

SOLIDARIEDADE SOCIAL E EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA

SOCIAL SOLIDARITY AND TAX EDUCATION



Recebimento em 22/02/2023

Aceito em 23/05/2023

Hugo Leite Meirelles Monteiro¹

<https://orcid.org/0000-0001-8698-5450>

hugomeirellesadv@gmail.com

RESUMO

Este artigo aborda a necessidade de se aumentar a solidariedade social por meio da educação tributária direcionada para toda a sociedade. A tributação deve ser vislumbrada como dever de colaboração do membro da comunidade, que tem sua validade correlacionada ao direito de exigir do Estado uma devida arrecadação e aplicação dos valores arrecadados em prol da coletividade. São propostos três pilares que o ensino tributário deve buscar transmitir: a) o conhecimento da lei, o que inclui saber qual deve ser a sua conduta para estar de acordo com a lei; b) o conhecimento do porquê da lei, o que inclui as alternativas àquela lei, seja sua ausência ou diferente disposição; c) e o que se pode fazer perante a sociedade para ajudar no cumprimento da lei à luz da ideia de solidariedade.

PALAVRAS-CHAVE: solidariedade social; educação tributária; Estado; tributos; impostos.

ABSTRACT

This article addresses the need to increase social solidarity through tax education aimed at society as a whole. Taxation should be seen as a duty of collaboration of the member of the community, which has its validity correlated to the right to demand from the State a due collection and application of the amounts collected in favor of the community. Three pillars are proposed that tax education should seek to convey: a) knowledge of the law, which includes knowing what your conduct should be in order to be in accordance with the law; b) knowledge of the reason for the law, which includes the alternatives to that law, whether its absence or different provision; c) and what can be done before society to help comply with the law in the light of the idea of solidarity.

KEYWORDS: social solidarity; tax education; State; taxes.

¹ Universidade de Coimbra



NOTA PRÉVIA

No transcurso histórico do planeta Terra percebe-se uma linha evolutiva das espécies, como percebido por Charles Darwin². Com relação a humanidade, essa linha evolutiva se destaca pela diferenciada capacidade de desenvolvimento intelectual e moral que lhe é próprio³. Após inumeráveis conflitos e guerras por que passou, a humanidade aprende cada vez mais os benefícios da solidariedade entre todos. Na busca por mais solidariedade social, perceber-se uma relação de recursividade entre esta solidariedade social e o desenvolvimento intelectual e moral da sociedade, em que o desenvolvimento referido depende da solidariedade e a solidariedade depende do referido desenvolvimento⁴. Dentro desta questão, inclui-se o desafio da sustentabilidade financeira do Estado, que, sendo este fundado em uma ideia de solidariedade, precisa envidar esforços para uma maior participação solidária da sociedade, nomeadamente no que se refere às questões tributárias do Estado, que continua (não é um problema novo) a sofrer com a ausência de satisfatória consciência solidária da população no que se refere a este aspeto, que tem como exemplo os altos níveis de fraude e evasão tributária. Como melhor meio de desenvolvimento intelectual e moral e de desenvolvimento da solidariedade social coloca-se a educação, o que se aplica às questões tributárias, desempenhando, então, a educação tributária um papel fundamental.

À luz deste contexto, este trabalho tem por objetivo investigar se e de que maneira a educação tributária voltada para a sociedade como um todo se relaciona com o desafio da sustentabilidade social e, em caso positivo, quais devem ser as diretrizes da educação tributária. O trabalho ficou estruturado em três partes: 1) Solidariedade social; 2) Educação tributária; e 3) Os três pilares do ensino tributário.

1 SOLIDARIEDADE SOCIAL

1.1 A evolução

² Cfr. Charles Darwin. **The origin of species by means of natural selection, or the preservation of favoured races in the struggle for life**. New York: Cambridge University Press, 2009.

³ Cfr. Lewis H. Morgan. **Ancient Society or researches in the lines of human progress from savagery through barbarism to civilization**. Chicago: Charles H. Kerr, sem data.

⁴ Conforme Edgar Morin, “um processo recursivo é um processo em que os produtos e efeitos são ao mesmo tempo causas e produtores do que se produz”. Cfr. Edgar Morin. **Introduction à la pensée complexe**. Paris: Seuil, 2005. p. 99-100.



Como conceitua Diogo Amaral, o Estado é uma “comunidade constituída por um povo que, a fim de realizar os seus ideais de segurança, justiça e bem-estar, se assenhoreia de um território e nele institui, por autoridade própria, o poder de dirigir os destinos nacionais e de impor as normas necessárias à vida colectiva”⁵. Dessa conceituação, a noção de comunidade ganha destaque como referência ao conjunto de indivíduos que existem dentro do território de um determinado Estado. Quando se fala em Estado, talvez a generalidade das pessoas tenda a ter em mente o aparelho estatal, como o seu conjunto de instituições e órgãos, e as pessoas que deste aparelho fazem parte, esquecendo-se a ideia fundamental de que todas as pessoas fazem parte do Estado⁶.

Aristóteles percebeu que “o homem é, por natureza, um ser vivo político”; “mais do que uma abelha ou um animal gregário, é um ser vivo político em sentido pleno”; “é decerto natural a tendência que existe em todos os homens para formar uma comunidade deste género [cidade]”⁷. E diz ainda o filósofo da Grécia antiga: “Apesar de não carecer de auxílio mútuo, os homens desejam viver em conjunto; também é verdade que estão unidos pela utilidade comum, na medida em que, a cada um, corresponde uma parcela de bem-estar. Este é o fim principal, quer da comunidade quer de cada indivíduo”⁸⁻⁹.

Pesquisas atuais vão no mesmo sentido da percepção do filósofo grego. A psicóloga Sonja Lyubomirsky apresenta a existência de estudos científicos sobre a essencialidade das relações sociais para o ser humano, com destaque para o facto de que o investimento nas relações sociais tende a aumentar o nível de bem-estar (ou felicidade) do indivíduo. Ela refere alguns dos motivos para essa busca do ser humano pelas relações sociais, como o apoio social e a necessidade de pertencimento e de amor¹⁰. Estes motivos, que impulsionam a busca do ser humano por relações sociais, demonstram a estreita ligação dos agrupamentos sociais – e, em última instância, do próprio Estado – com a ideia de apoio, pertencimento e amor, que podemos, simplificadamente,

⁵ Diogo Freitas do Amaral. «Estado». in *Pólis: enciclopédia verbo da sociedade e do Estado*. vol. 2. ed. 2. Lisboa: Verbo, 1998. p. 1070.

⁶ Sobre Estado-comunidade e Estado-poder, cfr. Diogo Freitas do Amaral. «Estado». in *Pólis: enciclopédia verbo da sociedade e do Estado*. vol. 2. ed. 2. Lisboa: Verbo, 1998, p. 1070-1071.

⁷ Aristóteles. *Política*. 3. ed. Lisboa: Vega, 2019, p. 53 e 55.

⁸ Aristóteles. *Política*. 3. ed. Lisboa: Vega, 2019, p. 207. Infere-se do texto que o homem não carece de auxílio mútuo para sobreviver, mas carece para a sua evolução, tendo em vista as referências à utilidade comum e bem-estar.

⁹ Sobre a ética na busca do interesse público pela administração pública, cfr. Ana Raquel Moniz. «Direito, ética e Estado: brevíssimas reflexões em diálogo com Barbosa de Melo». in Paulo Oliveira; Gabriel Prado Leal (orgs.). *Diálogos jurídicos luso-brasileiros: perspectivas atuais do direito público: o direito em tempos de crise*. vol. I. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 31-36.

¹⁰ Sonja Lyubomirsky. *The how of happiness: a scientific approach to getting the life you want*. New York: Penguin Press, 2008, p. 138-140.



traduzir por solidariedade e que pode ser definida como a cooperação recíproca decorrente da interdependência existente entre os indivíduos que condiciona a evolução da humanidade¹¹.

Reconhecendo que, em extensão variável, a consciência de uma sociabilidade sempre esteve presente na história da humanidade, Léon Duguit afirma que existem laços de interdependência entre os indivíduos que os reúne e os mantêm unidos uns aos outros, laços estes que designa por solidariedade social. Tal solidariedade é limitada na medida em que o indivíduo “só se concebe como verdadeiramente solidário em relação àqueles pertencentes a seu grupo”. Mas é possível notar um progresso na solidariedade social à luz das transições da horda para a família, da família para a cidade e da cidade para a nação¹²⁻¹³.

Embora a solidariedade social acabe, em alguma medida, por não desempenhar todos o seu potencial por decorrência das diferentes percepções de pertencimento que cada indivíduo leva consigo, a solidariedade tem fundamento na ideia de dignidade da pessoa humana (universal e incondicional), segundo a qual, como diz Paulo Otero, “todo o ser humano, desde a concepção e até à morte, tem uma dignidade inalienável, nunca podendo sofrer indignidades ou suportar atentados a essa sua dignidade, por parte de entidades públicas ou privadas”¹⁴. Então, à medida que o sujeito reconhece no outro uma dignidade equivalente à sua própria dignidade, também reconhece o dever de solidariedade entre os humanos no sentido de preservar todas as dignidades pertencentes a cada individualidade. Expande-se a noção de pertencimento para toda humanidade, superando os limites familiares, regionais, estaduais e continentais¹⁵. Como disse Immanuel Kant, “age de tal maneira

¹¹ Sobre a ideia de solidariedade, cfr. José Casalta Nabais. «Solidariedade social, cidadania e direito fiscal». in Mesmo autor. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. vol. I. Coimbra: Almedina, 2005, p. 82-92. Todavia, Ana Raquel Moniz entende que, em comparação com solidariedade, o termo fraternidade “acrescenta uma dimensão mais humanizante”. Cfr. Ana Raquel Moniz. «Direito, ética e Estado: brevíssimas reflexões em diálogo com Barbosa de Melo». in Paulo Oliveira; Gabriel Prado Leal (orgs.). *Diálogos jurídicos luso-brasileiros: perspectivas atuais do direito público: o direito em tempos de crise*. vol. I. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 43.

¹² León Duguit. *Fundamentos do direito*. (tradução). 3. ed. São Paulo: Martin Claret, 2015, cap. 9. Livro eletrônico (Kindle).

¹³ Também é possível perceber uma evolução da base solidária nas dimensões (ou gerações) de direitos, partindo da dimensão da liberdade (1ª), passando pela dimensão da igualdade (2ª), até a dimensão da solidariedade (3ª). Sobre as dimensões de direitos, cfr. J. J. Gomes Canotilho. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. 16 reimp. Coimbra: Almedina, 2003, p. 380-388.

¹⁴ Cfr.: Paulo Otero. «Dignidade da pessoa humana». in Jorge Bacelar Gouveia; Francisco Pereira Coutinho (coords.). *Enciclopédia da Constituição portuguesa*. Lisboa: Quid Juris, 2013, p. 116; José Carlos Vieira de Andrade. «Direitos humanos». in *Pólis: enciclopédia verbo da sociedade e do Estado*. vol. 2. ed. 2. Lisboa: Verbo, 1998, p. 555; sobre a história da dignidade da pessoa humana, Jorge Reis Novais. *A dignidade da pessoa humana: dignidade e direitos fundamentais*. vol. I. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 31-48. Sobre a dignidade da pessoa humana como mínimo ético, cfr. Ana Raquel Moniz. «Direito, ética e Estado: brevíssimas reflexões em diálogo com Barbosa de Melo». in Paulo Oliveira; Gabriel Prado Leal (orgs.). *Diálogos jurídicos luso-brasileiros: perspectivas atuais do direito público: o direito em tempos de crise*. vol. I. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 22 e 37.

¹⁵ Sobre o alargamento da responsabilidade nos planos espacial, temporal e substancial, e sobre globalização, cfr. Ana Raquel Moniz. «Direito, ética e Estado: brevíssimas reflexões em diálogo com Barbosa de Melo». in Paulo



que uses a humanidade, tanto na tua pessoa como na pessoa de qualquer outro, sempre e simultaneamente como fim e nunca simplesmente como meio”¹⁶.

A partir do vínculo do Estado com a solidariedade social é possível constatar a repercussão desta solidariedade sobre os instrumentos que sustentam o Estado, como é o caso da tributação, principal meio de sustentação financeira do Estado¹⁷. Nesse sentido, a tributação deve ser vislumbrada como dever de colaboração do membro da comunidade, que tem sua validade correlacionada ao direito de exigir do Estado uma devida arrecadação e aplicação dos valores arrecadados em prol da coletividade, de modo a robustecer os laços recíprocos de cooperação¹⁸.

1.2 O desafio tributário

Dito isto, a tributação tem um papel fundamental no desafio que se coloca atualmente acerca da sustentabilidade financeira dos Estados. Em 2019, a dívida pública portuguesa atingiu um valor que corresponde a 117,2% do PIB¹⁹, um valor muito acima dos 60% previstos como limite no art. 1º do Protocolo (n. 12) ao Tratado de Funcionamento da União Europeia²⁰. O problema da dívida pública é histórico²¹ e precisa ser enfrentado a fim de reverter o seu crescimento e superar as dificuldades que ameacama sustentabilidade do Estado.

Desse modo, as receitas não têm sido suficientes para cobrir as despesas efetuadas. Três caminhos se mostram possíveis: a) reduzir as despesas; b) aumentar as receitas; ou c) utilizar as duas opções anteriores de modo cumulativo²². No âmbito do aumento das receitas e diminuição

Oliveira; Gabriel Prado Leal (orgs.). *Diálogos jurídicos luso-brasileiros: perspectivas atuais do direito público: o direito em tempos de crise*. vol. I. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 40-41 e 44-48.

¹⁶ Immanuel Kant. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. (tradução). Lisboa: Edições 70, 2007, p. 69.

¹⁷ Sobre a importância da tributação ou, mais especificamente, dos impostos para o Estado, cfr. José Casalta Nabais. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 191-203. Dada a destacada importância que os impostos têm com relação aos demais tributos (taxas e contribuições financeiras), é comum os juristas falarem em direito fiscal, Estado fiscal, sustentabilidade fiscal e etc. Porém, utilizar-se-á neste trabalho preferencialmente o termo tributário, a fim de incluir todos os tributos no âmbito do trabalho. Sobre as diferentes extensões dos direitos financeiro, tributário e fiscal, cfr. José Casalta Nabais. *Direito fiscal*. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 27-33.

¹⁸ Ernani de Paula Contipelli. *Solidariedade social tributária na perspectiva da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale*. Tese de doutorado. 2009, p. 260, 313 e 355. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8749>>. Acesso em 28/06/2021.

¹⁹ Cfr. Tribunal de Contas. *Parecer sobre a conta geral do Estado: 2019*. Lisboa: 2020, p. 17. Disponível em: <<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Pages/Anos.aspx>>. Acesso em 30/06/2021.

²⁰ Cfr. António José Cabral. Comentário ao art. 126º. in Manuel Lopes Porto; Gonçalo Anastácio (coords.). *Tratado de Lisboa: anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 580-581.

²¹ Sobre a dívida pública portuguesa e a sua sustentabilidade, cfr. Eduardo Paz Ferreira. *Ensaio de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2020, parte I, cap. II, itens 11 e 18. Livro eletrônico (Google Play).

²² Além das naturais limitações dos instrumentos de política monetária, no âmbito da União Europeia tais instrumentos são monopolizados pelo Banco Central Europeu e estritamente orientados para a estabilidade dos



das despesas, uma das alternativas está em aumentar a arrecadação e diminuir os custos de fiscalização e de cobrança de tributos por meio de uma maior educação tributária da sociedade, a fim de diminuir as atitudes de fuga e evasão tributária²³. Sem, contudo, limitar a educação tributária a este propósito, pois que a educação tem por efeito uma série de benefícios para a sociedade, em que podemos destacar a maior participação ativa e solidária das pessoas, como veremos.

Um relatório da Tax Justice Network, publicado no final de 2020, estima que o mundo perde anualmente US\$ 427 bilhões em impostos devido a utilização de práticas fiscais internacionais abusivas, sendo US\$ 245 bilhões perdidos da tributação sobre as empresas, e US\$ 182 bilhões perdidos da tributação sobre as pessoas singulares. Com relação a Portugal, a estimativa é de que o país perca todos os anos uma receita de US\$ 1.046.072.964,00, embora deva ser levado em conta sua contribuição negativa para que os outros países percam US\$ 553.241.485,00 de receita²⁴.

Em última análise, nessa competição fiscal prejudicial todos perdem, dada a tendência de diminuição do nível de arrecadação fiscal global²⁵, bem como de aumento das injustiças fiscais por decorrência da transferência dos encargos fiscais sobre os que não querem ou não podem fugir aos tributos²⁶; para não falar dos efeitos distorcivos sobre a economia e por aí em diante²⁷. Além das desvantagens gerais causadas para todas as nações, tais condutas também causam distorções na distribuição mundial da arrecadação tributária pelo mundo, fazendo com que determinados

preços. Cfr. José Casalta Nabais. «A sustentabilidade do Estado fiscal». in Mesmo autor. *Problemas nucleares de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 152-153. Sobre a importância de uma balança comercial favorável, cfr. Eduardo Paz Ferreira. *Ensaio de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2020, parte I, cap. II, item 18. Livro eletrônico (Google Play). Propondo um específico imposto sobre o capital para a solução da dívida pública, cfr. Thomas Piketty. *O capital no século XXI*. (tradução). Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, cap. 16. Livro eletrônico (Kindle).

²³ A questão da sustentabilidade fiscal em sentido amplo, como expõe Casalta Nabais, tanto inclui as dificuldades dos Estados de manterem uma arrecadação de receitas fiscais suficientes para manterem os gastos públicos, o que designa como sustentabilidade fiscal em sentido estrito, como, por outro lado, também inclui as dificuldades dos sujeitos passivos de suportarem a carga fiscal, o que denomina por suportabilidade fiscal. Cfr. José Casalta Nabais. «A sustentabilidade do Estado fiscal». in Mesmo autor. *Problemas nucleares de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 125.

²⁴ Tax Justice Network. *O estado atual da justiça fiscal: 2020: justiça fiscal em tempos de Covid-19*. 2020, p. 14 e 73. Disponível em: <<https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2020/>>. Acesso em 30/06/2021.

²⁵ Cfr. Gabriel Zucman. *A riqueza oculta das nações: inquérito sobre os paraísos fiscais*. (tradução). Lisboa: Temas e Debates, 2014, p. 13-16 e 51-75.

²⁶ Cfr. José Casalta Nabais. «As finanças públicas e a redistribuição dos rendimentos». in Mesmo autor. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. vol. V. Coimbra: Almedina, 2018, p. 27; José Casalta Nabais. «Algumas reflexões sobre a tributação das empresas». in Mesmo autor. *Problemas nucleares de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 257-258.

²⁷ Sobre os prós e contras da concorrência fiscal prejudicial, cfr. Rita Calçada Pires. *Manual de direito internacional fiscal*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 242-247. Se a concorrência fiscal pode ser considerada benéfica na medida em que os sujeitos podem optar por viver e exercer sua atividade profissional onde quiserem, e que a concorrência acaba por exercer um contrapeso ao aumento da carga fiscal, em uma situação análoga a do livre estabelecimento dos preços no mercado, por outro lado, a concorrência não pode ser considerada benéfica na medida em que permita que o sujeito viva e exerça sua atividade em um lugar, mas pague tributos como se vivesse ou trabalhasse em outro, o que seria equivalente a dizer, no âmbito do livre mercado, que o sujeito pode comprar um produto mais caro pagando o valor de um produto barato.



países se beneficiem com uma maior arrecadação em detrimento de outros países que veem sua receita diminuir. Em uma dinâmica cíclica, o país que se beneficia com tal prática prejudicial acaba por ser prejudicado por outro país que entra neste jogo de soma zero²⁸.

Tal contexto internacional de fuga aos impostos não se coaduna com a solidariedade social que se espera entre as pessoas, seja no âmbito nacional ou internacional. O baixo nível de solidariedade social nacional fica evidente quando um sujeito se utiliza de mecanismos jurídicos com a única finalidade de diminuir o pagamento de tributos no país em que deveria contribuir por lá residir ou ter suas atividades profissionais, por exemplo. Já o baixo nível de solidariedade social internacional fica evidente quando um país adota uma política prejudicial de atração de riquezas com a única finalidade de atrair empresas e pessoas que de outro modo não o fariam²⁹.

É um grande desafio aumentar os níveis de solidariedade social na sociedade, ainda mais tendo em vista a necessidade de expandir o sentimento de solidariedade não apenas para dentro dos limites de cada nação, mas sim para toda a humanidade. A solidariedade social limitada aos contornos de cada estado já não é suficiente para o atual momento civilizatório. Os desafios que surgem evidenciam a interdependência internacional e a necessidade de solidariedade a um nível global. Desafios com relação ao meio ambiente, economia e informação³⁰⁻³¹ são alguns dentre muitos que impelem o ser humano para expandir a rede de solidariedade. A tributação não está fora desse contexto, demonstrando a necessidade de uma cada vez maior cooperação entre os países.

Mas a tributação, embora seja um dos maiores instrumentos de solidariedade, tem uma ligação histórica com a submissão dos povos estrangeiros vencidos em guerras e com a submissão discriminatória sobre apenas uma parte da sociedade³², em paralelo com a ligação histórica da sua

²⁸ Sobre as perdas tributárias dos países e as perdas infligidas em outros, cfr. Tax Justice Network. *O estado atual da justiça fiscal: 2020: justiça fiscal em tempos de Covid-19*. 2020, p. 69-74. Disponível em: <<https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2020/>>. Acesso em 30/06/2021.

²⁹ No combate aos paraísos fiscais também deve haver solidariedade no sentido de buscar, em alguma medida, alternativas para o desenvolvimento dos países que dependem economicamente do seu status de paraíso, como deve ser buscado, aliás, para com todos os países, com ou sem esse status.

³⁰ Comenius entendeu que a má comunicação decorrente da diversidade de línguas era um obstáculo a boa convivência das nações e a propagação da verdade científica e, à luz disso, defendeu o estabelecimento de um idioma universal. Cfr. J. B. Pibetta. «Johann Amos Comenius». in Jean Château (coord.). *Os grandes pedagogos*. (tradução). Lisboa: Livros do Brasil, sem data (1985?), p. 141, nota de rodapé 41. Por sua vez, Philippe Van Parijs defende que os países que possuem línguas majoritárias auxiliem os países que possuem línguas minoritárias, a fim de compensar os maiores gastos destes com tradução e ensino. Cfr. Philippe Van Parijs. *Linguistic Justice for Europe and for the World*. Oxford: Oxford Press, 2015.

³¹ Sobre os diversos desafios relacionados à globalização, cfr. Jonathan Michie (ed.). *Globalization and democracy*. 3 volumes. Cheltenham: Edward Elga, 2017.

³² Cfr.: Gabriel Ardant. *Histoire de l'impôt: livre I – de l'Antiquité au XVII^e siècle*. Paris: Fayard, 1971; Gabriel Ardant. *Histoire de l'impôt: livre II – du XVIII^e au XXI^e siècle*. Paris: Fayard, 1972; Fernando Aurelio Zilveti. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. Livro eletrônico (Kindle).



má destinação³³, nomeadamente para satisfazer os caprichos do governante do momento. Não é por acaso que a tributação está envolvida em muitos dos importantes acontecimentos históricos, com destaque para as resistências dos contribuintes quanto à sobrecarga ou injustiça tributária³⁴.

Não obstante ainda hoje existirem muitos problemas de injustiça que precisam ser enfrentados e resolvidos, é verdade que houve enorme progresso da tributação na história, bem como no controle dos gastos públicos. O facto é que a sociedade precisa compreender a importância da tributação, pois só assim será possível superar o enorme desafio que se coloca no âmbito da humanidade com relação a este tema. Não se trata de fazer a sociedade simplesmente receber a informação que deve pagar tributos porque sim, em um exclusivo argumento de autoridade, mas de explicar a importância do Estado e, conseqüentemente, da tributação para a sociedade, inserindo a argumentação da solidariedade. Após tanto desenvolvimento da ciência tributária e financeira, é preciso diminuir mais a distância do conhecimento que se desenvolve no âmbito académico e do conhecimento que se leva à sociedade.

Não se coloca em questão a força do direito de impor determinadas condutas aos indivíduos, inclusive condutas pautadas na solidariedade social³⁵, mas, para além de impor, deve haver um programa educativo da sociedade. Mantendo-se o rigor da lei, o foco deve estar no cumprimento pela convicção proporcionada pela educação para a cooperação. Assim, como disse Edouard Claparède quando propôs a substituição da educação de autoridade para uma educação de solidariedade, “nesta educação nova a colaboração e cooperação estarão em primeiro plano”, convencendo-se de que “a verdadeira grandeza reside mais no sacrifício de livre vontade do que na afirmação pela violência”³⁶.

³³ Cfr. Gabriel Ardant. *Histoire financière: de l'antiquité à nos jours*. França: Gallimard, 1976.

³⁴ Cfr. Charles Adams. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2. ed. Lanham: Madison Books, 1999.

³⁵ Já no Império Romano havia uma obrigação legal de solidariedade entre os membros das corporações sociais e profissionais, de modo que o não pagamento do imposto por um era compensado por uma maior cobrança sobre os outros integrantes da corporação respetiva. Cfr. Mermeix. *Histoire romaine*. 18. ed. Paris: Fayard, 1930, p. 699-701.

³⁶ Cfr. Robert Dottrens. «Edouard Claparède». in Jean Château (coord.). *Os grandes pedagogos*. (tradução). Lisboa: Livros do Brasil, sem data (1985?), p. 315.



2 EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA

O ser humano desenvolve a moral³⁷, entendida como a capacidade de diferenciar o bem do mal, o correto do incorreto³⁸, tanto a nível individual como a nível coletivo, à medida que desenvolve a inteligência³⁹. As abordagens psicológicas cognitivo-desenvolvimentais, que estudam o desenvolvimento do raciocínio moral, consideram haver estreita relação entre o desenvolvimento moral e o desenvolvimento cognitivo. Sendo este último considerado condição necessária para o desenvolvimento moral, embora não seja suficiente⁴⁰⁻⁴¹.

Não obstante as divergências quanto ao que é o bem e o que é o mal, que surgem em cada questão que se coloca, a ciência já vem contribuindo com algumas diretrizes gerais a este respeito. No âmbito individual, as pesquisas efetuadas pela já referida psicóloga Sonja Lyubomirsky sobre bem-estar (ou felicidade) elencam algumas atividades que elevam o nível de felicidade, sendo uma delas a prática da generosidade⁴². Com essa diretriz, um sujeito que pensa que vai aumentar o seu nível de felicidade com atitudes que não levam em consideração o bem dos outros, pode mudar de opinião a partir do desenvolvimento intelectual desencadeado pelas reflexões que os conhecimentos científicos proporcionam, aliados estes conhecimentos à vivência individual de cada um⁴³. Tais constatações convergem com a orientação filosófica do direito, incluindo o tributário, para o ideal de solidariedade⁴⁴.

³⁷ Já ética é a ciência da moral que investiga a natureza e o conjunto dos juízos morais. Cfr. Ana Margarida Veiga Simão. «Ética». in Telmo Mourinho Baptista; David Dias Neto. *Dicionário de psicologia*. Lisboa: Sílabo, 2019, p. 200.

³⁸ A capacidade de diferenciar o bem do mal pode ser designada por consciência ou, mais especificamente, consciência moral. Cfr.: Philippa Foot. «Conciencia», in Ted Honderich (ed.). *Enciclopedia oxford de filosofia*. Madrid: Tecnos, 2008, p. 209; G. Durozoi; A. Roussel. *Dicionário de filosofia*. Porto: Porto Ed., 2000, p. 88, vocábulo «consciência moral»; Louis-Marie Morfaux; Jean Lefranc. *Dicionário da filosofia e das ciências humanas*. Lisboa: Instituto Piaget, 2009, p. 112, vocábulo «consciência»; Simon Blackburn. *Dicionário de filosofia*. Lisboa: Gradiva, 2007, p. 80, vocábulo «consciência moral».

³⁹ Disse Aristóteles que “toda comunidade é constituída em vista de algum bem”, pois, “em todas as suas acções, todos os homens visam o que pensam ser o bem”. Cfr. Aristóteles. *Política*. 3. ed. Lisboa: Vega, 2019, p. 49 (1252a).

⁴⁰ Madalena Melo. «Desenvolvimento moral». in Telmo Mourinho Baptista; David Dias Neto. *Dicionário de psicologia*. Lisboa: Sílabo, 2019, p. 146.

⁴¹ Como disse Rousseau: “Somente a razão nos ensina a conhecer o bem e o mal. A consciência que nos faz amar um e odiar o outro, embora independente da razão, não pode pois desenvolver-se sem ela”. Cfr. Jean-Jacques Rousseau. *Emílio ou da educação*. (tradução). 3. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1995, p. 48.

⁴² Sonja Lyubomirsky. *The how of happiness: a scientific approach to getting the life you want*. New York: Penguin Press, 2008, p. 125-137.

⁴³ Conforme o conceito gnosiológico de Kant, “o nosso conhecimento experimental é um misto do que recebemos pelas impressões exteriores e do que a nossa própria faculdade de conhecer extrai de si própria no momento destas impressões”. Cfr. Ávila de Azevedo. «As ideias pedagógicas de Pestalozzi». *Separata da Revista da Faculdade de Letras [do Porto]*: série de filosofia. vol. I. fasc. 1/2. 1973, p. 10.

⁴⁴ Cfr. Ana Raquel Moniz. «Socialidade, solidariedade e sustentabilidade: esboços de um retrato jurisprudencial». in João Carlos Loureiro; Suzana Tavares da Silva (coords.). *A economia social e civil: estudos*. vol. I. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, p. 61-104; Ernani de Paula Contipelli. *Solidariedade social*



De todo modo, para o que aqui importa, é possível considerar que existem várias questões basilares quanto às boas e más práticas tributárias para a sociedade (e, conseqüentemente, para o indivíduo) cujo conhecimento e discernimento se mostra importante aos indivíduos como um todo, embora em medida diferente para cada um.

Lawrence Kohlberg, no seu estudo sobre psicologia do desenvolvimento moral, afirma que os sujeitos podem alcançar diferentes níveis gerais de desenvolvimento da moral⁴⁵. Transpondo de modo simplificado para a questão tributária, pode-se dizer que os indivíduos podem ter dois níveis de moral tributária. Em um primeiro nível, o sujeito tem a percepção predominante de que a tributação é algo ruim e tende a não cumprir voluntariamente as obrigações tributárias ou cumprir sem a percepção da importância da tributação. Em um segundo nível, o sujeito tem a percepção predominante de que a tributação é algo bom e tende a cumprir voluntariamente as obrigações tributárias. A mudança de nível decorre do desenvolvimento da inteligência geral e, mais especificamente, da inteligência relacionada ao tema da tributação. Note-se que no segundo nível as injustiças não são consideradas como boas ou com indiferença, mas sim como desafios que, não afetando a percepção sobre o benéfico caminho de conformação tributária, precisam ser superados a partir dos mecanismos democráticos.

Desenvolvendo a compreensão de inteligência muito para além do que se verifica no importante Teste de Quociente Intelectual (QI), Howard Gardner apresenta a inteligência como “um conjunto de habilidades de resolução de problemas – capacitando o indivíduo a *resolver problemas ou dificuldades genuínos* que ele encontra e, quando adequado, a criar um produto eficaz – e deve também apresentar o potencial para *encontrar ou criar problemas* – por meio disso propiciando o lastro para a aquisição de conhecimento novo”⁴⁶. O referido autor explica que o desenvolvimento da inteligência decorre da interação entre potenciais biológicos e oportunidades de aprendizagem⁴⁷.

Nesse contexto de desenvolvimento moral e intelectual, coloca-se a educação como o meio de incentivar esses desenvolvimentos através da partilha de conhecimento e, conseqüentemente, transformar a sociedade para melhor⁴⁸. Como disse Rousseau, “nascemos fracos, precisamos de

tributária na perspectiva da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale. Tese de doutorado. 2009.

Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8749>>. Acesso em 28/06/2021.

⁴⁵ Lawrence Kohlberg. *Psicologia del desarrollo moral*. (tradução). Bilbao: Desclée de Brower, 1992.

⁴⁶ Howard Gardner. *Estruturas da mente: a teoria das inteligências múltiplas*. (tradução). Porto Alegre: Artes Médicas Sul, 1994, p. 46.

⁴⁷ Rui Bártolo-Ribeiro. «Inteligências múltiplas». in Telmo Mourinho Baptista; David Dias Neto. *Dicionário de psicologia*. Lisboa: Sílabo, 2019, p. 277.

⁴⁸ A transformação da sociedade pela educação era uma defesa do pedagogo Pestalozzi. Cfr. Ávila de Azevedo. «As ideias pedagógicas de Pestalozzi». *Separata da Revista da Faculdade de Letras [do Porto]*: série de filosofia. vol. I. fasc. 1/2. 1973, p. 11.



força; nascemos desprovidos de tudo, temos necessidade de assistência; nascemos estúpidos, precisamos de juízo. Tudo o que não temos ao nascer, e de que precisamos adultos, é-nos dado pela educação”⁴⁹. A educação é uma necessidade básica da humanidade e por isso a dignidade da pessoa humana, base do Estado português (art. 1.º da Constituição), releva-se como um propósito pedagógico e educativo a orientar teleologicamente toda a educação da humanidade⁵⁰.

A educação tributária, em específico, tem o objetivo de buscar o desenvolvimento moral e intelectual com relação às questões tributárias. Os desafios (problemas) de sustentabilidade social não são apenas dos políticos, mas sim de todos os componentes de uma sociedade, incluindo os não cidadãos (como, por exemplo, os estrangeiros residentes)⁵¹, de modo que todos devem perceber os desafios relacionados à tributação e, por meio do desenvolvimento da inteligência e da moral, ter atitudes que convirjam para a solução dos problemas.

2.1 Objetivo

Em linhas gerais, o objetivo da educação tributária é, por meio da difusão de conhecimento, aumentar o nível educacional da sociedade e, conseqüentemente, em ampla e última instância, aperfeiçoar a justiça das normas tributárias e de sua aplicação, convergindo para uma maior concretização da ideia de dignidade humana. Colocado isto, é possível encontrar a apresentação de diferentes objetivos para a educação tributária, alguns destacando os conhecimentos a serem difundidos, outros as diversas conseqüências intermediárias ou finais da educação. A maioria dos objetivos apresentados referem, de modo mais geral ou mais específico, algumas das inúmeras conseqüências intermediárias, como veremos.

⁴⁹ Jean-Jacques Rousseau. *Emílio ou da educação*. (tradução). 3. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1995, p. 10.

⁵⁰ Cfr.: Paulo Otero. «Dignidade da pessoa humana». in Jorge Bacelar Gouveia; Francisco Pereira Coutinho (coords.). *Enciclopédia da Constituição portuguesa*. Lisboa: Quid Juris, 2013, p. 117; Luís Pereira Coutinho. «Educação». in Jorge Bacelar Gouveia; Francisco Pereira Coutinho (coords.). *Enciclopédia da Constituição portuguesa*. Lisboa: Quid Juris, 2013, p. 137.

⁵¹ Diferentemente de Delgado, entendemos que a base da educação tributária não é a cidadania, embora seja um elemento fundamental para o exercício desta, mas a própria dignidade da pessoa humana, afinal a obrigação tributária abarca também os não cidadãos. Cfr. Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 223. Porém, ressalva-se que Delgado parece utilizar o termo cidadania em um sentido muito amplo (nesse sentido poderíamos concordar), como percebe-se na página 228.

Referindo a predominância do vínculo económico sobre o vínculo político expresso na cidadania ou nacionalidade, cfr. José Casalta Nabais. «A sustentabilidade do Estado fiscal». in Mesmo autor. *Problemas nucleares de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 134, nota de rodapé 207. Cfr. também António Carlos dos Santos. «As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da ciência política». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 41.



De um modo mais geral, Grzybovski e Hahn dizem que a educação tributária visa a conscientização da sociedade quanto à necessidade de financiamento do Estado através da arrecadação de tributos, quanto ao dever do sujeito passivo de pagá-los e quanto ao direito de acompanhar e fiscalizar a sua aplicação⁵². Expondo um objetivo mais específico, Maria Lobo diz que a educação tributária visa transmitir ideias, valores e atitudes favoráveis a responsabilidade fiscal e ideias desfavoráveis às condutas fraudulentas⁵³.

Ainda mais específico é Sainz de Bujanda, que apresenta dois tipos de comportamentos cumulativos que caracterizam um contribuinte educado. O primeiro está em cumprir as suas obrigações tributárias, o que inclui as obrigações de pagar e as obrigações acessórias, na medida das determinações das autoridades tributárias. O segundo está em fiscalizar a ação estatal por meio da utilização de todos os meios cabíveis para questionar atuações antijurídicas das autoridades tributárias⁵⁴.

Destacáramos como objetivo da educação tributária, como em qualquer tipo de educação, a busca pelo desenvolvimento do sentimento de solidariedade, no qual o sujeito, possuidor da dignidade inerente à pessoa humana, identifica no outro uma outra individualidade possuidora da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, temos o exemplo de Pestalozzi, que defendeu uma pedagogia voltada para a capacidade enobrecedora de cada um, para o desenvolvimento da benevolência dignificante, a que chamou de amor⁵⁵.

A educação tributária deve ser ampla, o sujeito destinatário não deve ser apenas o contribuinte (o que, a rigor, já incluiria quase toda sociedade), mas também as autoridades tributárias, como tal⁵⁶. Só assim será possível desenraizar-se ideias preconcebidas e generalizadas de que o Fisco é usurpador ou de que o Estado é ladrão, bem como de que o contribuinte é defraudador. Tais ideias acabam por repercutir desequilibradamente nos pensamentos e ações, inclusive nos diálogos interpessoais, de modo a estimular uma ideia de defesa contra o Fisco ou

⁵² Denize Grzybovski; Tatiana Gaertner Hahn. «Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária». in *Revista de administração pública*. 40, n.º 5, 2006, p. 843.

⁵³ Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 223.

⁵⁴ Fernando Sainz de Bujanda. *Teoría de la educación tributaria*. Madrid, 1967, p. 29-35 e 54. Também publicado na Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid. n. 24. vol. IX.

⁵⁵ Cfr. Johann Heinrich Pestalozzi. *Mis investigaciones sobre el curso de la naturaleza en la evolución de la humanidad*. (tradução). Madrid: Machado, sem data, primeira parte. Livro eletrônico (Kindle).

⁵⁶ Cfr. Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 226.



contra o contribuinte, em detrimento do sentimento de solidariedade. Se o outro está contra mim, eu estou sob ameaça e devo assumir uma postura de defesa ou contra-ataque⁵⁷⁻⁵⁸.

O objetivo não deve ser criar uma sociedade especialista em direito tributário, pois isso demandaria muito tempo de toda a sociedade e sacrificaria outros potenciais educativos, bem como prejudicaria o desenvolvimento dos específicos papéis de cada um no meio social. A educação deve ser adequada ao necessário para o desempenho da função social de cada sujeito, o que, embora mutável no tempo, impõe a fixação de conhecimentos mínimos essenciais para uma adequada conscientização da sociedade acerca das questões tributárias. Informações simples, mas fundamentais, podem servir de germen a ser desenvolvido gradualmente e a medida das experiências de cada um. A educação tributária deve englobar toda a sociedade, desde os contribuintes em geral até as autoridades tributárias. Evidentemente, pela própria responsabilidade profissional, uma autoridade tributária deve ter uma educação tributária mais aprofundada do que a educação de um contribuinte⁵⁹.

2.2 Método

Como refere Sainz de Bujanda, para além do direito tributário e do direito financeiro, a educação tributária deve se utilizar dos mais variados conhecimentos científicos, com destaque para a psicologia e a pedagogia. A psicologia permite melhor compreender os motivos que levam o contribuinte a ter essa ou aquela conduta perante suas obrigações tributárias. A pedagogia dá instrumentos para se buscar o melhor modo de transmissão de conhecimento para o aperfeiçoamento das condutas dos contribuintes. Por sua vez, o direito vai fornecer a essência do conteúdo pedagógico a ser transmitido⁶⁰⁻⁶¹.

⁵⁷ A educação tributária não irá fechar os olhos do Fisco e do contribuinte para os desvios de conduta, mas, antes pelo contrário, irá ampliar a capacidade de discernimento sobre estes desvios e os seus efeitos. Cfr. Fernando Sainz de Bujanda. *Teoria de la education tributaria*. Madrid, 1967, p. 46 e 51.

⁵⁸ Dentro da política liberal, Miguel Reale diz que “social-liberalismo, conforme terminologia hoje dominante, é a recusa de ver o Estado como ‘um mal necessário’, ou apenas numa atitude defensiva ou subsidiária da economia de mercado, por se entender que esta, visualizada segundo o prisma social, implica a atribuição ao Estado do poder-dever, não de controlar a iniciativa privada, mas de estabelecer normas que assegurem uma necessária complementaridade entre liberdade de iniciativa e justiça social, tendo como âncora o princípio da solidariedade”. Cfr. Miguel Reale. *Paradigmas da cultura contemporânea*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, cap. IX. Livro eletrônico (Kindle).

⁵⁹ Fernando Sainz de Bujanda. *Teoria de la education tributaria*. Madrid, 1967, p. 52-53.

⁶⁰ Fernando Sainz de Bujanda. *Teoria de la education tributaria*. Madrid, 1967, p. 14-27, 37-45 e 54-55.

⁶¹ Abordando a necessidade de parceria entre a administração tributária e a administração educacional para fins de educação tributária, cfr. Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in Antônio Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 228-231. Destacamos na administração educacional a importância da participação dos acadêmicos especialistas na área tributária.



A educação tributária deve ser estratégica diante de tantas informações relacionadas ao tema. Deve-se buscar na estrutura cognitiva do público-alvo (seja, por exemplo, as crianças, os adolescentes, os adultos ou toda a sociedade) as ideias relevantes que servirão como ponto de partida para o que se quer ensinar. A partir dessas ideias se busca o direcionamento e ampliação dos esquemas mentais. Na transmissão do conhecimento tributário não se deve focar apenas na concisão da informação, mas também na problematização e exemplificação, pois torna o novo conhecimento mais facilmente compreendido⁶².

Cláudia Figueiras defende que a educação tributária faça parte do programa escolar obrigatório, desde o primeiro ciclo até a universidade, incluindo os cursos de pós-graduação, mestrado e doutoramento⁶³. A obrigatoriedade ou não, a maior ou menor amplitude, vai depender da consideração do quanto é importante a educação tributária e em que medida. Mas tal questão não se deve colocar com uma visão isolada da questão, pois se, por um lado, a importância em si da educação tributária pode não levantar maiores questões, dada a sua evidente relevância, por outro lado, o tempo é escasso e existem muitos outros conteúdos educacionais que podem ser considerados tanto ou mais importantes. Impõe-se, por isso, a ponderação acerca da importância de cada conteúdo educacional a fim de encontrar um enquadramento adequado da educação tributária no todo.

É de se concordar com a posição da referida jurista, mas, na eventual impossibilidade ou inadequação de, a partida, se implementar uma educação tributária que envolva tão ampla gama de ciclos educacionais, deve ser dada prioridade ao ciclo de ensino obrigatório, tendo em vista que nem todos frequentam a universidade⁶⁴. E, dentro do ensino obrigatório, se necessária uma gradação de prioridades, deve-se começar pelas crianças, pois possuem mais maleabilidade para a absorção de conteúdos educativos⁶⁵. Além de que, à medida que o sujeito vai se encaminhando para uma formação mais especializada, como na universidade, vai havendo, no geral, menos facilidade para um adequado enquadramento da educação fiscal com o campo de estudo. No âmbito do ensino obrigatório, por ter uma maior amplitude de conteúdos educacionais, fica mais propícia, por exemplo, a inclusão de uma unidade curricular de «educação para a cidadania», em

⁶² Lucia Moysés. *O desafio de saber ensinar*. Campinas: Papyrus, 2015, cap. 2. Livro eletrônico (Kindle).

⁶³ Cláudia Sofia Melo Figueiras. *Justiça tributária: prevenção e resolução alternativa de litígios*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 68-69.

⁶⁴ Cláudia Sofia Melo Figueiras. *Justiça tributária: prevenção e resolução alternativa de litígios*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 68, nota de rodapé 152.

⁶⁵ Destacando a importância do ensino tributário desde os mais jovens, cfr. Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 223.



que se pode abordar, dentre outros temas, as questões tributárias, como se implementou na Espanha desde 2006⁶⁶.

A não inclusão da educação tributária no sistema de ensino, como bem observa Delgado⁶⁷, restringe a dialética acerca do conhecimento tributário ao núcleo familiar, ao grupo de amigos, ao grupo profissional e ao meio de comunicação social, onde acaba por ser formado o núcleo básico de ideias tributárias sem a devida orientação de um educador preparado. Também pode ocorrer a difusão através de cursos especializados, porém, além de não abrangerem a maioria da população, tendem a abordar aspectos meramente técnicos e procedimentais da tributação.

Outro ponto que se mostra importante com relação ao método é a linguagem, pois palavras com conteúdo impreciso ou que contenham, na sua plurissignificação, significados pejorativos, podem levar a efeitos diversos do desejado. Um exemplo é a utilização do termo Estado “parasita” para traduzir a relação de dependência do Estado com relação à economia privada⁶⁸. Na biologia, parasita significa organismo “que, associado com outro ser vivo, o prejudica de qualquer modo”. No sentido figurado, que é pejorativo, significa “inútil; supérfluo” ou pessoa “que vive à custa de outrem”⁶⁹. Ao menos para fins de ampla educação tributária, não seria adequado utilizar um adjetivo que está ligado a significações pejorativas, não correspondentes ao benefício da existência do Estado, inclusive para a própria economia privada, além de que a educação deve focar na relação de interdependência e solidariedade. O termo parasita pode levar a percepção de que apenas o Estado ganha nessa relação Estado-Economia privada, quando, na verdade, ambos se beneficiam. A adotar este termo, seriam ambos parasitas. Melhor seria a utilização do termo Estado “dependente” ou, melhor, Estado “interdependente”.

Foi em atenção à importância do vocabulário e em busca de maior receptibilidade da população que a França, em 1989, alterou o nome do imposto sobre grandes fortunas para imposto de solidariedade sobre a fortuna⁷⁰, embora tenha alterado novamente o nome do imposto no ano de 2018, recebendo a nova denominação de imposto sobre a fortuna imobiliária.

⁶⁶ Cfr.: Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 236; Cláudia Sofia Melo Figueiras. *Justiça tributária: prevenção e resolução alternativa de litígios*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 81.

⁶⁷ Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 227.

⁶⁸ Utilizando este termo, cfr.: José Casalta Nabais. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, p. 203; José Casalta Nabais. «A sustentabilidade do Estado fiscal». in Mesmo autor. *Problemas nucleares de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 142.

⁶⁹ Cfr. *Dicionário da língua portuguesa*. Porto: Porto Editora, 2012, p. 1190.

⁷⁰ Cfr. Laure Agron. *Histoire du vocabulaire fiscal*. Paris: LGDJ, 2000, p. 373.



3 OS TRÊS PILARES DO ENSINO TRIBUTÁRIO

O ensino tributário deve compreender três pilares: a) o conhecimento da lei, o que inclui saber qual deve ser a sua conduta para estar de acordo com a lei; b) o conhecimento do porquê da lei, o que inclui as alternativas aquela lei, seja sua ausência ou diferente disposição⁷¹; c) e o que pode fazer perante a sociedade para ajudar no cumprimento da lei à luz da ideia de solidariedade.

Quanto ao primeiro pilar, as normas tributárias determinam as obrigações a serem cumpridas pelas autoridades tributárias e pelos contribuintes, de modo que se mostra importante o conhecimento das normas para estes dois destinatários. Todavia, enquanto se mostra necessário um conhecimento aprofundado por parte da autoridade tributária, para o contribuinte basta alguns conhecimentos básicos que permitam a percepção das situações que podem gerar alguma obrigação tributária, podendo, a partir daí, solicitar o auxílio de um profissional habilitado nesta seara, caso não se sinta com conhecimento suficiente para resolver sem auxílio⁷². É muito conhecida da população a obrigação principal da relação jurídica tributária, que é a obrigação de pagar. É preciso dar um enfoque na difusão dos conhecimentos sobre as obrigações acessórias que, sendo instrumento para a devida conformação da obrigação de pagar, é tão importante quanto esta.

Quanto ao segundo pilar, a educação tributária não pode se limitar ao ensino das regras e procedimentos (que mudam constantemente)⁷³, pois a opinião firme (convicção) sobre o seu papel e a sua importância apenas se coloca com a compreensão dos motivos que subjazem a sua

⁷¹ Maria Luísa Delgado fala em duas vertentes da educação fiscal: a informativa (o “como”) e a formativa (o “para que”). Estas vertentes representam apenas uma parte dos três pilares que apresentamos. Cfr. Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 226.

⁷² Em uma pesquisa respondida por 234 colaboradores de uma empresa do ramo alimentício localizada em Portugal, 73,5% dos participantes reponderam que cumprem as obrigações fiscais sem o recurso a um profissional, enquanto 18,8% responderam que recorrem a um profissional em algumas obrigações, e 7,7% disseram que recorrem em todas as obrigações. Cfr. Ana Teresa Lança do Carmo. *A educação fiscal e a relação com a fraude e evasão fiscal em Portugal*. Dissertação de mestrado. Lisboa, 2019, p. 50 e 72. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.21/12922>>. Acesso em 23/06/2021. Todavia, não foi explicado se todos possuíam obrigações fiscais que justificariam, em tese, a contratação de profissionais. Pois, alguns podem não contratar simplesmente por não terem obrigação fiscal de declarar os rendimentos, por exemplo.

⁷³ Cfr. Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 222-223.



existência. Para se buscar esta convicção sugere-se, dentro deste segundo pilar, três passos a serem seguidos.

Um primeiro passo é a educação acerca da importância do Estado em comparação com outros modos de organização social, como, por exemplo, as organizações tribais e feudais. É importante ficar claro, à luz de uma visão histórica, os diferentes níveis de bem-estar que são proporcionados pelos diferentes modos de organização social. Neste contexto seria oportuno desenvolver a relação do Estado com os bens e serviços públicos que são proporcionados para a população⁷⁴, fazendo a ligação entre a ideia abstrata de Estado e a experiência do sujeito enquanto utente desses bens e serviços.

Um segundo passo está na educação acerca da relação histórica entre Estado e tributação, bem como uma compreensão sobre as (ausências de) alternativas a um Estado tributário (ou fiscal). Aqui pode se destacar o desenvolvimento das funções e instituições do Estado, aliado aos custos que exigem. É preciso ficar claro que o Estado tem despesas e estas despesas precisam ser custeadas pelos tributos. Se o sujeito tiver a percepção de que é possível existir um Estado sem a necessidade de tributação, tenderá a ver a tributação como algo acessório e ter vários pensamentos e atitudes desfavoráveis ao seu papel construtivo enquanto partícipe na sociedade. A essencialidade da tributação para a formação e permanência de um Estado independe do debate sobre um Estado mais interventivo ou menos, pois esse debate deve ser proposto após a compreensão de que, por menos interventivo que seja um Estado, é preciso recursos para custear as instituições mínimas necessárias de qualquer Estado. O debate acerca do grau de intervenção estatal possui bases para ser discutido entre os sujeitos após a compreensão da ligação essencial entre Estado e tributo.

Ainda nesse segundo passo, destacar-se-á a ligação de causalidade entre o direito tributário e o direito das finanças públicas, dada a dificuldade de justificar a tributação sem a apresentação da sua principal finalidade, que é o custeio das despesas públicas. Por isso, deveria ser estimulado o conhecimento global e setorial da arrecadação e da despesa⁷⁵, proporcionando ao contribuinte, a partir daí, bases para o desenvolvimento de opiniões e para a busca pelo desenvolvimento do conhecimento.

⁷⁴ Referindo o tema dos bens e serviços públicos na educação tributária, cfr. Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 223.

⁷⁵ Fernando Sainz de Bujanda. *Teoría de la educación tributaria*. Madrid, 1967, p. 53.



À título de exemplo, uma campanha sueca de educação tributária, iniciada no ano de 2002, divulgou um pequeno anúncio televisivo que demonstrava como seria a sociedade se não existissem tributos, bem como distribuiu brochuras e fez anúncios publicitários sobre a relação entre os tributos e os benefícios públicos, em que podemos destacar os anúncios com a frase curta e apelativa: «pago por você»⁷⁶. No Reino Unido foram elaborados desenhos animados para as crianças dos 5 aos 11 anos a demonstrar como seria a cidade sem tributos⁷⁷.

Em um terceiro passo, propõe-se a transmissão do conhecimento sobre a evolução da tributação, desde a tributação que recaía exclusivamente sobre os vencidos na guerra até a tributação sobre os próprios cidadãos. E, em paralelo, a transmissão da evolução da tributação no que se refere ao modo de tributação, primeiro envolvendo trabalhos forçados e bens em espécie até a tributação por pagamento em dinheiro, pontuando os motivos das mudanças. A partir dessa informação histórica é possível perceber o atual modelo de tributação não como algo que surgiu aleatoriamente e injustificadamente, mas sim como um modelo resultante de séculos de desenvolvimento da sociedade.

Quanto ao terceiro pilar, a primeira atitude socialmente ativa que se pode afirmar é a do cumprimento das próprias obrigações tributárias, mas vai para além disso, pois o sujeito pode agir no sentido de alertar condutas fiscalmente impróprias que aconteçam durante o seu dia-a-dia, sejam elas praticadas pela autoridade tributária ou por outrem. Também pode participar na formulação das regras tributárias por meio do seu voto direto, bem como por meio de contato com os seus representantes políticos do poder executivo e legislativo. O sujeito também pode influenciar positivamente as pessoas com quem mantém contato, transmitindo conhecimentos construtivos em termos tributários. Por fim, a compreensão das possibilidades e limites financeiros do Estado auxilia na compreensão da importância da intervenção direta dos sujeitos no seu meio social, como é exemplo o voluntariado.

Em uma perspectiva ampla, a educação tributária vai mesmo orientar a percepção do sujeito com relação aos seus governantes. A pedagoga Lucia Moysés relata uma experiência em que propôs um debate com oito alunos da 5ª série sobre a questão da distribuição gratuita de livros

⁷⁶ Cidália Maria da Mota Lopes. *Quanto custa pagar impostos em Portugal?: os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 105.

⁷⁷ Cfr. Maria Luísa Delgado. «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 235.



didáticos que é feita anualmente pelo governo federal brasileiro. Sobre esse debate, a referida pedagoga expõe o seguinte⁷⁸:

“Logo de início, evidenciou-se, para nós, a percepção ingênua e imediatista que eles tinham da questão. Da leitura estreita que a vida lhes permitiu fazer sobre a pretensa gratuidade dos livros – possivelmente reforçada pela escola –, deduziram quão “bom” e “generoso” era o presidente da República por ordenar tal distribuição. Bastou, no entanto, que fizéssemos uma exposição didática dialogada sobre arrecadação de impostos e sua consequente aplicação, para que atribuísem, de imediato, outro significado àquela prática. Houve como que um alargamento de horizontes que lhes ensejou reanalisarem suas opiniões anteriores. A atitude paternalista do governo pôde então ser vista por outra ótica. Eles próprios passaram a se ver não mais como beneficiários, mas como detentores de um direito, como cobradores.”.

O exemplo é uma boa ilustração da importância da educação tributária para fins de participação política do ser na comunidade. Na ausência de uma política de educação tributária a população tende a não associar os benefícios proporcionados pelo Estado com os tributos que são pagos, antes associando os tributos que são pagos com os casos de má aplicação do dinheiro público, incluindo os casos de desvio criminoso. Com uma política tributária adequada, essa energia do indivíduo de proteção do seu dinheiro pode ser canalizada para, ao invés de tentar fugir aos tributos, acompanhar a sua arrecadação e o seu gasto⁷⁹, expandindo sua compreensão acerca da atuação concreta do Estado e buscando um papel ativo no aperfeiçoamento do sistema em que vive.

Passados os momentos do que Casalta Nabais refere como cidadania passiva e cidadania ativa, alcançamos o momento da cidadania solidária, em que, para além do direito à liberdade (cidadania passiva) e do direito ao sufrágio universal (cidadania ativa), o sujeito assume um papel de protagonismo em atos de voluntariado em prol da comunidade em que vive⁸⁰.

⁷⁸ Lucia Moysés. *O desafio de saber ensinar*. Campinas: Papirus, 2015, cap. 2. Livro eletrônico.

⁷⁹ Como diz Maria Luísa Delgado, “las decisiones fiscales, tal como se expresan en las partidas de los ingresos y los gastos del Presupuesto público, sean uno de los mejores indicadores de las metas y las prioridades de un Estado. Cfr. Maria Luísa Delgado. «La edificación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 219.

⁸⁰ Cfr.: José Casalta Nabais. «Solidariedade social, cidadania e direito fiscal». in Mesmo autor. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. vol. I. Coimbra: Almedina, 2005, p.99-102; António Carlos dos Santos. «As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da ciência política». in António Carlos dos Santos; Cidália Maria da Mota Lopes (coords.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 41.



NOTA FINAL

Quanto maior a educação tributária da sociedade, mais será o pensamento voltado para uma atitude solidária e participativa das autoridades tributárias e dos contribuintes, a se concretizar em atitudes melhores, que, por sua vez, retroalimentará o pensamento solidário em uma espiral ascendente benéfica. Evidente que este percurso rumo a uma maior educação tributária se alonga pelo transcurso do tempo, não sendo de esperar efeitos abruptos, mas sim efeitos paulatinos e consistentes.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2. ed. Lanham: Madison Books, 1999.

AGRON, Laure. **Histoire du vocabulaire fiscal**. Paris: LGDJ, 2000.

ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt: livre I**. Paris: Fayard, 1971.

ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt: livre II**. Paris: Fayard, 1972.

ARDANT, Gabriel. **Histoire financière: de l'antiquité à nos jours**. França: Gallimard, 1976.

ARISTÓTELES. **Política**. 3. ed. Lisboa: Vega, 2019.

AZEVEDO, Ávila de. As ideias pedagógicas de Pestalozzi. **Separata da Revista da Faculdade de Letras [do Porto]**: série de filosofia, v. 1. n. 1/2, 1973.

BAPTISTA, Telmo Mourinho; NETO, David Dias. **Dicionário de psicologia**. Lisboa: Sílabo, 2019.

BLACKBURN, Simon. **Dicionário de filosofia**. Lisboa: Gradiva, 2007.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Teoria de La education tributaria**. Madrid, 1967.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARMO, Ana Teresa Lança do. **A educação fiscal e a relação com a fraude e evasão fiscal em Portugal**. Dissertação (Mestrado) - Lisboa, 2019. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/12922>. Acesso em 23 jun. 2021.

CHÂTEAU, Jean (coord.). **Os grandes pedagogos. (tradução)**. Lisboa: Livros do Brasil, 1985?



CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária na perspectiva da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale**. Tese (Doutorado) - 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8749>. Acesso em: 28 jun. 2021.

DARWIN, Charles. **The origin of species by means of natural selection, or the preservation of favoured races in the struggle for life**. New York: Cambridge University Press, 2009.

DELGADO, Maria Luísa. La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal. *In*: SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (coord.). **Fiscalidade: outros olhares**. Porto: Vida Económica, 2013.

DUGUIT, León. **Fundamentos do direito. (tradução)**. 3. ed. São Paulo: Martin Claret, 2015. E-book.

DUROZOI, G.; ROUSSEL, A. **Dicionário de filosofia**. Porto: Porto Ed., 2000.

FERREIRA, Eduardo Paz. **Ensaio de finanças públicas**. Coimbra: Almedina, 2020. E-book.

FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. **Justiça tributária: prevenção e resolução alternativa de litígios**. Coimbra: Almedina, 2018.

GARDNER, Howard. **Estruturas da mente: a teoria das inteligências múltiplas. (tradução)**. Porto Alegre: Artes Médicas Sul, 1994.

GOUVEIA, Jorge Bacelar; COUTINHO, Francisco Pereira (coord.). **Enciclopédia da Constituição portuguesa**. Lisboa: Quid Juris, 2013.

GRZYBOVSKI, Denize; Hahn, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de administração pública**, v. 40, n. 5, 2006.

HONDERICH, Ted (ed.). **Enciclopedia oxford de filosofia**. Madrid: Tecnos, 2008.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes. (tradução)**. Lisboa: Edições 70, 2007.

KOHLBERG, Lawrence. **Psicologia del desarrollo moral. (tradução)**. Bilbao: Desclée de Brower, 1992.

LOPES, Cidália Maria da Mota. **Quanto custa pagar impostos em Portugal? os custos de cumprimento da tributação do rendimento**. Coimbra: Almedina, 2008.

LYUBOMIRSKY, Sonja. **The how of happiness: a scientific approach to getting the life you want**. New York: Penguin Press, 2008.

MERMEIX. **Histoire romaine**. 18. ed. Paris: Fayard, 1930.

MICHIE, Jonathan (ed.). **Globalization and democracy**. 3 volumes. Cheltenham: Edward Elga, 2017.

MONIZ, Ana Raquel. Direito, ética e Estado: brevíssimas reflexões em diálogo com Barbosa de Melo. *In*: Oliveira, Paulo; Leal, Gabriel Prado (org.). **Diálogos jurídicos luso-brasileiros: perspectivas atuais do direito público: o direito em tempos de crise**. Salvador: Juspodivm, 2015. v. 1.

MONIZ, Ana Raquel. Socialidade, solidariedade e sustentabilidade: esboços de um retrato jurisprudencial. *In*: LOUREIRO, João Carlos; SILVA, Suzana Tavares da (coord.). **A economia social e civil: estudos**. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017. v. 1



- MORFAUX, Louis-Marie; LEFRANC, Jean. **Dicionário da filosofia e das ciências humanas**. Lisboa: Instituto Piaget, 2009.
- MORGAN, Lewis H. **Ancient Society or researches in the lines of human progress from savagery through barbarism to civilization**. Chicago: Charles H. Kerr, sem data.
- MORIN, Edgar. **Introduction à la pensée complexe**. Paris: Seuil, 2005.
- MOYSÉS, Lucia. **O desafio de saber ensinar**. Campinas: Papyrus, 2015. E-book.
- NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.
- NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. v. 1.
- NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2018. v. 5.
- NABAIS, José Casalta. **Problemas nucleares de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2020.
- NOVAIS, Jorge Reis. **A dignidade da pessoa humana**: dignidade e direitos fundamentais. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018. v. 1.
- OBRA COLETIVA. **Dicionário da língua portuguesa**. Porto: Porto Editora, 2012.
- OBRA COLETIVA. **Pólis: enciclopédia verbo da sociedade e do Estado**. 2. ed. Lisboa: Verbo, 1998. v. 2.
- PARIJS, Philippe Van. **Linguistic Justice for Europe and for the World**. Oxford: Oxford Press, 2015.
- PESTALOZZI, Johann Heinrich. **Mis investigaciones sobre el curso de la naturaleza en la evolución de la humanidad. (tradução)**. Madrid: Machado, sem data. E-book.
- PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI. (tradução)**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. E-book.
- PIRES, Rita Calçada. **Manual de direito internacional fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018.
- PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.). **Tratado de Lisboa**: anotado e comentado. Coimbra: Almedina, 2012.
- REALE, Miguel. **Paradigmas da cultura contemporânea**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. E-book.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Emílio ou da educação**. 3. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1995.
- SANTOS, António Carlos dos. **As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da ciência política**. In: SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (coord.). **Fiscalidade: outros olhares**. Porto: Vida Económica, 2013.
- TAX JUSTICE NETWORK. **O estado atual da justiça fiscal: 2020**: justiça fiscal em tempos de Covid-19. 2020. Disponível em: <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2020/>. Acesso em: 30 jun. 2021.



TRIBUNAL DE CONTAS. **Parecer sobre a conta geral do Estado**, 2019. Lisboa: 2020.
Disponível em: <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Pages/Anos.aspx>. Acesso em: 30 jun. 2021.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

ZUCMAN, Gabriel. **A riqueza oculta das nações**: inquérito sobre os paraísos fiscais. (tradução). Lisboa: Temas e Debates, 2014.

