

*Coordenadores*

*Carlos Alexandre de Azevedo Campos*

*Gustavo da Gama Vital de Oliveira*

*Marco Antonio Ferreira Macedo*

A presente obra coletiva foi organizada com o objetivo de prestar homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. O seu legado permanece vivo na organização social, na sua atuação como professor em 2018, para homenagear os 25 anos da PPGD, e nas suas contribuições para o mundo da homenagem.

# DIREITOS FUNDAMENTAIS E ESTADO FISCAL

*Estudos em homenagem ao Professor  
RICARDO LOBO TORRES*

**Realização:**



**BABDF**  
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA  
DE DIREITO FINANCEIRO

2019

 EDITORA  
*Jus*PODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

# Educação Fiscal:

## O que os tributaristas têm a ver com isso?

Marciano Seabra de Godoi<sup>1</sup>

Elisângela Inês Oliveira Silva de Rezende<sup>2</sup>

**Sumário:** 1. Introdução. 2. A Teoria da Educação Tributária formulada por Fernando Sainz de Bujanda. 2.1. Conceito de educação tributária e os riscos do “psicologismo fiscal”. 2.2. O enfoque pedagógico e seus objetivos. 2.3. Os métodos da educação tributária. 2.4. Política de informação tributária. 2.5. Resultados esperados da educação tributária. 2.6. Estado da educação tributária na Espanha da época. 3. Por que os cientistas do direito tributário devem estudar o tema da educação fiscal? 4. Programas nacionais de educação fiscal desenvolvidos no mundo contemporâneo. 4.1. América do Norte. 4.2. Europa. 4.3. Oceania e Ásia. 4.4. África. 4.5. América Latina. 4.6. Programas de cooperação internacional. 5. O Programa Nacional de Educação Fiscal brasileiro. 5.1. Histórico. 5.2. Ações atuais do PNEF e respectivos recursos orçamentários. 5.3. A educação fiscal nas universidades. 6. Conclusão

### 1. INTRODUÇÃO

O tributarista brasileiro, dedicado a estudos acadêmicos e/ou à prática advocatícia ou contábil, está bastante familiarizado com dezenas de siglas e abreviaturas (CIDE, IRRF, CSLL, SAT, PIS, COFINS, CARF, etc.), mas muito provavelmente não faz a menor ideia do que significa a sigla PNEF.

O problema investigado no presente estudo é: como explicar a ignorância da ciência do direito tributário em relação ao Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) brasileiro, que existe há 20 anos e só desperta curiosidade e análises científicas nos economistas, contadores, sociólogos e demais cientistas sociais? Seria realmente um tema alheio ao real objeto e aos legítimos interesses da ciência do direito tributário ou se trata de uma omissão que revela o quanto descomprometida socialmente é a ciência oficial do direito tributário?

Para analisar o problema, será tomada como marco a teoria da educação tributária construída por Fernando Sainz de Bujanda, elo jurista responsável

<sup>1</sup> Doutor (Universidade Complutense de Madrid) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário, com pós-doutorado (bolsa CAPES) na Universidade Autônoma de Madrid. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi). Advogado.

<sup>2</sup> Mestranda em Direito Público PUC Minas (bolsa CAPES). Especialista em Direito Tributário (Faculdades Milton Campos). Especialista em Direito de Empresa (PUC Minas). Advogada.

pela autonomia científica e consolidação institucional da ciência do direito financeiro e tributário na Espanha. A partir desse marco teórico, será analisado o perfil atual da ciência do direito tributário brasileiro em busca de uma resposta para o seu total desinteresse pelo tema da educação fiscal.

Numa segunda parte do trabalho, serão estudados os programas nacionais de educação fiscal atualmente existentes no mundo, bem como, com especial ênfase, o programa brasileiro, em suas diversas facetas.

Espera-se com o presente trabalho despertar o adormecido interesse da academia tributária pelo problema da educação fiscal e sua relação com a justiça na imposição e cobrança de tributos, abrindo caminho para uma nova linha de pesquisa sobre essa temática.

## 2. A TEORIA DA EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA FORMULADA POR FERNANDO SAINZ DE BUJANDA

O professor espanhol Fernando Sainz de Bujanda (1915-1999), precursor e principal sistematizador da ciência do direito financeiro e tributário na Espanha, reservou em sua vasta obra um espaço privilegiado para estudar o tema da educação tributária. A este tema o professor de Madri dedicou dois capítulos do volume III<sup>3</sup> e dois capítulos do volume V<sup>4</sup> de sua obra *Hacienda y Derecho*. No volume I de sua obra posterior *Sistema de Derecho Financiero*, o autor voltou a tratar do tema<sup>5</sup>.

De tudo o que escreveu sobre o assunto, a parte mais significativa é a Teoria da Educação Tributária desenvolvida pelo autor nos capítulos II e III do volume V de sua obra *Hacienda y Derecho*<sup>6</sup>. Vejamos, em linhas gerais, em que consiste esta teoria.

### 2.1. Conceito de educação tributária e os riscos do “psicologismo fiscal”

O tema da educação tributária atraiu por muitos anos a atenção de Sainz de Bujanda, conforme é reconhecido pelo próprio autor, que considera equivocada a postura tradicional do professor universitário *especialista* que pensa ser uma perda de tempo o estudo de questões pedagógicas e somente se interessa sobre assuntos relativos a seu campo e sua temática de estudo e especialização. O que moveu a curiosidade e o esforço intelectual do autor foi a convicção de que “educação e justiça tributária mal podem caminhar divorciadas”<sup>7</sup>.

3 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, 1965. O conteúdo do capítulo II dessa obra também foi publicado separadamente – SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes*, Madrid: Prensa Española, 1965.

4 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967.

5 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero*, vol. I, Madrid: Facultad de Derecho da la Universidad Complutense, 1977.

6 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967, p. 71-261.

7 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967, p. 82.

Sua teoria da educação tributária é, portanto, o fruto de um longo período de indagações e estudos sobre tal relação entre educação e justiça tributária.

A educação tributária é, antes de tudo, educação, um processo lento voltado a desenvolver, formar e modificar seres humanos, desenvolvendo e aperfeiçoando suas potencialidades. Neste sentido, a educação tributária é parte da pedagogia e não da ciência das finanças ou do direito tributário. O que ocorre é que a ciência das finanças e o direito financeiro e tributário dependem da educação tributária para efetivamente atingir seus objetivos globais, daí a necessidade de um constante diálogo entre essas disciplinas científicas. O que o autor propõe é um diálogo ou troca de experiências e visões entre as ciências que estudam/explicam (de um ponto de vista econômico ou psicológico) o comportamento efetivo do contribuinte, a ciência da pedagogia (aplicada ao campo financeiro-tributário) e a própria ciência do direito:

(...) O fenômeno tributário não pode encastelar-se, como esterilmente se pretendeu tantas vezes, em uma só ciência. A consideração do problema educativo vem agora nos mostrar que se o tributo é objeto de estudo no campo da ciência econômica, jurídica ou sociológica – para indicar somente os exemplos mais representativos – também o é no âmbito da ciência pedagógica.<sup>8</sup>

Um conceito fundamental para compreender a teoria da educação tributária de Sainz de Bujanda é o que o autor chama de “psicologismo fiscal”. Com esta expressão, o autor descreve a política fiscal em que a administração tributária (como na Espanha da época) usa os conhecimentos sobre a psicologia que move/explica as atitudes e comportamentos ilícitos dos contribuintes para moldar regras de tributação que, deixando intocados ou mesmo se aliançando aos vícios comportamentais dos contribuintes, logram garantir um nível de arrecadação tributária satisfatório para a conjuntura do curto prazo.

Toda a teoria de Sainz de Bujanda se dirige contra essa estratégia do psicologismo fiscal, que, segundo o autor, desrespeita o princípio da dignidade humana, destroi a noção de responsabilidade/solidariedade fiscal e é incapaz de, no médio e longo prazo, garantir o equilíbrio orçamentário da atividade estatal.

O autor valoriza os conhecimentos econômicos e psicológicos que procuram conhecer os móveis efetivos e a racionalidade por detrás dos comportamentos dos contribuintes. O que é criticado pelo Sainz de Bujanda é a utilização desses conhecimentos pela política tributária para, abrindo mão de tentar educar o contribuinte e conscientizá-lo sobre seus direitos e deveres, desenhar métodos de tributação que, à margem dos princípios de justiça informadores do sistema, exploram e se aliam aos vícios do contribuinte para garantir determinado nível de arrecadação.

## 2.2. O enfoque pedagógico e seus objetivos

A abordagem econômica/psicológica comportamental não consegue contribuir para a definição do que se espera dos contribuintes, de que maneira

elas devem se comportar. É preciso incluir nesta equação certos juízos de valor, a partir do enfoque pedagógico. A pretensão do autor é exatamente essa: “averiguar quando se pode dizer que o contribuinte está educado”<sup>9</sup>.

A visão tradicional e oficial é a de que um contribuinte educado e consciente é aquele que cumpre rigorosamente suas obrigações tributárias principais e os deveres acessórios ligados à fiscalização tributária. O autor não discorda dessa assertiva, mas afirma que isso não é suficiente, que é necessário incluir no repertório de ações do contribuinte educado uma constante fiscalização do cumprimento das leis fiscais e tributárias pelo Estado, com a utilização de todos os remédios e recursos processuais ao seu alcance<sup>10</sup>. Em suma, o objetivo principal da educação tributária é formar contribuintes que são conscientes e se esforçam para cumprir com rigor seus deveres e obrigações fiscais, mas também exigem o mesmo grau de comprometimento para com seus deveres em relação ao Estado e à administração tributária, seja na fase legislativa, seja na fase de fiscalização ou cobrança dos tributos, utilizando todos os remédios e recursos previstos em lei para resistir a exigências ilegais.

O objetivo da educação tributária é fortalecer o sentido de responsabilidade social do contribuinte. Nem sempre isso é buscado pela administração tributária, como era o caso, segundo o autor, no momento histórico vivido pela Espanha de então. Segundo uma visão céтика e pessimista em relação à educação tributária (“psicologismo fiscal”), o melhor a fazer é conhecer profundamente como age o contribuinte médio e engendrar habilmente métodos de cobrança pelos quais ele não resista ao tributo, não resista à fiscalização e sequer tenha uma ideia precisa de como lhe são extraídos os recursos<sup>11</sup>. Por outras palavras, uma postura fiscal antieducativa busca fazer com que o contribuinte, como realmente é não como deveria ser, tolere, sob as formas mais convenientes, o dever de pagar o tributo, que dele deve ser de algum modo ocultado ou disfarçado.

Sainz de Bujanda opõe-se a essa postura antieducativa para defender, contra a via da menor resistência, a via da “máxima adesão e aquiescência”, combatendo a estratégia da anestesia fiscal e propondo um fortalecimento da consciência fiscal, devendo-se “despertar e avivar a consciência, em vez de adormecê-la”, de modo que as obrigações tributárias não sejam encobertas e disfarçadas, mas sim “inteligíveis e livremente aceitas, gerando sacrifícios mensuráveis que o contribuinte realize com o apoio moral de um sentimento de solidariedade”.<sup>12</sup>

A atividade pedagógica, voltada a formar contribuintes educados no sentido acima mencionado, naturalmente deve ser acompanhada de uma constante e rigorosa punição dos comportamentos ilícitos dos contribuintes. A atividade pedagógica não pretende substituir a atividade punitiva do Estado, o

9 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**, vol. V, Madrid, 1967, p. 97.

10 Ibid., p. 106.

11 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**, vol. V, Madrid, 1967, p. 113-117.

12 Ibid., p. 120.

que seria uma ingenuidade imperdoável. Sainz de Bujanda destaca em muitos momentos de sua teoria que a crença na via educativa não é incompatível com uma constante luta contra a fraude e a sonegação tributária, que constitui uma missão fundamental do poder público:

A educação tributária e a luta contra a fraude são tarefas que o Estado deve cumprir simultaneamente, com o apoio de conhecimentos que a ciência psicológica lhe oferece sobre o modo de ser do contribuinte médio, e com o apoio que a Ética e a Política lhe oferecem para definir as metas ideais às quais ambas as missões devem se dirigir<sup>13</sup>.

A atividade punitiva, contudo, será estéril se não for acompanhada da abordagem pedagógica, que inclui, como se verá mais à frente, uma atividade persuasiva do Estado por meio de uma política de informação tributária que traga transparência para a realidade da destinação efetiva dos gastos públicos e para a existência de critérios justos de divisão da carga tributária entre as classes e os grupos sociais.

### 2.3. Os métodos da educação tributária

A educação tributária, a ser fomentada e exercida concretamente pelas instituições de ensino públicas e privadas, além de naturalmente pela própria administração tributária, deve, segundo Sainz de Bujanda, adotar dois métodos ou estratégias básicas.

A primeira estratégia consiste em eliminar duas presunções do senso comum bastante antigas e que possuem efeitos sociais profundamente negativos. A primeira presunção que a educação tributária deve combater e eliminar é a do fisco-usurpador e a segunda, de signo oposto, é a do contribuinte-de-fraudador. A segunda estratégia, complementar e concomitante à primeira, é conceber e colocar em prática uma potente política de informação tributária. Vejamos a seguir cada uma dessas estratégias.

A presunção do fisco-usurpador ou do Estado-ladrão é bastante antiga, e o autor reconhece que alguns contribuintes apelam ou recorrem estrategicamente a essa ideia como mera desculpa para defraudar e sonegar; contudo, muitos contribuintes de boa-fé realmente creem nisso, e não estão de todo errados. O autor se refere não especialmente a casos de corrupção estatal do ponto de vista penal, mas a casos em que o uso da arrecadação é pouco claro e voltado a manter privilégios de alguns grupos poderosos. A arma para acabar com essa presunção seria esclarecer para o público de um modo simples e inteligível quanto realmente se arrecada, como se arrecada e como se gasta o volume arrecadado pelo fisco. Somente assim se poderá destruir essa presunção do fisco usurpador.<sup>14</sup>

<sup>13</sup>

Ibid., p. 229.

<sup>14</sup>

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967, p. 125-128.

O efeito nocivo da presunção do fisco-usurpador é não somente o retrairo do grau de cumprimento dos deveres tributários pelos contribuintes, mas também, e principalmente, "a perda da fé na missão que ao Estado incumbe cumprir", "a dissolução do sentimento cooperativo sobre o qual há de cimentar-se uma vida política retamente ordenada"<sup>15</sup>.

O autor adverte que esta presunção será tanto mais forte e difícil de combater pela educação tributária quanto mais abandonados houverem sido, pelo legislador ordinário, os critérios constitucionais de justiça no reparto da carga tributária (princípio de imposição pessoal progressiva e capacidade econômica), e quanto menos transparência pública houver quanto à realidade efetiva da arrecadação e sua destinação orçamentária concreta a cada item da despesa pública.

Um aspecto muito importante é que Sainz de Bujanda percebe claramente que a presunção do fisco-usurpador está diretamente relacionada à existência de regimes opacos e viciados de remuneração das funções públicas, especialmente das funções públicas de elite<sup>16</sup>.

Já a presunção do contribuinte fraudador consiste no "princípio da incredulidade sistemática por parte dos órgãos estatais a respeito da veracidade das declarações tributárias" dos contribuintes.<sup>17</sup>

Segundo Sainz de Bujanda, o sistema de impostos e mecanismos tributários não pode presumir a existência em todo contribuinte de uma intenção defraudatória. Esta presunção traduz uma total falta de respeito para com a personalidade moral do contribuinte. Adicionalmente, se o contribuinte percebe que o fisco nega por princípio sua probidade e praticamente não permite que esta se possa provar, é provável que o egoísmo do contribuinte seja muito mais forte do que a solidariedade sobre a qual se cimenta a educação fiscal.

Essa presunção do contribuinte defraudador estava presente na legislação tributária da Espanha à época em que Sainz de Bujanda formulou sua teoria. Com efeito, a espinha dorsal da reforma tributária espanhola de 1957 era a aplicação de bases de cálculo estimadas ou arbitradas global e objetivamente por meio de acordos entre as autoridades fiscais e determinadas agrupações de contribuintes. Se o contribuinte individual se opusesse à aplicação das bases de cálculo arbitradas nos convênios e pedisse à administração fiscal a aplicação das bases de cálculo tal como definidas em lei segundo a real capacidade econômica individual, colocava-se em marcha um mecanismo processual destinado a impedir, na prática, que as bases de cálculo individuais prevalecessem sobre as bases de cálculo arbitradas pelos convênios. Na avaliação grave de Sainz de Bujanda, a reforma de 1957 teria sido "o germe da decomposição do estatuto jurídico de garantias do contribuinte espanhol"<sup>18</sup>.

15 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967, p. 200.

16 Ibid., p. 220.

17 Ibid., p. 129.

18 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967, p. 174.

Para o autor, é preciso eliminar de raiz essa presunção do contribuinte defraudador, sem prejuízo, naturalmente, de que o aparato de fiscalização e cobrança combatam com eficácia os contribuintes que defraudam.

## 2.4. Política de informação tributária

Para afastar a presunção do fisco-usurpador ou do Estado-ladrão, é preciso convencer/argumentar/demonstrar na esfera pública que tal presunção é um preconceito e não um juízo solidamente fundado. Para isso, não basta que o comportamento objetivo das instituições estatais esteja correto, é preciso haver informação adequada aos contribuintes e à sociedade em geral sobre todo o desenvolvimento da atividade financeira do Estado.

Mas não se deve confundir propaganda política com informação. Na síntese do autor, “a informação forma a opinião pública; a propaganda a reforma”<sup>19</sup>. Não é necessário que o público geral tenha conhecimentos técnicos aprofundados sobre o direito financeiro e atividade financeira do Estado, basta que ele seja informado objetiva e fielmente sobre certos fatos fundamentais: o volume de ingressos e gastos públicos de cada ente público, a distribuição por setores dos gastos e do tipo de serviço que é financiado com a arrecadação dos tributos. A isso se deve agregar posições e comentários críticos feitos com didatismo por pessoas de variadas posições políticas e ideológicas. O autor afirma que isso não é uma utopia, e sim a realidade na imprensa de diversos países do ocidente europeu àquela época.

A administração tributária e os centros públicos e privados de ensino devem realizar as atividades de educação tributária. Os centros de ensino, segundo o autor, devem ter a mais ampla autonomia, não podendo ser manietados ou controlados pela administração tributária oficial. Os centros de ensino devem procurar fazer com que os contribuintes estejam preparados e dispostos a cumprir seus deveres e obrigações tributários e, ao mesmo tempo, fiscalizar com muita energia a atuação administrativa de arrecadação e aplicação do tributo.

O conhecimento do direito financeiro por parte dos universitários e do público em geral contribui com muita eficácia, segundo o autor, para o cumprimento dos dois ideais da educação tributária: o cumprimento das obrigações principais e acessórias pelo contribuinte e sua constante luta contra a arbitrariedade administrativa na aplicação do tributo. Por isso é necessário que, na formação dos universitários, não se fique exclusivamente preso a conceitos e técnicas puramente normativas ou puramente econômicas. Segundo o autor, é preciso também definir e revigorar no ensino universitário do direito financeiro alguns objetivos éticos que fazem parte da educação tributária<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> Ibid., p. 133.

<sup>20</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967, p. 136.

## 2.5. Resultados esperados da educação tributária

Os resultados são as consequências que a educação tributária provoca para a sociedade como um todo e para a atividade financeira do Estado em particular. Sainz de Bujanda apresenta três espécies de resultados que se esperam da educação tributária.

O primeiro resultado é um maior grau de justiça e racionalidade do sistema tributário como um todo. Com mais educação tributária, o legislador não necessita assentar suas exigências sobre disfarces e estratégias psicológicas para vencer a resistência fiscal. Com mais educação tributária, o contribuinte tende a aceitar o imposto como um sacrifício justo, não havendo necessidade de a legislação disfarçar tal sacrifício e, em assim o fazendo, criar um complexo sistema paralelo ao desenhado abstratamente no texto constitucional<sup>21</sup>.

O segundo resultado é a simplificação das atividades de administração tributária. Com mais educação tributária, haverá a médio e longo prazo menos fraudes e resistência fiscal, com o que será possível diminuir gradativamente o aparato necessário à função exclusivamente repressora.

O terceiro resultado da educação tributária, segundo Sainz de Bujanda, é a criação de um “novo sentido” para o processo tributário. O autor identifica dois tipos de litígios ou processos tributários: aqueles que decorrem de um comportamento antijurídico da administração ou dos particulares, e os que não supõem uma antijuridicidade, mas se destinam somente a obter uma interpretação judicial final para a norma do caso controvertido, sem haver qualquer fraude ou descumprimento da lei.

Com mais educação tributária, tende a haver menos processos e litígios do primeiro tipo, podendo os órgãos jurisdicionais se concentrar na resolução dos casos do segundo tipo<sup>22</sup>.

## 2.6. Estado da educação tributária na Espanha da época

Sainz de Bujanda admitia que, à época em que escrevia sua teoria da educação tributária, era muito alta e mesmo alarmante a frequência da fraude fiscal entre os contribuintes espanhóis. Mas o autor considerava que a reforma tributária iniciada pelo governo em 1957 adotava uma estratégia equivocada.

Em vez de combinar um enfoque pedagógico com um enfoque repressor da fraude tributária, a reforma tributária espanhola dos anos 1950 e 1960 usava e abusava do psicologismo fiscal, preferindo estruturar o sistema tributário e os procedimentos de liquidação e fiscalização dos impostos de modo a não *combater*, mas apenas *frustrar* estrategicamente, a supostamente incorrigível vocação do contribuinte para a fraude, fazendo com que essa vocação provocasse o mínimo de danos possível ao erário<sup>23</sup>.

21 Ibid., p. 138.

22 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967, p. 141.

23 Ibid., p. 151.

O autor chama esse enfoque de via positivo-pragmática para enfrentar a fraude fiscal. Sua tese é de que, na história da Espanha, a via educativa ou pedagógica havia coexistido e tido um predomínio sobre a via pragmática, mas, a partir da reforma tributária de dezembro de 1957, isso teria mudado, adotando-se exclusivamente a via positiva ou psicológica em detrimento da via educativa.

A partir dessa reforma tributária, vigorava uma virtual ausência de estímulos para o contribuinte fiscalizar a aplicação correta da legislação tributária por parte da administração. A legislação dificultava, ou mesmo procurava anular esses estímulos de modo contínuo e sistemático. A lei da reforma tributária de 1957 e a Lei Geral Tributária de 1963 restringiram enormemente, por um "sutil mecanismo", a possibilidade de o contribuinte impugnar os atos administrativos tributários, renunciando-se completamente ao ideal educativo de que o contribuinte fiscalize a juridicidade dos atos da administração tributária.<sup>24</sup>

A legalidade tributária, erigida "com perfis especialmente rigorosos" no art. 10 da Lei Geral Tributária de 1963, na prática não tinha eficácia, visto que a legislação dava muito mais peso a procedimentos formais para o arbitramento negocial das bases de cálculo do que a aspectos materiais sobre a definição legal de bases de cálculo e alíquotas. A espinha dorsal da reforma de 1957 era exatamente a possibilidade de definição de bases de cálculo e alíquotas dos impostos conforme convênios fiscais com agrupações de contribuintes.

Uma consequência disso era a suplantação do espírito de solidariedade pelo espírito de negociação, e a verdadeira "comercialização" do tributo, com a agrupação de contribuintes assumindo o protagonismo na vida tributária, pois o imposto passou a ser sistematicamente objeto de negociação entre o executivo e as agrupações de contribuintes.

Sainz de Bujanda propunha que a presunção do contribuinte defraudador (sobre a qual se assentava as medidas da reforma tributária de 1957) fosse substituída pela presunção do contribuinte cumpridor da lei tributária. Com isso ele não queria dizer que a realidade mostrasse que havia muito mais contribuintes cumpridores que defraudadores. O que ele apontava é para a questão do método ou dos meios para fazer com que a fraude fosse combatida e diminuisse. O autor admitia que o ordenamento devesse reservar sanções eficazes contra a fraude fiscal e que esta era muito alta na Espanha; o que o autor negava é que o sistema jurídico se assentasse na premissa de que todo contribuinte defrauda, pois isso violaria a dignidade da pessoa humana<sup>25</sup>.

Mas como compatibilizar a presunção do contribuinte cumpridor com a necessidade de defender a justiça tributária e a eficiência arrecadatória? Segundo o autor, as medidas seriam uma maior clareza e simplificação da legislação tributária (facilitando a vida do contribuinte e da fiscalização), um fortalecimento constante do controle automático dos fatos e dados que influem no

<sup>24</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, 1967, p. 165.

<sup>25</sup> Ibid., p. 226.

montante dos débitos tributários, e um fortalecimento das sanções fiscais com enérgica função dissuasória (desde que houvesse clareza e simplificação da legislação e desde que a aplicação das penas não se fizesse de modo arbitrário e discricionário, de modo a convencer o contribuinte a concordar com pretenções ilegais da administração)<sup>26</sup>.

### 3. POR QUE OS CIENTISTAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO DEVEM ESTUDAR O TEMA DA EDUCAÇÃO FISCAL?

Antes de responder a pergunta acima, é preciso fazer outras: cabe ao cientista do direito tributário conhecer/explicar a real e concreta “eficácia configuradora do ordenamento tributário” (na expressão de Sainz de Bujanda)? Ou deve o cientista do direito limitar sua atividade à interpretação e sistematização das normas que compõem o direito tributário? Deve circunscrever-se a questões dogmáticas e ao mundo exclusivo das normas e suas compreensões jurisprudenciais, ou deve também incluir em seu objeto de estudo os condicionantes da eficácia social dessas normas?

Vejamos o caso da sonegação tributária. Se se adota uma postura exclusivamente dogmática, o trabalho do cientista do direito tributário será o de pesquisar as fontes formais e a tipificação legal das condutas que constituem crimes de sonegação, bem como as sanções previstas para referidas condutas e o regime jurídico das condições para propositura da ação penal, da extinção da punibilidade pelo pagamento etc. O máximo a que se chega com essa postura é o exame da jurisprudência, a fim de verificar como os dispositivos legais são efetivamente aplicados pelos tribunais.

Se se adota uma postura mais ampla, à ciência do direito tributário caberá, além das questões postas no parágrafo antecedente, examinar e indagar, como auxílio de disciplinas informativas como a Ciência das Finanças, o seguinte:

- em que setores econômicos a sonegação tributária está mais ou menos presente, que formas operacionais concretas ela assume e quais os seus impactos sobre a concorrência e a concentração empresarial?
- o que é o *acordo fiscal* (e o conceito correlato de *resistência fiscal*) e qual sua relação com o fenômeno social da “presunção do fisco-ladrão” e com os índices de sonegação tributária?
- o que se entende por ações e programas de “transparência” e “informação” tributárias e de que modo essas ações impactam as crenças e atitudes dos contribuintes em relação à legitimidade das obrigações tributárias e aos índices de sonegação fiscal?
- como a política legislativa dos constantes programas de anistia de infrações e de extinção da punibilidade pelo pagamento afetam as atitudes dos contribuintes, os índices de sonegação tributária?

26 Ibid., p. 227.

A nós nos parece que o correto é adotar a postura mais ampla, de modo que a ciência do direito tributário dialogue com ciências afins e com disciplinas informativas como a ciência das finanças. Somente dessa forma se poderá ter uma clara visão sobre a concreta eficácia configuradora do ordenamento tributário. E para alcançar essa visão, estudar e trabalhar com o tema da educação fiscal se mostra essencial.

É curioso: nenhum cientista do direito tributário brasileiro discordará da afirmação de Sainz de Bujanda de que a justiça tributária, tal como configurada na Constituição, nunca será razoavelmente atingida sem um alto nível de educação fiscal. Nas palavras do autor, "educação e justiça tributária mal podem caminhar divorciadas". Contudo, os cientistas do direito tributário brasileiro "oficial"<sup>27</sup> não se interessam e não se dedicam a investigações e estudos sobre o tema da educação tributária/fiscal, que há décadas vem sendo estudado quase que exclusivamente por economistas e cientistas sociais (vide seções seguintes do presente artigo). Portanto, ocorre uma espécie de renúncia doutrinária ao estudo de uma justiça tributária concreta e operante no mundo social.

Como já se começa a constatar em alguns trabalhos<sup>28</sup>, a produção bibliográfica dos cientistas do direito tributário brasileiro é em sua quase totalidade voltada ao exame direto ou indireto de teses jurídicas formais e materiais judicializadas por grandes contribuintes. É profundamente menosprezado pelos cientistas do direito tributário brasileiro o estudo das condições sociais e institucionais necessárias para uma real eficácia configuradora global dos princípios jurídicos de nosso sistema tributário. Estuda-se e teoriza-se muito sobre aquelas normas tributárias (por exemplo, a não-cumulatividade) que podem ser aplicadas num caso concreto para pedir uma providência específica em benefício de alguém para o magistrado da causa; por outro lado, estuda-se muito menos sobre aquelas normas (por exemplo, a pessoalidade ou a seletividade) voltadas a exigir que o sistema tributário como um todo tenha determinadas características de justiça. Na verdade, é como se só interessassem à ciência do direito tributário os problemas que afetassem individualmente os contribuintes, especialmente aqueles com mais condições de levar suas queixas aos juízes, ficando na sombra os problemas gerais relacionados à justiça do próprio sistema.

Reflita-se, por exemplo, sobre a vasta produção bibliográfica e o alto número de eventos acadêmicos em torno ao art. 150, § 7º da Constituição (substituição tributária progressiva) e o diminuto número de trabalhos sobre o art. 150, § 5º da Constituição (direito à informação tributária e à transparência sobre a incidência dos impostos indiretos). Um dos motivos pelos quais a ciência

<sup>27</sup> Sobre o significado do direito tributário "oficial" no Brasil, cf. GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? In: GODOI, Marciano Seabra de & ROCHA, Sergio André (Orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos**, Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 185-213.

<sup>28</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Os clássicos das finanças públicas e do direito financeiro e seu paulatino abandono pela ciência do direito tributário brasileiro, In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; VALCANTE, Denise Lucena & CALIENDO, Paulo (Coords.). **Leituras Clássicas de Direito Tributário**, Salvador: Juspodim, 2018, p. 533-580.

“oficial” do direito tributário se interessa tanto por um tema e tão pouco pelo outro é que o primeiro tema sempre esteve na pauta dos tribunais e nas causas movidas por grandes empresas, ao passo que o segundo não apresenta potencial de judicialização por parte dos contribuintes mais poderosos. O mesmo se pode dizer com relação à vasta produção bibliográfica sobre o regime tributário das controladas e coligadas no exterior e o diminuto interesse da ciência do direito tributário “oficial” sobre o regime tributário das micro e pequenas empresas (Simples Nacional).

#### 4. PROGRAMAS NACIONAIS DE EDUCAÇÃO FISCAL DESENVOLVIDOS NO MUNDO CONTEMPORÂNEO

Pode-se dizer que a maioria dos países de médio e alto desenvolvimento econômico-social conta atualmente com ações institucionais organizadas relacionadas à educação fiscal. Em todos esses programas, trabalha-se pela preservação e melhoria do “acordo fiscal” necessário à promoção de um nível satisfatório de coesão social, procurando-se sensibilizar os cidadãos, desde a mais tenra idade, para a importância do pagamento voluntário do tributo, de sua função social e da importância do controle dos gastos públicos pelo cidadão e pela opinião pública. Em sua grande maioria, a iniciativa e a execução dos programas ficam a cargo das administrações tributárias, muitas vezes com o apoio de órgãos ligados à educação.

Para Díaz Rivillas e Lindemberg Baltazar, a educação fiscal é um processo democrático fundamental e tem como objetivo desenvolver a consciência das pessoas em relação aos direitos e deveres relacionados à função socioeconómica dos tributos, além de fomentar o controle social do Estado, estimulando o exercício efetivo da cidadania<sup>29</sup>.

Lobo *et al*<sup>30</sup> e Pereira e Cruz<sup>31</sup> afirmam que o programa norte americano *Understanding Taxes*, de 1954, desenvolvido pelo IRS (*Internal Revenue Service*), é o mais antigo do mundo. Em termos históricos, a educação fiscal passou a figurar entre as políticas públicas em um período relativamente recente, a partir da segunda metade do século passado. Na América Latina, essas iniciativas datam da década de 90, e foram apoiadas financeiramente por organismos internacionais como Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), UNESCO, ONU, UNICEF, PNUD e Comissão Europeia – EUROSOCIAL<sup>32</sup>.

- 
- 29 RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. *Educación Fiscal y Construcción de Ciudadanía en América Latina*. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 326-354, ago./dez. 2014, p. 331.
- 30 LOBO, Maria Luisa Delgado *et al.* La educación fiscal en España. **Documentos**, Madri: Instituto de Estudios Fiscales, v. 5, n. 29, p. 12-18, 2005, p. 12.
- 31 PEREIRA, Daisy; CRUZ, Sérgio Rayara. Educação Fiscal: Revisão de Literatura. **Estudos do ISCA**, Aveiro, v. 4, n. 14, 2016, p. 6.
- 32 RIVILLAS, Borja Díaz; VILARDEBÓ, Andrea. Orígenes y situación de los programas de Educación Fiscal en América Latina. In. RIVILLAS, Borja Díaz; PÉREZ, Ángeles Fernández (Coords.). *Educación Fiscal y cohesión social: experiencias de América Latina*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010, p. 37. &

A Espanha se destaca como centro de reflexões e produções bibliográficas sobre o tema da educação fiscal e dos programas governamentais a ele relacionados. Um trabalho seminal muito utilizado por autores brasileiros e portugueses é o de Lobo *et al.*, *La educación fiscal en España*<sup>33</sup>, no qual se realiza uma profunda análise das experiências em educação fiscal na Espanha e em outros países. Em Portugal, os autores Daisy Pereira e Sérgio Ravara Cruz<sup>34</sup> revisaram a literatura sobre o tema baseando-se no trabalho espanhol acima mencionado, da mesma forma que o faremos nas seções seguintes.

#### 4.1. América do Norte

A literatura especializada aponta que os EUA têm o programa governamental de educação fiscal mais antigo no mundo. O público alvo são os jovens do ensino secundário entre 14 e 18 anos. A temática da educação fiscal faz parte das unidades curriculares como História, Economia, Matemática, Educação Cívica e Educação Empresarial.

No Canadá, o foco também são os jovens entre 16 e 18 anos, e o responsável pelo programa é a Administração Tributária. Os professores lecionam de forma voluntária e o *Canada Revenue Agency* – CRA disponibiliza curso *online* em 4 módulos com 18 temas que vão desde a história, a origem dos impostos até informações detalhadas sobre como cumprir as obrigações fiscais. Os alunos são encorajados a auxiliar pessoas carentes, idosos e portadores de deficiência quanto ao preenchimento de suas declarações fiscais.

#### 4.2. Europa

Entre os anos 50 e 60 do século XX, os países europeus deram início ao desenvolvimento de programas de educação fiscal. Os países nórdicos foram os pioneiros, mais especificamente a Dinamarca, Suécia e Noruega. Nestes países, os programas eram compostos essencialmente por materiais audiovisuais, tendo sido a Administração Tributária seu principal planejador e executor. A exceção foi a Suécia, cujo programa não teve a iniciativa da administração tributária<sup>35</sup>. Em 2002, foi realizado um programa pelo governo da Suécia consistente em um anúncio televisivo de como seria a sociedade sem a existência de impostos. O foco eram os jovens entre 16 a 20 anos. Na Dinamarca e na Noruega, a administração tributária exerceu um forte papel na consolidação e na disseminação da temática, tendo como público alvo os jovens entre 14 e 16 anos.

PEREIRA, Daisy; CRUZ, Sérgio Ravara. Educação Fiscal: Revisão de Literatura. *Estudos do ISCA*, Aveiro, v. 4, n. 14, 2016, p. 16.

33 LOBO, Maria Luisa Delgado *et al.* *La educación fiscal en España*. Documentos, Madri: Instituto de Estudios Fiscales, v. 5, n. 29, p. 12-18, 2005.

34 PEREIRA, Daisy; CRUZ, Sérgio Ravara. Educação Fiscal: Revisão de Literatura. *Estudos do ISCA*, Aveiro, v. 4, n. 14, 2016.

35 PEREIRA, Daisy; CRUZ, Sérgio Ravara. Educação Fiscal: Revisão de Literatura. *Estudos do ISCA*, Aveiro, v. 4, n. 14, 2016, p. 6.

Na Finlândia, a administração tributária atua em parceria com a Academia da Juventude, por meio de campanhas informativas, tais como oficinas, palestras e cursos ministrados aos alunos de ensino secundário.

A França criou na década de 80 o programa denominado *Marianne fait ses comptes*, mas não houve continuidade. Atualmente, o portal do Ministério das Finanças disponibiliza informações úteis para os jovens, como por exemplo, informação econômica e industrial, orçamento público, primeiros impostos etc. O Ministério da Educação contribui com a criação de materiais didáticos.

Na Itália, há o programa *Fisco e Scuola*, que é desenvolvido de acordo com cada região, tendo público alvo as crianças, os adolescentes e os jovens também com formação profissional. A metodologia se resume por exemplo, em jogos, contos infantis, vídeos, programas de televisão e rádios.

No Reino Unido, a administração tributária e a administração educativa (*Qualifications and curriculum authority – QCA*) introduziram em 2002 a disciplina Cidadania, com abordagem sobre a responsabilidade social e moral integrantes da educação fiscal. Atualmente, existem duas páginas na web, uma voltada para crianças entre 5 e 11 anos, *The Big Blue Office* com jogos e desenhos animados. E a outra página, *Tax Matters* destinada para os docentes que lecionam para os jovens do ensino secundário de 11 a 19 anos.

Há também programas de educação fiscal na Ucrânia com o slogan “Melhore o futuro dos seus filhos. Pague impostos”. Foi criado o museu da história dos impostos e campanhas entre as crianças envolvendo cartazes, desenhos para demonstrarem a importância do tributo, do conhecimento fiscal e o papel dos impostos no bem-estar dos cidadãos. As empresas privadas patrocinam prêmios que são entregues em cerimônias cujos participantes são divididos em faixa etária entre 5 a 9 anos, 10 a 13 anos e 14 a 17 anos.

Na Espanha, após a redemocratização, em 1980 ocorre o lançamento do livro *La Hacienda para Todos* (1980). A partir de 2005, como uma das soluções para o combate à fraude e evasão fiscal, o Ministério das Finanças integrou a educação fiscal no Plano de Luta contra a Fraude Fiscal.

Portugal foi o país europeu que mais tardou em fomentar o programa de educação fiscal. De acordo com os estudos de Pereira e Cruz<sup>36</sup>, em 2007 deu-se início aos trabalhos de conscientização cívico-fiscal, com lançamentos de livros e jogos. A partir de 2015, com o desenvolvimento de projetos de várias instituições de ensino superior de Lisboa e Coimbra, patrocinados pela Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) e pelo Governo de Angola, teve início o projeto de investigação sobre a lusofonia e a educação fiscal. Em 2015 houve a 1ª Conferência Internacional para a Cidadania e a Educação Fiscal e o lançamento do livro infantil *Joaninha e os impostos*.

No contexto europeu, em 21 de novembro de 2017, em Bruxelas, foi realizado o evento de lançamento formal do novo Portal da União Europeia.

36 PEREIRA, Daisy; CRUZ, Sérgio Ravara. Educação Fiscal: Revisão de Literatura. *Estudos do ISCA, Aveiro*, v. 4, n. 14, 2016, p. 9.

Trata-se de um Projeto Piloto da União Europeia denominado de *Tax Edu*<sup>37</sup>. Lançado em 22 idiomas, incluindo o português, o projeto foi liderado pelas Administrações Tributárias da Áustria e da Bélgica, com a adesão dos principais países da União Europeia, tendo sido conduzido pelo Parlamento Europeu e pela Comissão Europeia (Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira) com a participação das autoridades tributárias nacionais.

O *Tax Edu* tem como objetivo a formação de cidadãos conscientes da matéria tributária e de como a tributação afeta a vida de todos. O slogan do programa é *Tax builds my future*, e o portal é organizado de forma lúdica e didática, organizando seu conteúdo de aprendizagem com informações individualizadas e diversos recursos focados em grupos etários divididos em ciclos de 9 a 12 anos, 13 a 17 anos e jovens adultos. As informações são transmitidas por meio de *games*, material de aprendizagem (*elearning*), clipes, vídeos, GIFS, fotografias, infográficos e outros que abordam temas como o conceito de tributos, origem histórica, quem paga, a quem se paga, os tipos de tributos e os benefícios gerados para toda a sociedade.

Uma informação importante é a de que os jovens europeus foram consultados durante a criação do portal e deram a sua opinião sobre o conteúdo pedagógico do portal.

Em contato com o Centro de Contato *Europe Direct*, que visa esclarecer as dúvidas sobre a União Europeia e suas instituições, indagamos se o Portal *Tax Edu* substituiria os programas de educação fiscal desenvolvidos por cada país. A resposta<sup>38</sup> que tivemos é que “a educação é uma matéria da competência nacional, pelo que cada país individualmente define os seus programas de estudos, critérios de acesso e de avaliação”.

#### 4.3. Oceania e Ásia

Na Austrália, a administração tributária criou a CECU – *Client Education and Communication Unit* para desenvolver programas de educação fiscal. Atualmente, o foco é em jovens de 14 a 25 anos, e a CECU oferece apoio aos centros educativos e professores, com informações básicas sobre o sistema fiscal e a função social dos tributos.

Na Nova Zelândia, são responsáveis pelo programa de educação fiscal a Administração Tributária e o Ministério da Juventude, que juntos preparam jovens de 13 a 25 anos para a cidadania fiscal. Um dos objetivos consiste na transmissão de informações para o cumprimento das obrigações fiscais.

O Japão tem como objetivo informar os futuros contribuintes conscientes da importância dos tributos e do sistema fiscal. O país preocupa-se em transmitir conhecimentos sobre o orçamento público, déficit fiscal, bem como a forma como sistema fiscal deve ser estruturado para cumprir seus objetivos sociais.

<sup>37</sup> Informações disponíveis em [https://europa.eu/taxedu/home\\_en](https://europa.eu/taxedu/home_en). Acesso em 30 out. 2018.

<sup>38</sup> Resposta recebida por e-mail em 25/10/2018.

#### 4.4. África

Em alguns países da África há uma forte campanha de sensibilização da população jovem para o papel dos impostos, destacando-se a criação de personagens para atrair a atenção das crianças. Como exemplo, produziu-se pelo governo de Angola o vídeo informativo “Justinho e a mala fantástica”, com uma breve exposição da história dos impostos e sua função social.

O Quênia elaborou em 2012 o *The school Outreach Programme* de modo a explicar a origem, a história e a importância dos tributos no dia a dia do cidadão. Em 2013 foi realizada uma competição nacional em diferentes escolas, promovendo o debate de temas relacionados com matérias fiscais, cuja avaliação é de responsabilidade dos professores e especialistas na área da fiscalidade<sup>39</sup>.

Há ainda programas de educação fiscal em Marrocos(2000), Moçambique, Nigéria (série televisa), Ruanda, Senegal (2008), Zâmbia e África do Sul<sup>40</sup>.

#### 4.5. América Latina

Na América Latina, os programas governamentais de educação fiscal ganharam força a partir da década de 90, após o início dos processos de redemocratização desses países. Há registros de algumas iniciativas ligadas à educação fiscal, como por exemplo no Brasil, que datam da década de 70, conforme abordaremos na seção seguinte. Conforme aponta a literatura especializada,

Obviamente, durante los regímenes autoritarios que proliferaron en América Latina entre 1970 y 1980 la fuerte restricción de las libertades civiles y políticas era radicalmente contraria a la promoción de una ciudadanía activa y solidaria, comprometida con los valores democráticos.<sup>41</sup>

Segundo Díaz Rivillas e Lindemberg Baltazar<sup>42</sup>, na América Latina a maioria dos programas foi criada entre 2005 e 2011. Os programas mais antigos são os da Argentina (1998) e do Brasil (1996). Posteriormente foram desenvolvidos programas nos seguintes países: Equador (2002), Bolívia (2011), Peru (2005), Guatemala (2005), Chile (2006), México (2001), República Dominicana (2006), Honduras (2007), El Salvador (2008), Paraguai (2008), Costa Rica (2009) e Uruguai (2005). Os autores acima mencionados ressaltam que Colômbia, Nicarágua, Panamá e Venezuela ainda não contam com programas de educação fiscal estruturados nacionalmente.

39 PEREIRA, Daisy; CRUZ, Sérgio Ravara. Educação Fiscal: Revisão de Literatura. *Estudos do ISCA*, Aveiro, v. 4, n. 14, 2016, p. 13.

40 Ibid., p. 14-15.

41 RIVILLAS, Borja Díaz; VILARDEBÓ, Andrea. Orígenes y situación de los programas de Educación Fiscal en América Latina. In. RIVILLAS, Borja Díaz; PÉREZ, Ángeles Fernández (Coords.). *Educación Fiscal y cohesión social: experiencias de América Latina*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010, p. 17.

42 RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación Fiscal y Construcción de Ciudadanía en América Latina. *Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 326-354, ago./dez. 2014, p. 340-341.

Para a consolidação dos programas, é fundamental a sua institucionalização pelas administrações tributárias, além das alianças com instituições educativas para que os programas de educação fiscal sejam concebidos como programas de Estado e não de governo<sup>43</sup>.

Na Argentina e no Brasil, as ações são sistematizadas por meio de programas institucionais, por isso são mais disseminadas e eficientes. No Brasil, o programa não é coordenado pela Receita Federal do Brasil e sim pela ESAF – Escola da Administração Fazendária. Díaz Rivillas e Vilardebó<sup>44</sup> afirmam que o Brasil e a Argentina são os países com mais recursos humanos dedicados aos programas de educação fiscal.

Em países como El Salvador, Costa Rica, Chile e Argentina, os programas procuram envolver os servidores públicos em visitas às escolas, como iniciativas do tipo *Hacienda va a la escuela*<sup>45</sup>. Na República Dominicana<sup>46</sup>, há acordos firmados entre o departamento de educação fiscal e as universidades públicas e privadas, com o objetivo de disseminar ações de educação fiscal para todos os estudantes, por meio de palestras, seminários, workshops que promovam uma atitude consciente em relação às obrigações tributárias e do exercício responsável de seus deveres e direitos como contribuintes.

#### 4.6. Programas de cooperação internacional

Por se tratar de uma tendência mundial, a educação tornou-se pauta de várias ações internacionais de cooperação para o seu fomento, mediante o intercâmbio das experiências realizadas pelos países. Neste cenário, em 2008 foi criada a *Red de Educación Fiscal*, um programa de cooperação entre a União Europeia e os países da América Latina para coesão social (EUROsocial<sup>47-48</sup>). O objetivo foi o de fomentar o conhecimento especializado e difundir as experiências no âmbito da educação fiscal entre a União Europeia e a América

43 Ibid., p. 341.

44 RIVILLAS, Borja Díaz; VILARDEBÓ, Andrea. Orígenes y situación de los programas de Educación Fiscal en América Latina. In. RIVILLAS, Borja Díaz; PÉREZ, Ángeles Fernández (Coords.). **Educación Fiscal y cohesión social: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010, p. 30.

45 RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación Fiscal y Construcción de Ciudadanía en América Latina. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 326-354, ago./dez. 2014, p. 343.

46 Cf. <http://www.dgii.gov.do/et/nivelUniversitario/acuerdoconUniversidades/Paginas/default.aspx>. Acesso em 30 out. 2018.

47 O EUROsocial é um programa de cooperação entre a América Latina e a União Europeia que busca contribuir para a melhoria da coesão social nos países latino-americanos, bem como para o fortalecimento institucional, apoiando seus processos de desenho, reforma e implementação de políticas públicas nas áreas sociais, de gênero e governança. É um programa financiado pela Comissão Europeia, que ao longo de 10 anos tem oferecido um espaço para a aprendizagem entre países e a troca de experiências entre as instituições, por meio de uma compreensão elusiva e multidimensional da Coesão Social, focada no bem-estar baseado na igualdade de oportunidades, um sentimento de pertença e solidariedade; durante suas duas primeiras fases (EUROsocial I (2005-2010) e EUROsocial II (2011-2015)). Atualmente, está em sua terceira fase denominada EUROsocial +.

48 Cf. <http://eurosocial.eu/en>. Acesso em 30 out. 2018.

Latina. Em 2013, quando da visita de intercâmbio para conhecer o Programa de Educação Fiscal de El Salvador, os países firmaram uma Carta de Intenções, conhecida como *Carta de Intenciones sobre la Educación Tributaria y la Cultura Fiscal EUROSocial II – Sonsonate 2013*. Sucintamente, o acordo firmado considera a Educação Fiscal como uma política de Estado estável e permanente, tendo como objetivo fomentar a cidadania ativa, solidária e participativa, destacando que os tributos são recursos para o bem-estar de toda a sociedade e que é necessário lutar contra a corrupção e a evasão fiscal, buscando a eficiência do gasto público. Para lograr tais objetivos, os representantes dos Ministérios da Fazenda, da Educação e as Administrações Tributárias dos países participantes firmaram o compromisso conhecido como *Carta de Sonsonate*. Este documento reconhece a importância da Educação Fiscal e vincula os países participantes<sup>49</sup> à promoção e inclusão dessa temática nos ensinos básico, fundamental, médio e superior.

Atualmente, a presidência da *RED – Red de Educación Fiscal* é exercida pelo Brasil por meio da Receita Federal. Em 2014, representantes da Receita Federal do Brasil e das Universidades do Brasil, Peru, Costa Rica, México Paraguai, Chile, Honduras e Equador assumiram o compromisso com a *Red de Educación Fiscal* para compartilhar as experiências do NAF – Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal, que tem como objetivo o atendimento, pelos universitários, da população de baixa renda. Este documento ficou conhecido como *Carta de Intenciones de Lima*.

## 5. O PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL BRASILEIRO

### 5.1. Histórico

Em 2002 se criou oficialmente o PNEF – Programa Nacional de Educação Fiscal. Segundo o Convênio de Cooperação Técnica<sup>50</sup> firmado entre o Ministério da Fazenda, Distrito Federal e os Estados, define-se educação fiscal como:

Um Programa que visa compartilhar conhecimentos e interagir com a sociedade sobre a origem, ampliação e controle dos recursos públicos, a partir da adoção de uma abordagem didático-pedagógica interdisciplinar e contextualizada, capaz de favorecer a participação social<sup>51</sup>.

O PNEF é caracterizado nos documentos oficiais como um programa de Estado e não de governo, no mesmo sentido do que aponta a doutrina<sup>52</sup>.

49 Brasil, El Salvador, Paraguai, Chile, Peru, Honduras, Equador, Bolívia, Costa Rica, Uruguai, Guatemala e Espanha.

50 Preâmbulo da Portaria Interministerial MF/MEC nº 413/2002.

51 Informações disponíveis em: <http://educacaofiscal.gov.br/sobre-o-programa/>. Acesso em 30 out. 2018.

52 RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. *Educación Fiscal y Construcción de Ciudadanía en América Latina*. *Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 326-354, ago./dez. 2014, p. 341.

Os objetivos do Programa, na mesma linha do que se verificou na seção seguinte, são os de promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania, sensibilizando o cidadão para a função socioeconômica do tributo, buscando, com isso, “criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão” – Portaria MF/MEC nº 413/02, Artigo 1º.

A implementação do programa é de responsabilidade do Grupo de Trabalho de Educação Fiscal – GEF (artigo 2º) e a coordenação e a Secretaria-Executiva do PNEF e do GEF estão a cargo da ESAF (artigo 4º). O GEF conta com a cooperação de vários órgãos públicos ligados tanto à administração fazendária quanto à educação, tais como (artigo 3º) I – Ministério da Educação; II – Escola de Administração Fazendária – ESAF; III – Secretaria da Receita Federal; IV – Secretaria do Tesouro Nacional; V – Secretaria de Fazenda de cada Estado e do Distrito Federal; VI – Secretaria de Educação de cada Estado e do Distrito Federal.

Grzybowski e Hahn<sup>53</sup>, Lindemberg Baltazar e Aquino<sup>54</sup> e Baptistucci<sup>55</sup> registram que a primeira ação educativa realizada pela União ocorreu em 1969, quando a Receita Federal do Brasil criou a **Operação Bandeirante**, que se resumia à saída às ruas dos agentes do Fisco, no intuito de propagar informações sobre os tributos e sua função socioeconômica. O objetivo do programa era simplesmente “orientar a população a não pagar multas” Baptistucci<sup>56</sup>, Grzybowski e Hahn<sup>57</sup>. Em 1970, foi a vez da **Operação Brasil do Futuro** também capitaneada pela Receita Federal, que distribuía material didático nas escolas com o intuito de abordar temas como o antagonismo entre Estado e sociedade. Seu marco histórico, primeiro material pedagógico, foi a publicação da obra infantil “Dona Formiga, Mestre Tatu e o Imposto de Renda” da autoria de Cecília Lopes da Rocha Bastos. Foram distribuídos 5 milhões de exemplares nas escolas, porém a ação sofreu descontinuidade em 1972<sup>58</sup>.

Para Grzybowski e Hahn<sup>59</sup>, esses programas iniciais atacavam os vícios culturais, promovendo a aceitação popular de ideias como a indispensabilidade dos tributos nas aspirações de desenvolvimento e as vantagens da cooperação

- 53 GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner: **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, set./out. 2006, p. 849.
- 54 BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg; AQUINO, Mónica de. El Programa Nacional de Educación Fiscal de Brasil. RIVILLAS, Borja Díaz; PÉREZ, Ángeles Fernández (Coords.). **Educación Fiscal y cohesión social: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010, p. 73-74.
- 55 BAPTISTUCCI, Fabiana Feijó de Oliveira. **Programa Nacional de Educação Fiscal: 17 anos de história**. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, 02 fev. 2017, p. 2.
- 56 Ibid., p. 2.
- 57 GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner: **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, set./out. 2006, p. 849.
- 58 BAPTISTUCCI, Fabiana Feijó de Oliveira. **Programa Nacional de Educação Fiscal: 17 anos de história**. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, 02 fev. 2017, p. 2.
- 59 GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner: **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, set./out. 2006, p. 849.

social. Para estas autoras, a descontinuidade da ação ocorreu pelo fato de a atividade pertencer ao sistema educacional e a obtenção de resultados somente ocorrer em um prazo muito distante.

Em 1977 a Receita encampou o **Programa Contribuinte do Futuro**, que se utilizava de material didático (livros, cartilhas) para a discussão de temas nas salas de aulas, dedicando muita atenção apenas ao objetivo de aumentar a arrecadação. De acordo com Baptista<sup>60</sup>, o projeto se desenvolveu até 1980 e, nos anos em que esteve vigente, “o programa atingiu 40 milhões de livros distribuídos em 50 mil escolas, contando com amplo apoio do Ministério da Educação”.

Não localizamos, na escassa literatura brasileira sobre educação fiscal, maiores detalhes e evidências sobre esses projetos das décadas de 70 e 80. No sítio eletrônico da SRFB há somente uma cronologia dos programas e a informação da quantidade de livros produzidos e de escolas visitadas.

Com a redemocratização do país, alguns estados brasileiros começaram a desenvolver projetos focados na educação fiscal, como Espírito Santo e Ceará. Nesta década de 90 foi deliberado que o Brasil teria um Programa Nacional de Educação Tributária. Numa reunião do Confaz de 1998, foi criado um Grupo de Trabalho com o objetivo de “promover e coordenar as ações necessárias à colaboração e à implantação de um programa nacional permanente de educação tributária.” Em 1999, passaram a integrar esse grupo de trabalho representantes da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Ministério da Educação (MEC).

Ainda em 1999, o CONFAZ, reunido na Paraíba, diante da necessidade de discutir questões que ultrapassavam os tributos, alcançando a gestão dos recursos públicos, alterou a nomenclatura do Programa, que passou a se chamar Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF<sup>61</sup>.

Para Oliveira, a mudança de nome do Programa tem a ver essencialmente com os valores envolvidos:

O PNET não vincula-se a valores sociais, mas sim a valores tributários. A arrecadação tributária é um fim em si mesma. Interessa-lhe a competitividade e a eficiência, como o fiz livrando-me, competente e eficientemente, do mendigo. O PNEF vincula-se a valores sociais, sobretudo a solidariedade. Importa a satisfatória alocação dos recursos tributários na solução dos problemas sociais. Este é o fim dos tributos, dar visibilidade aos miseráveis, presentes e invisíveis, a fim de combater a doença social chamada miséria, desigualdade incompatível com o desenvolvimento democrático.<sup>62</sup>

60 BAPTISTUCCI, Fabiana Feijó de Oliveira. **Programa Nacional de Educação Fiscal: 17 anos de história.** Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, 02 fev. 2017, p. 2.

61 GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner: **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, set./out. 2006, p. 850. & BAPTISTUCCI, Fabiana Feijó de Oliveira. **Programa Nacional de Educação Fiscal: 17 anos de história.** Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, 02 fev. 2017, p. 3.

62 OLIVEIRA, Luiz Carlos Diógenes de. **Da cidadania fiscal à cidadania cultural (teoria da educação fiscal).** 2012. 144p. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza, Fundação Edson Queiroz, Fortaleza, 2012, p. 82.

Para o mesmo autor<sup>63</sup>, "educação fiscal dista da educação tributária". A primeira seria "política pública de Estado social, distribuidora de renda, através da progressividade tributária no atendimento ao princípio constitucional da capacidade contributiva", enquanto a segunda seria "política de Estado neoliberal, obediente no papel de sangrar a sociedade pela regressividade tributária".

Discordamos do autor. A "educação tributária" não tem necessariamente esse conteúdo ideológico, como ficou claro com o estudo da obra de Sainz de Bujanda. Além disso, o autor não apresenta evidências históricas de que, no Brasil, o programa de educação tributária tinha efetivamente esses objetivos, que teriam sido transformados radicalmente com a mudança do nome do programa para "educação fiscal". Ao que parece, a alteração da nomenclatura do programa deveu pelo fato de ter sido incluída a vertente fiscal sobre os gastos públicos, e não por uma radical alteração na concepção ideológica do programa.

## 5.2. Ações atuais do PNEF e respectivos recursos orçamentários

Martinello e Nascimento<sup>64</sup> afirmam que o PNEF avançou na direção de compartilhar conhecimentos e interagir com a sociedade sobre as questões políticas fiscais, "promovendo intercâmbios de experiências entre órgãos e Estados, produzindo material pedagógico, vídeos, encontros entre tantas experiências mundo afora".

Dentre todos os tipos de ações, pela possibilidade de alcançar um maior número de pessoas, destaca-se o Curso de formação de Disseminadores *online* de Educação Fiscal, com carga horária de 120 horas/aula, ofertado de forma gratuita. O curso teve início em 2004 e essa parece ser uma das ações que se mostrou mais efetivas no PNEF.

Para Baptstucci<sup>65</sup>, o curso DEF – Disseminadores de Educação Fiscal, ao longo dos últimos 10 anos, mostrou-se "uma das iniciativas mais efetivas para divulgar os conceitos de cidadania fiscal a todos os estados brasileiros, com mais de 125 mil professores<sup>66</sup> capacitados para desenvolver o tema em salas de aula".

A tabela a seguir registra o número de alunos capacitados entre 2004 e 2015 com mais de 129 mil pessoas em todos os estados brasileiros. Observa-se

63 Ibid., p. 9.

64 MARTINELLO, Dirce Maria; NASCIMENTO, Edes Marcondes do. **É possível construir a cidadania através do programa de educação fiscal?** Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, 13 maio 2013, p. 4.

65 BAPTISTUCCI, Fabiana Feijó de Oliveira. **Programa Nacional de Educação Fiscal: 17 anos de história.** Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, 02 fev. 2017, p. 9.

66 Segundo informações obtidas no site do PNEF, verificamos que o curso tem como público alvo servidores e agentes públicos, professores universitários e graduados, além de lideranças comunitárias. Logo, quando a autora Baptstucci se refere a "mais de 125 mil professores capacitados", acreditamos que esteja se referindo a todos os alunos que foram capacitados pelo curso.

que nos últimos dois anos analisados (2014/2015) houve uma drástica queda no número de alunos capacitados. Não há informação segura para saber se esta redução se deu em razão da inexistência de alunos interessados ou se foi por restrições orçamentárias ou outro motivo qualquer. O fato é que a tabela revela uma diminuição expressiva quanto à participação de alunos/disseminadores numa das principais iniciativas do PNEF:

**Tabela 1 – Quantidade de alunos capacitados no Curso a distância – Disseminadores de Educação Fiscal**

Nº	UF	Quantidade de alunos capacitados													Total
		2002	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
1	Acre	-	12	105	183	319	64	17	48	-	-	-	-	-	748
2	Alagoas	-	40	80	34	332	427	388	482	582	933	560	161	12	4.031
3	Amapá	-	17	74	68	258	184	292	128	78	191	43	-	-	1.334
4	Amazonas	-	27	89	114	374	343	93	192	346	338	778	-	-	2.692
5	Bahia	-	52	100	212	385	1.018	196	121	149	71	130	93	63	2.630
6	Ceará	-	51	272	482	653	588	933	792	1052	1325	454	199	213	7.014
7	Ceará RFB	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	52	-	41	93
8	Distrito Federal	-	45	271	187	170	346	272	318	242	164	291	97	69	2.472
9	ESAF	-	85	44	-	-	-	-	-	789	-	-	-	-	888
10	Espírito Santo	-	36	153	426	169	289	200	274	116	160	96	178	98	2.195
11	Goiás	-	37	288	236	1.207	903	1064	1184	1379	948	708	382	133	8.410
12	Maranhão	-	28	322	372	808	453	361	292	237	69	41	-	-	2.973
13	Mato Grosso	-	97	306	153	-	-	48	63	-	-	-	27	31	723
14	Mato Grosso do Sul	-	29	53	411	430	273	189	142	281	919	816	442	385	4.350
15	Minas Gerais SEFAZ	-	79	865	1.139	646	937	395	507	828	1088	606	101	69	7.016
16	Minas Gerais CENTRESAF Mais Educação	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	187	204	-	391
17	Pará	-	20	158	210	745	205	274	183	288	318	178	28	49	2.672
18	Paraíba	-	24	26	19	54	186	194	-	-	-	-	41	-	554
19	Paraná	-	126	811	728	1.800	1.271	1.022	3048	3168	3781	2525	1629	297	20.756
20	Pernambuco	-	53	310	216	186	185	265	169	259	73	330	248	136	2.419
21	Piauí	-	27	212	365	243	369	382	221	347	-	210	263	95	2.734
22	Rio de Janeiro	-	117	467	353	568	288	197	339	155	40	163	70	44	2.801
23	Rio Grande do Norte	-	34	157	117	55	45	155	87	23	298	304	94	64	1.644
24	Rio Grande do Sul	-	95	836	689	1.188	952	625	515	1416	1216	887	-	159	8.478
25	Rio Grande do Sul RFB	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	224	162	106	432
26	Rondônia	-	33	123	186	121	152	184	183	198	108	267	171	33	1.760
27	Roraima	-	30	60	63	53	22	34	158	113	135	128	-	62	918
28	Santa Catarina	-	57	384	776	1.141	827	560	530	724	643	369	125	76	6.212
29	São Paulo	-	207	1.076	986	1.256	942	817	1531	1744	2732	2818	1868	1217	17.192
30	Sergipe	-	30	89	92	-	189	77	165	855	396	583	386	108	2.660
31	SRFB	-	232	60	-	105	-	818	961	1.063	-	-	-	-	3.239
32	Tocantins	-	28	191	667	930	912	673	830	838	499	1029	246	133	6.976
<b>Total Brasil</b>		600	1.748	8.022	9.454	14.208	12.370	11.255	13.436	18.651	16.412	14.777	7.174	3.872	<b>129.809</b>

**Fonte: BRASIL. Programa Nacional de Educação Fiscal, 2018.**

O curso é desenvolvido e executado pela ESAF, possui conteúdo programático explorado em quatro apostilas disponíveis em versão pdf no sítio eletrônico da ESAF e é dividido da seguinte forma:

**Caderno 1-Educação Fiscal no Contexto Social:** aborda as diretrizes do Programa, seus objetivos e abrangência, no contexto da educação fiscal e na educação pública; trata do cenário sociopolítico do Brasil e do mundo;

**Caderno 2-Relação Estado-Sociedade:** são temas relativos à organização da vida em sociedade e suas implicações na garantia do estado democrático de direito e da cidadania, trata da formação do Estado brasileiro;

**Caderno 3-Função Social dos Tributos:** destaca a importância do tributo na atividade financeira do Estado para a manutenção das políticas públicas

e melhoria das condições de vida do cidadão, trata da história dos tributos no cenário global e brasileiro, o sistema tributário nacional, tributos e espécies;

**Caderno 4**–Gestão Democrática dos Recursos Públicos: temas relativos ao orçamento, ao compromisso social e fiscal do gestor público e ao exercício do controle social.<sup>67</sup>

Há ainda dois cursos ofertados pela ESAF no âmbito do PNEF<sup>68</sup>: Curso de Cidadania Fiscal e Curso de Educação Fiscal: Tributação, Orçamento e Coesão Social. Ambos são cursos gratuitos e auto instrucionais. Não logramos êxito em colher informações sobre quando se iniciou cada curso<sup>69</sup> e o número de pessoas capacitadas.

O financiamento das ações do PNEF deve ser feito, prioritariamente, com recursos orçamentários próprios, sem prejuízo de fontes alternativas. O que tem sido também um dos desafios contínuos para a perenidade do programa. Conforme consta no Relatório 2014, a “GEREF em articulação com a Comissão de Orçamento da Câmara dos Deputados, inseriu no PLOA emenda de bancada no valor R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) para o Programa”. Contudo, informa-se que durante a execução “não ocorreu liberação de financeiro para ser executado pela ESAF e o recurso foi totalmente perdido”.

Como este é o único documento disponível no site do PNEF sobre o tema, entramos em contato com a Diretoria Nacional do Programa, que nos informou que o orçamento do PNEF no ano de 2018 foi de R\$ 1.700.000,00, mas que a maior parte desse valor foi contingenciado, restando apenas R\$ 300.000,00. Até mesmo esse valor de R\$ 300.000,00 teve sua utilização prejudicada em razão das restrições orçamentárias impostas pelo TCU e da Emenda Constitucional do Teto de Gastos (EC 95/16).

Segundo Oliveira<sup>70</sup>, “sem orçamento público não se concretiza programas sócio-educativos”. Sobre o PNEF, afirma o autor que “falta aos entes federados, com raríssimas exceções, vontade política e orçamento público para executar o programa” – indicar páginas.

67 BRASIL. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Curso a distância** – Disseminadores de Educação Fiscal. 2018. Disponível em: <<http://educacaofiscal.gov.br/ead-esaf/curso-disseminadores-de-educacao-fiscal/>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

68 Todas as informações foram obtidas no sitio eletrônico do PNEF <http://educacaofiscal.gov.br/>. Acesso em 30 out. 2018.

69 No Relatório de atividades da Gerência de Educação Fiscal – Geref (encontrado na página eletrônica do PNEF) há informação que o PNEF adaptou o curso de Cidadania Fiscal em 2014, em parceria com a RFB. Em dezembro de 2014, abriu-se a primeira turma dirigida à sociedade em geral com 1.576 inscritos, sendo 974 aprovados. Este é o único documento disponibilizado no site do PNEF.

70 OLIVEIRA, Luiz Carlos Diógenes de. **Da cidadania fiscal à cidadania cultural (teoria da educação fiscal)**. 2012. 144p. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza, Fundação Edson Queiroz, Fortaleza, 2012, p. 86.

e melhoria das condições de vida do cidadão, trata da história dos tributos no cenário global e brasileiro, o sistema tributário nacional, tributos e espécies;

**Caderno 4–Gestão Democrática dos Recursos Públicos:** temas relativos ao orçamento, ao compromisso social e fiscal do gestor público e ao exercício do controle social.<sup>67</sup>

Há ainda dois cursos ofertados pela ESAF no âmbito do PNEF<sup>68</sup>: Curso de Cidadania Fiscal e Curso de Educação Fiscal: Tributação, Orçamento e Coesão Social. Ambos são cursos gratuitos e auto instrucionais. Não logramos êxito em colher informações sobre quando se iniciou cada curso<sup>69</sup> e o número de pessoas capacitadas.

O financiamento das ações do PNEF deve ser feito, prioritariamente, com recursos orçamentários próprios, sem prejuízo de fontes alternativas. O que tem sido também um dos desafios contínuos para a perenidade do programa. Conforme consta no Relatório 2014, a “GEREF em articulação com a Comissão de Orçamento da Câmara dos Deputados, inseriu no PLOA emenda de bancada no valor R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) para o Programa”. Contudo, informa-se que durante a execução “não ocorreu liberação de financeiro para ser executado pela ESAF e o recurso foi totalmente perdido”.

Como este é o único documento disponível no site do PNEF sobre o tema, entramos em contato com a Diretoria Nacional do Programa, que nos informou que o orçamento do PNEF no ano de 2018 foi de R\$ 1.700,000,00, mas que a maior parte desse valor foi contingenciado, restando apenas R\$ 300.000,00. Até mesmo esse valor de R\$ 300.000,00 teve sua utilização prejudicada em razão das restrições orçamentárias impostas pelo TCU e da Emenda Constitucional do Teto de Gastos (EC 95/16).

Segundo Oliveira<sup>70</sup>, “sem orçamento público não se concretiza programas sócio-educativos”. Sobre o PNEF, afirma o autor que “falta aos entes federais, com raríssimas exceções, vontade política e orçamento público para executar o programa” – indicar páginas.

67 BRASIL. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Curso a distância – Disseminadores de Educação Fiscal.** 2018. Disponível em: <<http://educacaofiscal.gov.br/ead-esaf/curso-disseminadores-de-educacao-fiscal/>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

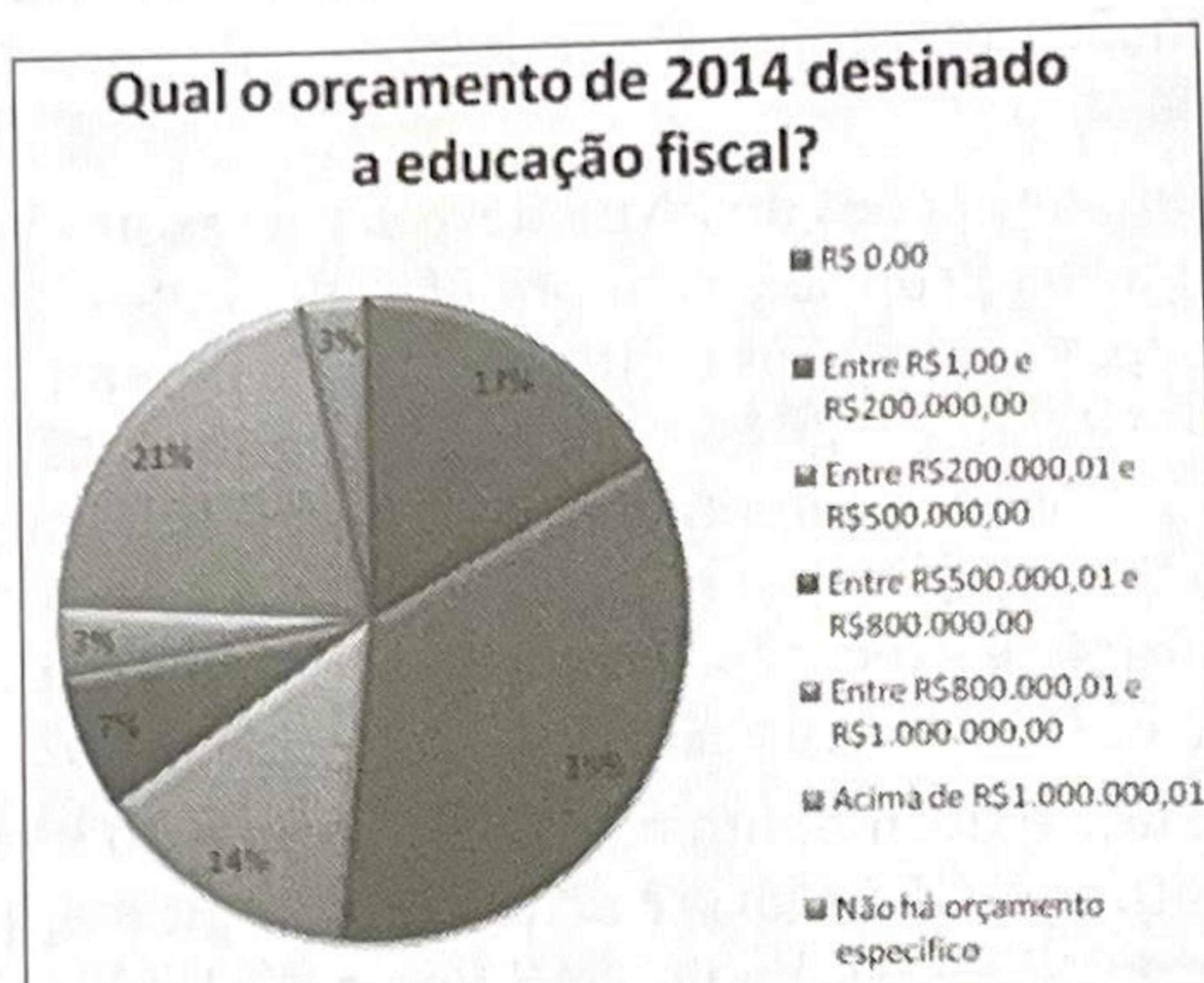
68 Todas as informações foram obtidas no sitio eletrônico do PNEF <http://educacaofiscal.gov.br/>. Acesso em 30 out. 2018.

69 No Relatório de atividades da Gerência de Educação Fiscal – Geref (encontrado na página eletrônica do PNEF) há informação que o PNEF adaptou o curso de Cidadania Fiscal em 2014, em parceria com a RFB. Em dezembro de 2014, abriu-se a primeira turma dirigida à sociedade em geral com 1.576 inscritos, sendo 974 aprovados. Este é o único documento disponibilizado no site do PNEF.

70 OLIVEIRA, Luiz Carlos Diógenes de. **Da cidadania fiscal à cidadania cultural (teoria da educação fiscal).** 2012. 144p. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza, Fundação Edson Queiroz, Fortaleza, 2012, p. 86.

No já citado documento intitulado Relatório de atividades da Gerência de Educação Fiscal – GEREF de 2014<sup>71</sup>, elaborado para fins de se apurar uma análise macro do PNEF, foram enviados questionários aos representantes estaduais, e conforme gráfico abaixo, apurou-se o percentual do orçamento de 2014 destinado à educação fiscal. Não há informações por regiões do país ou estados, mas podemos concluir que 35% dos orçamentos destinados à educação fiscal ficaram abaixo de 200mil reais, e apenas 3% acima de 1 milhão de reais.

**Gráfico 1 – Orçamento destinado à educação fiscal em 2015**



**Fonte: BRASIL. Programa Nacional de Educação Fiscal, 2015.**

Em vista destes dados, é de se duvidar se, na prática, é mesmo verdadeira a afirmação oficial de que o PNEF é um programa permanente de Estado e não de governo.

Além dos cursos antes mencionados, existem outras ações que são importantes para a prática da educação fiscal. Dentre elas, destacam-se o NAF – Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal e o NAOS – Núcleo de Apoio ao Observatório Social do Brasil.

Consta no sítio eletrônico da *Red de Educación Fiscal*<sup>72</sup>, que em 2014, representantes da Receita Federal do Brasil e das Universidades do Brasil, Peru, Costa Rica, México Paraguai, Chile, Honduras e Equador assumiram o compromisso de compartilhar as experiências do NAF – Núcleo de Apoio Contábil e

71 Não há disponível no site relatórios mais recentes. (BRASIL. Programa Nacional de Educação Fiscal. Relatório de atividades da Gerência de Educação Fiscal – GEREF: Exercício 2014. 2015. Disponível em: <<http://educacaofiscal.gov.br/pdf/relatorio-de-atividades-geref-2014.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2018). Consta no referido documento (pag. 15) que em 2014 a GEREF em articulação com a Comissão de Orçamento da Câmara dos Deputados, inseriu no PLOA, emenda de bancada no valor R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) para o Programa. Curiosamente, no decurso do prazo de execução não ocorreu a liberação de financeiro para ser executado pela ESAF e o recurso foi totalmente perdido.

72 Cf. <http://www.educacionfiscal.org/pagina/origen>. Acesso em 30 out. 2018.

Fiscal que tem como objetivo o atendimento pelos universitários da população de baixa renda. Este documento ficou conhecido como *Carta de Intenciones de Lima*.

O NAF é um projeto que foi concebido pela Receita Federal do Brasil em parceria com as Instituições de Ensino Superior – IES. De acordo com as informações disponíveis no site da Receita Federal do Brasil<sup>73</sup>, existem atualmente mais de 300 núcleos formalizados no Brasil e mais de 200 em 11 países da América Latina. Em Belo Horizonte/MG há o registro de 13 NAF em atividade, inclusive na PUC Minas. O NAF conta também com um portal internacional denominado Red NAF<sup>74</sup> para sua ampla divulgação no mundo.

O programa se assemelha aos Serviços de Atendimento Jurídico – SAJ das faculdades de Direito (estágio), sendo desempenhado pelas Instituições de Ensino possuidoras de cursos de Ciências Contábeis ou de Comércio Exterior. O NAF não é um órgão público nem um posto de atendimento avançado da Receita Federal, é uma extensão da instituição de ensino superior que se destina a qualificar o seu corpo discente por meio da prestação de serviços de orientação contábil e fiscal a pessoas carentes que não têm condições de contratar escritórios de contabilidade.

Os NAF não prestam nem podem prestar serviços de representação e defesa dos interesses dos contribuintes perante a RFB, por isso não se lhes pode comparar com os 134 escritórios públicos de defesa dos contribuintes de baixa renda dos EUA (financiados parcialmente pelo tesouro norte-americano) que atendem anualmente a aproximadamente 20 mil contribuintes (*Low Income Taxpayer Clinics*)<sup>75</sup>.

A outra ação de fomento à educação fiscal refere-se ao NAOS. Recentemente, foi postada a notícia no sítio eletrônico do PNEF<sup>76</sup> de que o Grupo de Educação Fiscal do Distrito Federal inaugurou o 1º NAOS – Núcleo de Apoio ao Observatório Social do Brasil, projeto piloto voltado para fomentar a criação de observatórios sociais nas instituições de ensino superior do Distrito Federal. De acordo com a notícia veiculada, este grupo em parceria com a UDF – Centro Universitário do Distrito Federal, com apoio da Secretaria da Receita Federal e o Observatório Social de Brasília, deu início ao projeto intitulado Observatório Social Universitário. Este projeto também se assemelha aos serviços de

<sup>73</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Conheça o projeto:** Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal – NAF. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/naf/conheca>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

<sup>74</sup> NATURALEZA de los NAF. Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal. Disponível em: <<http://rednaf.educacionfiscal.org/pagina/naturaleza-de-los-naf>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

<sup>75</sup> Informações disponíveis em <https://taxpayeradvocate.irs.gov/news/litc-20-years>. Acesso em 16 set. 2018.

<sup>76</sup> SANTOS, Vinicius. **Grupo de Educação Fiscal do DF inaugura 1º Núcleo de Apoio ao Observatório Social do Brasil.** Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, 21 set. 2018. Disponível em: <<http://educacaofiscal.gov.br/grupo-de-educacao-fiscal-do-df-inaugura-1o-nucleo-de-apoio-ao-observatorio-social-do-brasil/>>. Acesso em: 30 set. 2018.

prática jurídica das faculdades de Direito e ao NAF – Núcleo de apoio contábil e fiscal das faculdades de Ciências Contábeis, na medida que tem como objetivo a criação de “um espaço de aprendizagem dentro das universidades através de projetos de extensão, disciplinas optativas, oficinas ou minicursos”. Inicialmente, o projeto foi destinado aos alunos de Ciências Contábeis da UDF, mas há a pretensão de se estender para os demais cursos da instituição e a exemplo do NAF, para outras universidades do país. A ideia foi de ampliar as ações dos Observatórios Sociais contando com os estudantes na pesquisa e acompanhamento da aplicação de recursos públicos, fomentando a transparência nas contas públicas.

A título de informação, no Brasil há 134 observatórios sociais em 16 Estados<sup>77</sup>, o que demonstra um enorme potencial para o desenvolvimento da democracia participativa e ações de cidadania fiscal. Isso porque, dentre outros fatores, os observatórios sociais possuem independência e não dependem de verbas públicas, sendo integrado por cidadãos brasileiros voluntários.

### 5.3. A educação fiscal nas universidades

Sem levarmos em consideração o NAF e o recente NAOS, chama a atenção o fato de a introdução do tema “educação fiscal” no ambiente acadêmico das Universidades se revelar ainda muito tímido, com pouquíssimos cursos voltados para essa temática no ensino superior.

Um exemplo isolado é o fato de a USP/Leste e a UFRN terem introduzido a temática Educação Fiscal nos cursos de Gestão de Políticas Públicas e Ciências Contábeis, respectivamente.

Em 2016, a disciplina optativa livre “Educação Fiscal e Coesão Social” foi oferecida aos alunos do curso de Gestão de Políticas Públicas da USP-Leste e despertou o interesse de 86 alunos que se matricularam nesta primeira turma. A Unifesp incluiu no curso de Ciências Contábeis a disciplina “Política Fiscal e Cidadania”, com carga horária de 30 horas/aula, a partir das turmas de 2015. A matéria já fazia parte dos cursos de Medicina e Enfermagem desde 2013<sup>78</sup>. A UNESP/campus Franca também oferece a disciplina “Educação Fiscal e Coesão Social” para o Curso de Graduação em Serviço Social (optativa livre) com carga horária de 60h.

Silva, Oliveira e Rocha<sup>79</sup> concluíram recente pesquisa acerca das ementas do Curso de Ciência Contábeis nas Universidades Federais do Brasil e

77 OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL. **Observatórios pelo Brasil**. OSBrasil, Curitiba. Disponível em: <<http://osbrasil.org.br/observatorios-pelo-brasil/>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

78 AGÊNCIA INVESTIMENTOS E NOTÍCIAS. **Educação fiscal chega às universidades**. *Investimentos e Notícias*, 10 mar. 2016. Disponível em: <<http://www.investimentosenoticias.com.br/financas-pessoais/carreiras-e-cursos/educacao-fiscal-chega-as-universidades>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

79 SILVA, Roseane Patrícia de Araújo; OLIVEIRA, Edivaní Cinthia Frazão de; ROCHA, Maria Eloísa Rodrigues Moura da. Educação Fiscal nas Universidades Públicas Federais do Brasil: uma avaliação das ementas do Curso de Ciências Contábeis. *Revista Mangaio Acadêmico*, v. 2, n. 3, jul./dez. 2017, p. 36.

localizaram a disciplina Educação Fiscal compondo a grade curricular nas Universidades Federais do Amazonas, Rio Grande do Norte e São Paulo. O objetivo da pesquisa foi analisar as ementas das universidades públicas federais do Brasil que possuem o curso de Ciências Contábeis, com o intuito de verificar em quais dela consta a temática educação fiscal na estrutura curricular. Os autores concluíram pela carência da abordagem do tema da educação fiscal nos cursos de Ciências Contábeis, o que prejudica “o despertar da consciência cidadã voltada para a melhoria do bem-estar social”.

No Planejamento Estratégico PNEF 2016/2018<sup>80</sup>, constou como um dos objetivos estratégicos do biênio a viabilização financeira do PNEF, além de “ampliar a capilaridade do programa” e “institucionalizar a educação fiscal nas instituições de ensino superior”, entre outros.

Para Baptistucci<sup>81</sup>, a inserção do tema da educação fiscal no ambiente acadêmico das universidades revela-se uma meta arrojada. O objetivo seria alcançar primeiramente graduandos em contabilidade e economia, que poderiam utilizar “os conhecimentos técnicos adquiridos nas Universidades Públicas e Privadas em benefício da sociedade, atuando no controle social, por exemplo, em observatórios sociais”.

Pelo que verificamos, não há iniciativas institucionais para introduzir o tema da educação fiscal nos cursos de Direito. Em contato com a diretora nacional do PNEF, foi confirmada a inexistência dessa temática nos cursos de Direito.

## 6. CONCLUSÃO

O campo de estudos da educação fiscal não vem historicamente interessando os professores e autores do direito tributário brasileiro em virtude de a ciência do direito tributário ter assumido em nosso país, especialmente com a hegemonia da escola paulista a partir da década de 70 do século passado<sup>82</sup>, uma postura de total isolamento frente a ciências e disciplinas afins, como se um maior grau de isolamento implicasse maior grau de rigor científico. Confundiu-se a necessidade real de distinguir o direito financeiro/tributário da ciência das finanças com uma equivocada postura de isolamento e incomunicabilidade entre os dois campos científicos.

O resultado foi a construção de uma doutrina desequilibrada, em que quase todos os esforços heurísticos e teóricos sobre o ordenamento tributário vão desaguar na judicialização de teses sobre os limites do poder de tributar por

<sup>80</sup> BRASIL. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Planejamento Estratégico PNEF 2016–2018**. 2018. Disponível em: <<http://educacaofiscal.gov.br/pdf/planejamento-estrategico-2016-2018.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

<sup>81</sup> BAPTISTUCCI, Fabiana Feijó de Oliveira. **Programa Nacional de Educação Fiscal: 17 anos de história**. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, 02 fev. 2017, p. 9.

<sup>82</sup> Cf. TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Quartier Latin, 2017.

parte dos contribuintes com maior poder econômico e social, relegando-se a um papel secundário, quase marginal, o estudo e o combate das condicionantes econômico-sociais e dos fatores institucionais que impedem que princípios centrais do ordenamento constitucional consigam realmente informar e configurar a tributação brasileira em sua dimensão ampla e global.

A literatura especializada sobre a educação fiscal conta com autores sempre ligados às áreas das ciências sociais (economia, sociologia, psicologia social) e da educação, mas nunca ao direito. É muito grave constatar que o programa nacional de educação fiscal brasileiro, com mais de 20 anos de história e que é referência e modelo de inspiração para outros países, seja completamente ignorado pela ciência do direito tributário no Brasil, que por ele simplesmente não se interessa.

Ao que parece, os produtores da ciência do direito tributário no Brasil só se interessam por uma análise estritamente dogmático-normativa da tributação, e não consideram relevante conhecer e estudar o processo social pelo qual a população toma contato com o conceito de tributo. Ao contrário do que propõe Sainz de Bujanda em sua teoria estudada no início desse artigo, os tributaristas brasileiros parecem não ver qualquer relação palpável entre justiça tributária e educação tributária, entre justiça fiscal e educação fiscal.

Outra observação crítica em relação ao cenário brasileiro é que nosso programa nacional de educação fiscal tem como objetivo despertar os cidadãos para a importância social do tributo e para necessidade de um controle social dos gastos públicos. Contudo, não há qualquer preocupação institucional em informar os cidadãos sobre seus direitos como contribuintes, sobre as diversas normas de cunho constitucional e infraconstitucional que protegem os cidadãos contra cobranças abusivas e indevidas de tributos.

Conforme a proposta teórica de Sainz de Bujanda analisada neste artigo, o objetivo principal da educação fiscal deve ser formar contribuintes que são conscientes e se esforçam para cumprir com rigor seus deveres e obrigações fiscais, mas também formar cidadãos que exigem o mesmo grau de comprometimento do Estado-fisco em relação a seus deveres para com os contribuintes, seja na fase legislativa, seja na fase de fiscalização ou cobrança dos tributos, daí a educação fiscal deve sensibilizar os cidadãos para a existência de remédios e recursos processuais destinados a combater exigências tributárias ilegais e abusivas. No programa brasileiro, esse segundo aspecto da educação fiscal é completamente inexistente. Em nossa opinião, essa ausência deve ser corrigida, devendo ser incluída no PNEF a dimensão da consciência cidadã sobre as limitações do poder de tributar e a necessidade de constante fiscalização sobre a legalidade/constitucionalidade dos atos de fiscalização e cobrança tributária.