta, reclamem para si o máximo de direitos e, em contrapartida, neguem-se a contribuir com a sua parcela de esforços para que tais direitos viabilizem-se num plano fático.

A partir dessa premissa, identifica-se a solidariedade no cumprimento dos deveres. A participação social é uma das parcelas de contribuição para a concretização dos direitos.

A democracia na qual se constituiu o Brasil, expressa no art. 1º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), é reforçada em seu parágrafo único, onde a mesma incutiu ao povo a titularidade do poder, que poderá ser exercido por meio de representantes eleitos (democracia representativa) ou diretamente (democracia participativa).

O conceito de cidadania está intimamente ligado ao de democracia. Segundo Silva (2005, p. 345) cidadania “qualifica os participantes da vida do Estado, é atributo das pessoas integradas na sociedade estatal, atributo político decorrente do direito de participar no governo e direito de ser ouvido pela representação política”. Gadotti (1998, p.20) define cidadania como “consciência de direitos e deveres no exercício da democracia”.

Meirelles (1996, apud CONTI; CARVALHO, 2011, p. 202) destaca o conceito de controle da seguinte forma: “controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de

⁹ Disponível em: <http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html> Ranking IDH Global 2014.

outro”. Quanto aos tipos de controle que incidem sobre a Administração Pública, eles são classificados como Institucional,¹⁰ que não é objeto desse estudo, e o Social (a partir de iniciativas do ente público ou da sociedade).

Segundo a ESAF (BRASIL, 2014d, p. 52) “controlar é examinar se uma ação foi realizada conforme o previsto, sem desvios, atendendo à finalidade, observando a legislação e os princípios básicos aplicáveis”. Os conceitos de controle e participação social são inerentes um ao outro, pois é através da participação na gestão pública que o cidadão exerce o controle, verificando se a destinação do produto do pagamento dos tributos está sendo destinada para atender aos fins a que se propõe em um Estado Democrático de Direito, o bem comum, contando com mecanismos para participação no processo de planejamento, acompanhamento, intervenção, fiscalização e avaliação das políticas públicas (BRASIL, 2014a, p. 53).

Observe-se também que não há como participar ou controlar sem transparência. A transparência é o elemento essencial (pressuposto) a participação social e controle. Na Constituição Federal de 1988 e na legislação vigente, há dispositivos diversos que demonstram que tais conceitos se relacionam. A Constituição Federal (BRASIL, 1988), por exemplo, contemplou no art. 5º, inc. XXXIII a transparência; tal dispositivo foi regulamentado pela Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011 - Lei de Acesso à Informação - LAI (BRASIL, 2011). Outro a se destacar no texto constitucional é o caput do art. 37 o princípio explícito da publicidade na Administração pública; o parágrafo 3º do art. 37 expressa perfeitamente a relação entre os conceitos participação na administração (democracia e cidadania), reclamação (controle), acesso a registros e informações sobre atos (controle e transparência), representação contra o exercício negligente ou abusivo (controle).

Art. 5º. [...]

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

¹⁰ O Controle Institucional/Estatal é classificado como Interno ou Externo - expressamente definidos na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1998). Segundo Conti e Carvalho (2001), essa é a classificação “consagrada na doutrina e na organização do sistema de fiscalização da maioria dos Estados” e leva em consideração a posição do órgão controlador em relação àquele que é controlado.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. [...]

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: [...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: [...]

de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública (BRASIL, 1988).

Outro exemplo que evidencia a relação entre os conceitos de transparência, controle e participação social é a Lei Complementar 101, de 04 de maio 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000). A LRF assegura, em seu art.1º, § 1º, gestão fiscal transparente e, em seu art. 48, qualifica os instrumentos de transparência da gestão fiscal, entre os quais se destacam as prestações de contas¹¹ (*accountability*)¹² e o respectivo parecer prévio (controle interno).

Art.1º. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas

[...]

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.

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

¹¹ A prestação de contas também é contemplada na Constituição Federal de 1988, em seu art. 70, parágrafo único: “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária”.

¹² “Buscando uma síntese, *accountability* encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento desta diretiva” (PINHO; SACRAMENTO, 2009, p. 1348).

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A (BRASIL, 2000).

Vale observar com mais atenção que o art. 48 da LRF destacou o incentivo à participação popular, através de audiências públicas, por exemplo, no processo de elaboração dos Planos Plurianuais, Leis de Diretrizes Orçamentárias e Leis Orçamentárias Anuais, conhecidos como instrumentos de gestão dos recursos públicos. Esse artigo também consagrou a transparência determinando a disponibilização em tempo real, para acesso público (controle), das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira e a prestação de contas (responsabilidade).

é fundamental, para toda a coletividade, que ocorra a participação dos cidadãos e da sociedade organizada, não só nas fases de elaboração do Orçamento, a partir do seu planejamento, como também no controle sobre o gasto público, pelo monitoramento permanente das ações governamentais (BRASIL, 2014a).

Enfim, a transparência norteia as ações de controle e participação social. A Constituição Federal e a legislação brasileira contemplam vários mecanismos que asseguram o controle e participação social. Nesse contexto a Educação Fiscal e o Programa Nacional de Educação Fiscal são os meios capazes de sensibilizar o cidadão para o exercício da cidadania. O exercício da cidadania predispõe o planejamento e controle dos recursos advindos do pagamento solidário dos tributos, através do acompanhamento e fiscalização do orçamento quanto ao atendimento da finalidade pública: o bem comum. (ESAF, 2014)

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece no art. 74 §2º que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”. Esse é mais um mecanismo que assegura a participação por parte da sociedade, principalmente no tocante à fiscalização e execução orçamentária.

Outros dispositivos asseguram o exercício da cidadania, a saber, audiências públicas; canais para acolhimento de denúncias, como a Ouvidoria Geral a União; denúncia ao Ministério Público, “órgão incumbido da defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis”.

Apesar dos vários dispositivos legais que asseguram a transparência, o controle e a participação social, o brasileiro ainda não é consciente da importância de cumprir com esses deveres-direitos. Segundo a CGU, a transparência por si só não é suficiente para que o cidadão

brasileiro exerça o controle social e que há necessidade de mobilização social para conscientizá-lo sobre a importância do mesmo (BRASIL, 2008, p. 61).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Bobbio (2004), em sua obra *A Era dos Direitos*, houve um predomínio do discurso sobre os direitos do homem, após o final da Segunda Guerra Mundial, quer seja pela universalização, quer seja pela multiplicação com uma sucessão de documentos que surgiram a partir da Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 10 de dezembro de 1948. Tal fenômeno (enaltecimento exacerbado dos direitos) se deu por alguns motivos básicos tais como o aumento de bens, o aumento de sujeitos e as especificidades do homem enquanto criança, doente ou velho, por exemplo, e, já no contexto histórico, uma reação a períodos anteriores à Guerra, e também anteriores à Revolução Francesa, nos quais os deveres sempre predominavam sobre os direitos como nos regimes Absolutistas e no Despotismo, em que não há direitos (BOBBIO, 2004, p.33-34).

No que se refere à garantia dos direitos sociais é necessária maior atuação do Estado para que sejam efetivados, de modo que a manutenção do Estado e o financiamento das políticas sociais voltadas para o desenvolvimento e para o bem comum perpassam pelo dever fundamental de pagar tributos, tornando o produto da arrecadação tributária essencial para assegurar tais direitos.

O artigo tenta demonstrar que a Educação Fiscal tem em seu cerne o estudo do tributo conduzido para a sensibilização acerca de sua função social. Que a arrecadação tributária é importante para o alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º da Constituição Federal do Brasil de 1988), mas que tão importante quanto o cumprimento do dever fundamental de pagar de tributos é a participação na elaboração de políticas públicas, monitoramento e fiscalização dos recursos quanto a sua destinação à promoção do bem comum.

A partir da concepção de que o Brasil foi constituído na forma de Estado Democrático de Direito, que tem no tributo o seu suporte para atingir a finalidade de promover o bem de todos, visando primordialmente reduzir as desigualdades e redistribuir as riquezas (justiça social), os conceitos trazidos pela Educação Fiscal são voltados ao pleno exercício da cidadania, onde o cidadão perceba que ele não é titular de direitos somente, mas que esses direitos são precedidos de deveres.

A partir desse aprendizado, o cidadão será capaz de compreender que os crimes contra a ordem tributária ferem o princípio da solidariedade, ameaçam o desenvolvimento nacional e o alcance da tão sonhada justiça social; e que cabe a Administração Pública formular mecanismos que

visem reduzir tais crimes. Contudo, cada indivíduo pode fazer a sua parte, como por exemplo, solicitando a nota fiscal quando da compra de um produto ou, não adquirindo mercadorias que suspeite serem falsificadas.

Tão importante quanto a adoção de medidas que reprimam os crimes contra a ordem tributária é o efetivo combate à corrupção com conseqüente punição de quem a pratica. Em ambos os casos, crimes contra ordem tributária ou corrupção, o indivíduo enriquece de forma ilícita: um deixa de cumprir a parte solidária referente ao dever de pagar tributos; outro recebe vantagem ilícita com finalidade de beneficiar um pequeno grupo em detrimento de toda sociedade.

Os prejuízos advindos da prática da corrupção têm impactos na economia porque oneram os cofres públicos, como por exemplo, com preços de obras e serviços contratados pela Administração Pública bem acima dos preços praticados na Administração Privada. Ambos representam “lesão aos cofres públicos” e corroem os valores de uma democracia. Observa-se que quem paga a conta da corrupção e dos crimes contra a ordem tributária é o cidadão, que além de arcar com ônus de aumento de alíquotas de tributos, não vê prosperidade ou desenvolvimento da nação, além de não usufruir dos serviços públicos dos quais necessita.

Quanto à qualidade da democracia, a corrupção, ao produzir exclusão política, retira da cidadania sua autoridade, tendo em vista relações de poder que enfraquecem o império da lei. Quanto à qualidade do governo, a corrupção afeta a eficiência das políticas públicas, provocando vieses na alocação de bens públicos e uma distribuição injusta dos recursos da sociedade. O resultado é que a corrupção, ao enfraquecer os governos, possibilita a manutenção da pobreza e da miséria e de fortes desigualdades sociais (FILGUEIRAS, 2014).

Considerando o cenário de falta de credibilidade nos políticos brasileiros, nas instituições brasileiras e seus respectivos servidores, há consenso sobre a necessidade imediata de mudanças no comportamento da sociedade, dos indivíduos - em quaisquer papéis que eles desempenhem ou possam desempenhar. A Educação Fiscal é um aprendizado que pode proporcionar uma mudança na realidade do Brasil, vez que a partir da sensibilização acerca dos seus conceitos e o desenvolvimento da cultura de cidadania, espera-se que haja não só a redução de crimes fiscais, mas também da prática do crime de corrupção.

Fato é que a corrupção representa um entrave visível à efetivação da Educação Fiscal, porquanto prejudica a aceitação do pagamento do tributo, essencial elemento da cidadania. Então a corrupção deve ser punida com mais rigor que os crimes contra a ordem tributária, já que os agentes que a praticam refletem a imagem de um Estado injusto onde uma classe política enriquece, enquanto fornece serviços públicos, precários e insuficientes, para a sociedade.

Seria acertado apostar nos servidores públicos efetivos como agente fundamental para reconstruir a fé no Estado, e nos objetivos fundamentais deste, pois os servidores públicos materializam a relação entre o Estado e a Sociedade.

5 REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L. D. et al. **Estudos sobre os dias trabalhados em 2017**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2587/ESTUDOSOBREOSDIAS TRABALHADOS PARAPAGARIMPOSTODE2017.pdf>>. Acesso em: 15 nov 2017.

BOBBIO, N. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1998. Disponível em: <Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 02 jun 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 out. 2017.

_____. BIBLIOGRAPHY \l 1046 . **Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF (Documento Base)**. 3. ed. Brasília: Escola de Administração Fazendária - ESAF, 2017.

_____. Portaria Interministerial nº 413, de 31 de dezembro de 2002. Define competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, 02 jan. 2003. Disponível em: <http://www.educacao.pr.gov.br/arquivos/File/portarias/portaria4132002.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2017.

_____. **Revista da CGU**. Brasília: CGU, 2008.

_____. Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de mai. 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de jan. 1991. 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 07 nov. 2017.

_____. **Educação fiscal no contexto social / Programa Nacional de Educação Fiscal**. 5. ed. Brasília: Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária-ESAF, 2014a.

_____. **Relação estado-sociedade / Programa Nacional de Educação Fiscal**. Brasília: Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária - ESAP, 2014b.

_____. **Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal**. 5. ed. Brasília: Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária - ESAF, 2014c.

_____. **Gestão democrática dos recursos públicos / Programa Nacional de Educação Fiscal**. Brasília: Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária - ESAP, 2014c.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 04 mai. 2000. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 27 nov. 2017.

_____. Lei nº 9.709, de 18 de novembro de 1998. Regulamenta a execução do disposto nos incisos I, II e III do art. 14 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19709.htm>. Acesso em: 23 nov 2017.

BUFFON, M. Cidadania fiscal: o dever fundamental de pagar tributos e os direitos fundamentais. In: NETO, A. T.; MACHADO, S. M. O. **15 anos do programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará**: memória e perspectivas. Fortaleza: Fundação Sintaf, 2014. p. 166-187.

BUFFON, M.; JACOB, L. R. O dever fundamental de pagar tributos: uma exigência de cidadania fiscal para a realização dos direitos fundamentais. In: FEITOSA, R. J.; SOUZA, R. J. L. R. D.; ELJASKEVICIUTE, A. M. **Direito Tributário e Financeiro I**: V Encontro Internacional do CONPEDI Montevideu – Uruguai. Montevideu: 2016. p. 97-117. Disponível em:
<<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/9105o6b2/e0t8aw62/2V20u42gT9Wjb4Zz.pdf>>. Acesso em: 28 nov. 2017.

CASSES, R. F. O estado fiscal na era da cidadania fiscal. **Âmbito Jurídico**, n. 74, 2000. s.p. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7363&revista_caderno=26>. Acesso em: 25 ago 2017.

CONTI, J. M.; CARVALHO, A. C. O controle interno na administração pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. **Teorias e estudos científicos**. Seção Especial, 8, n. 37, 2011. 201-220. Disponível em:
<<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1845>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

DIAZ, E. **Legalidad- legitimidade en el socialismo democrático**. Espanha: Civitas S. A., 1978.

FILGUEIRAS, F. D. B. **A corrupção no Brasil e as instituições políticas**. 2006. Disponível em: <<http://www.ecsbdefesa.com.br/fts/ACBIP.pdf>>. Acesso em: 12 nov 2017.

_____. Notas críticas sobre o conceito de corrupção : um debate com juristas, sociólogos e economistas. **Revista de informação legislativa**, 41, n. 164, 2004. 125-148. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/1011>>. Acesso em: 05 nov 2017.

_____. **Corrupção, democracia e legitimidade**. Belo Horizonte: UFMG, 2008a.

_____. **Os protestos, a corrupção e a democracia no Brasil**. 2014. Disponível em: <<https://qualidadedemocracia.com.br/os-protestos-a-corrup%C3%A7%C3%A3o-e-a-democracia-no-brasil-9f377d9e2cad>>. Acesso em: 23 nov 2017.

FILHO, J. D. S. C. **Manual de direito administrativo I**. São Paulo: Atlas, 2014.

GADOTTI, M. Projeto Político Pedagógico da Escola Cidadã. In: MEC **Salto para o futuro: Construindo a Escola Cidadã - Projeto Pedagógico**. Brasília: Ministério da Educação e do Desporto, 1998.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, E. C. **Cid Legal: programa de Educação Fiscal (Informativo nº 12, agosto/ setembro)**. 2008. Disponível em: <<http://www.santamaria.rs.gov.br/educacaofiscal/>>. Acesso em: 14 set 2017.

GRZYBOVSKI, D.; HAHN, T. G. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública - RAP**, 40, n. 5, 2006. 841-64. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6861/5434>>. Acesso em: 21 out. 2017.

LEAL, M. F. **O Dever fundamental de pagar impostos como corolário do dever de solidariedade**. 2013. Disponível em: <<https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/111748489/o-dever-fundamental-de-pagar-impostos-como-corolario-do-dever-de-solidariedade>>. Acesso em: 23 nov 2017.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS., E. M. **Fundamentos de metodologia científica I**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NABAIS, J. C. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: _____ **Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

BIBLIOGRAPHY \ 1046 PNEF; EUROSOCIAL. **Curso EAD. Tributação, Orçamento e Coesão Social - Módulo 1.** 2017.

PINHO, J. A. G. D.; SACRAMENTO., A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública - RAP- FGV**, 43, n. 6, 2009. 1343-1368. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewFile/6898/5471>>. Acesso em: 15 nov 2017.

PINTO, C.; CRUZ, S. R.; ABRUNHEIRO, L. O comportamento fiscal dos contribuintes: revisão da literatura. **Estudos do ISCA: Instituto Superior de Contabilidade e Administração**, n. 10, 2014. 1-14. Disponível em: <<http://revistas.ua.pt/index.php/estudosdoisca/article/view/3108/2876>>. Acesso em: 26 ago 2017.

RENNÓ, L. R. et al. **Legitimidade e qualidade da democracia no Brasil: Uma visão da cidadania.** 1. ed. São Paulo: Intermeios, v. 1, 2011.

SILVA, J. A. D. O estado democrático de direito. **Revista de Direito Administrativo- FGV**, 1988. 15-24. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45920/44126>>. Acesso em: 12 out 2017.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** São Paulo: Malheiros, 2005.