

ERSON LOPES DA SILVA

RONALDO CORREA

**CONSIDERAÇÕES SOBRE A EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL E SUA
CONTRIBUIÇÃO PARA A CONSCIÊNCIA DA CIDADANIA PLENA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

CURITIBA

2003

RESUMO

SILVA, E. L., CORREA, R. **Considerações sobre a educação tributária no Brasil e sua contribuição para a consciência da cidadania plena.** A discussão realizada neste trabalho objetivou discutir a relação entre a Educação Tributária e o desenvolvimento da consciência da cidadania. Considerou-se a idéia de que ao conscientizar o cidadão da função sócio-econômica dos tributos estaremos estimulando-o a cobrar do administrador público a correta aplicação dos recursos do Estado e também fazendo-o cúmplice e responsável pela finanças públicas e pelo pagamento de tributos. Buscou-se respostas para as seguintes questões: A consciência da cidadania estimula a participação do cidadão na construção da sociedade? Pode a educação tributária contribuir para o desenvolvimento da consciência de cidadania? Um cidadão com espírito crítico exercerá fiscalização sobre a aplicação dos recursos públicos? Discutiu-se a idéia de que a educação desempenha ponte entre os direitos políticos e direitos sociais, e dessa forma, conclui-se que o direito de escolarização torna-se direito e dever indissolúvelmente ligado ao exercício da cidadania. Conclui-se que a escola tem a função de preparar os membros da sociedade para a totalidade da vida social, cabendo ainda a ela propiciar conhecimentos capazes de torná-los cidadãos consciente e ativos, agentes modificadores da sociedade, e nesse contexto surge a necessidade de despertar no indivíduo a consciência sobre os impostos, sua importância e a capacidade de criticar questões ligadas aos tributos e à sua aplicação. Conclui-se, finalmente, que, o conhecimento sobre Educação Tributária, contribui para formação de cidadão atuante, comprometido com o bem comum, e preocupado com as ações do governo na aplicação dos recursos públicos, e com a construção de uma sociedade com mais equilíbrio e justiça social.

Palavras-chave: educação fiscal, educação tributária, tributos, cidadania, impostos.

e-mail: erson@pr.gov.br
rcorrea@pr.gov.br

ÍNDICE

RESUMO.....	II
1. INTRODUÇÃO	1
2. METODOLOGIA	5
3. DESENVOLVIMENTO	7
3.1. NOÇÕES DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	7
3.2. TRIBUTOS.....	10
3.2.1. Origem dos Tributos.....	12
3.2.2. Importância Socioeconômica do Tributo	16
3.2.3. História dos Tributos no Brasil	17
3.3. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	19
3.3.1. Conceitos Aplicáveis à Tributação.....	19
3.3.2. Atual Sistema Tributário Nacional.....	23
3.3.3. Espécies Tributárias	25
3.3.4. Impostos de Competência da União.....	27
3.3.5. Impostos de Competência dos Estados e do Distrito Federal	31
3.3.6. Impostos de Competência dos Municípios.....	32
3.4. REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	33
3.4.1. Repartição Indireta	33
3.4.2. Repartição Direta.....	34
3.5. CONTROLES SOBRE A GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS	35

3.5.1.	Modalidades de Controle	35
3.6.	FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DA RECEITA TRIBUTÁRIA	40
3.6.1.	Importância do Documento Fiscal	40
3.6.2.	Nota Fiscal.....	41
3.6.3.	Cupom Fiscal.....	41
3.6.4.	Sonegação Fiscal	42
3.6.5.	Crimes Contra a Ordem Tributária.....	44
3.7.	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	47
3.7.1.	Principais Pontos da LRF	48
3.8.	CIDADANIA E EDUCAÇÃO.....	51
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
5.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63

1. INTRODUÇÃO

A principal característica deste final de século é a velocidade das mudanças que ocorrem em todas as áreas: econômicas, sociais, culturais, científicas, tecnológicas, institucionais e do capital humano. Podem-se identificar alguns fenômenos mundiais responsáveis pela aceleração dessas transformações que impactaram de forma profunda a economia e as sociedades: globalização, abertura do mercado, transnacionalização da produção, consciência ecológica, reconhecimento dos direitos humanos e aprimoramento da cidadania.

Assim, efetivar uma mudança dirigida à consciência da sua cidadania, exige o despertar de um espírito crítico, capaz de reconhecer a importância dos tributos, e a necessidade de se cobrar a correta aplicação desses tributos na administração pública. A educação tributária é um tema que certamente não pode ter uma visão imediatista. Necessitam ser tratadas continuamente. A partir dessa premissa entende-se que, somente com muito trabalho desenvolvido, séria, responsável e persistente, no âmbito da educação tributária, mudanças mais profundas e duradouras se efetivarão.

Entende-se que somente o homem pode mudar sua consciência acerca de qualquer fato cotidiano.

A principal característica deste final de século é a velocidade das mudanças que ocorrem em todas as áreas: econômicas, sociais, culturais, científicas, tecnológicas, institucionais e do capital humano. Podem-se identificar alguns fenômenos mundiais responsáveis pela aceleração dessas transformações que impactaram de forma profunda a economia e as sociedades: globalização, abertura

do mercado, transnacionalização da produção, consciência ecológica, reconhecimento dos direitos humanos e aprimoramento da cidadania.

A cidadania é um dos fundamentos do Estado Democrático, no qual a Constituição, Lei Maior de uma nação, estabelece os direitos e os deveres de todos os cidadãos. O Estado existe para atender ao cidadão, e por outro lado, o cidadão não pode estar dissociado do estado, pois, é através dele que se realizam os interesses coletivos. Espera-se a como resultado do processo de conscientização do cidadão, participação pessoal mediante análise e crítica das questões ligadas ao tributo e a sua aplicação.

Na opinião de CARNEIRO, (2001, p.1) "... a escola seria a ponte do diálogo entre o estado e a Sociedade Civil. ...a escola não é o Estado...Na verdade, se sua inserção tem lugar na interface entre Estado e Sociedade Civil passa a exigir-se aos professores que sejam também empreendedores sociais, isto é criadores de riqueza social, formadores de capital social."

Continuando seu raciocínio, ele conclui que se pretendemos aperfeiçoar a democracia e os modos coletivos de viver, necessitamos de um esforço coletivo de reivindicação democrática de direitos.

O direito à educação desempenha historicamente a função de ponte entre os direitos políticos e os direitos sociais: o alcance de um nível mínimo de escolarização torna-se um direito-dever intimamente ligado ao exercício da cidadania política. O Estado deve garantir que todas as crianças sejam escolarizadas, considerando as exigências e a natureza da cidadania, estimulando o desenvolvimento de cidadãos em formação. O direito à educação entende-se como um direito social de cidadania genuíno porque integra o objetivo da educação durante a infância de moldar o adulto

em perspectiva. O processo de extensão da cidadania vincula-se assim à dinâmica democrática. Nesse contexto, surge a discussão do tema Educação Tributária, visando à conscientização da sociedade quanto à função do Estado de arrecadar impostos e ao dever do cidadão contribuinte de pagar tributo. Trata-se de um desafio, pois se retrata um processo de inserção de valores na sociedade, como o de percepção do tributo que assegura o desenvolvimento econômico e social, e com o devido conhecimento de seu conceito, sua função e sua aplicação.

O cidadão (consumidor), de um modo geral, não tem plena consciência de que o imposto está embutido no preço que ele paga por um produto e por isso não tem o hábito de pedir a nota ou cupom fiscal. Para a maioria da população um cidadão paga impostos apenas três vezes ao ano. É uma síndrome dos “Três Is”, considerado o motivo para grande preocupação do cidadão-contribuinte, sempre nos primeiros meses de cada ano, (declarar Imposto de Renda, pagar o IPTU do imóvel e o IPVA do nosso carro). O cidadão típico por não possuir informações sobre o sistema tributário e sua estrutura, desconhece que paga imposto sobre tudo aquilo que consome, desde uma caneta que compra na papelaria da esquina, ou mesmo sobre um serviço, como uma revisão mecânica, que periodicamente faz no carro que possui.

Assim entende-se que ao conscientizar o cidadão da função socioeconômica dos tributos estaremos, ao mesmo tempo, estimulando-o a cobrar do administrador público a correta aplicação dos recursos, exercendo assim um controle social.

Em consequência dessas idéias, localiza-se a necessidade de estudar as mudanças que a educação tributária pode provocar nos questionamentos da sociedade a respeito dos tributos. Que a educação tributária pode instruir o cidadão

sobre o fato de que ao pagarmos imposto, não estamos sendo penalizados, pelo contrário, estamos investindo numa melhor qualidade de vida da sociedade em que vivemos, estamos participando ativamente da construção de uma sociedade mais justa e igualitária, estamos praticando solidariedade.

Dessa forma, pretende-se demonstrar a importância da Educação Tributária na contribuição para o desenvolvimento da consciência da cidadania, através do entendimento da função social dos tributos e da gestão desses recursos públicos do Estado.

E, de modo mais específico, discutir a importância sócio-econômica do tributo. Demonstrar que a consciência de cidadania estimula a participação do cidadão na construção da sociedade. Analisar a contribuição da Educação Tributária no desenvolvimento da consciência de cidadania, e, finalmente demonstrar que o cidadão com espírito crítico exercerá fiscalização sobre a correta aplicação dos recursos públicos.

Conclui-se como intenção deste trabalho, dar uma introdução aos temas necessários à compreensão e conscientização da importância da educação tributária, abordar o conceito de Estado, seus elementos, poderes, atividades, sua organização, o planejamento governamental, o controle e fiscalização da Administração Pública, o sistema tributário nacional, desde a história dos tributos, suas espécies, a repartição das receitas tributárias, até a sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária.

2. METODOLOGIA

Para obtenção das informações utilizadas faremos uma pesquisa bibliográfica e documental, com o objetivo de conhecer o que já foi estudado sobre o tema, as abordagens já adotadas, as hipóteses exploradas, as áreas a explorar, os problemas não resolvidos ou solucionados parcialmente.

A pesquisa será direcionada à comprovação de que o cidadão consciente de sua cidadania, será estimulado a participar na construção da sociedade; a relação; a Educação Tributária será de fundamental contribuição ao desenvolvimento da consciência da cidadania e finalmente, cidadão com espírito crítico será atuante no exercício de fiscalização sobre a aplicação dos recursos públicos.

Usando a classificação de Vergara (1998), em relação aos fins, a pesquisa é de cunho exploratório, considerando que será realizada numa área em que há pouco conhecimento sistematizado. Em relação aos meios, ainda segundo o mesmo autor, será bibliográfica e documental. Bibliográfica porque o estudo será desenvolvido basicamente com o suporte de material publicado em livros, periódicos, revistas e sites na Internet. Documental porque será considerado também materiais como documentos, manuais e relatórios de diversas entidades.

Já pela taxionomia de Munhoz (1989) quanto à amplitude a monografia será exploratória, pois temos o intento de verificar a hipótese de que a educação tributária pode interferir de modo positivos na consciência do indivíduo tornando-o participativo na construção da sociedade e na fiscalização da correta aplicação dos recursos públicos.

O trabalho proposto apresenta dificuldades para ser suficientemente crítico, primeiro porque o material a ser pesquisado é escasso, e, obviamente, por roçar o novo, será sujeito a equívocos de empreitadas nesta situação, segundo, porque os autores não poderão abafar de toda a sua intimidade com o objeto "tributos", relação que possivelmente interferirá em muitas circunstâncias de sua visão.

Mas estes obstáculos são comuns a muitos outros empreendimentos, e entendemos que não impedirão o caminho da investigação, ao contrário, será como desafio constante ao seu itinerário.

3. DESENVOLVIMENTO

Para que se discuta Educação Tributária e a sua contribuição para a consciência da cidadania, entende-se que é necessário conhecer o significado do termo, a origem e evolução histórica do tributo. Pois os tributos representam a principal fonte de receita do Estado.

3.1. NOÇÕES DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A expressão “Administração Pública” pode ser entendida sob dois aspectos: como o ato de realizar os serviços que visam ao bem estar coletivo e ao atendimento dos interesses e anseios da população, por intermédio de das ações de governo, e, também, como os entes das esferas federal, estadual e municipal que desempenham tais atividades. Abrange, pois, os órgãos da administração direta, da administração indireta, como autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e empresas públicas, bem como empresas privadas a quem o Estado delega a consecução de determinados serviços públicos.

Felizmente, percebe-se a uma tomada de consciência do cidadão quanto às suas necessidades, aos seus direitos e deveres, o que pressupõe a ampliação da compreensão do conceito de Administração Pública. Assim, ao buscarmos bons serviços de saúde pública, educação, educação, transporte coletivo, lazer, segurança, dentre outros, tanto maiores as possibilidades de obtê-los com qualidade quanto mais consciente estiver a sociedade acerca do papel a ser desempenhado

pelo Estado e dos mecanismos de controle de que dispõem os cidadãos para conferir a prestação de tais serviços.

Para que serviços públicos satisfatórios possam ser oferecidos aos cidadãos, imprescindível se faz o bom gerenciamento dos recursos públicos, de forma que sua aplicação seja em atividades prioritárias para a comunidade. Mais uma vez a conscientização do papel da Administração Pública ganha relevância, na medida em que permite ao contribuinte que, direta ou indiretamente paga imposto, cobrar o retorno esperado.

No crescimento da conscientização do cidadão e na ampliação do exercício da cidadania, alguns exemplos concretos podem ser relacionados, como os de alguns Estados e Municípios que estão adotando a consulta às suas comunidades e associações de bairros ou rurais para a elaboração do seu orçamento-programa, possibilitando a discussão, por parte da sociedade, das prioridades das ações governamentais.

A origem do Estado pode ser explicada pela vertente de Aristóteles, Hegel e Marx, que o compreendem como consequência de um processo histórico com os grupos ou classes com maior poder, que institucionalizaram esse poder estabeleceram a ordem na sociedade e garantiram para si o excedente econômico. Nessa ótica, a cidadania só surge historicamente à medida que os indivíduos vão se investindo de direitos e obrigações.

Pela vertente de Rousseau a Kant, o Estado resulta de contrato social entre os cidadãos, que pressupõe um cidadão já detentor de direitos naturais ou valores morais básicos que ele cede parcialmente ao Estado para garantir a ordem social. Nos dois casos, Estado e cidadania são termos intrinsecamente interdependentes.

Assim, Estado e cidadania são duas instituições básicas da sociedade que estabelecem a ordem, garantem a liberdade para seus membros e manifestam sua aspiração de justiça. À medida que o desenvolvimento econômico ocorre, as sociedades tornam-se mais complexas, a educação se generaliza, passando a ocorrer um crescente processo de equalização social e, portanto, de desconcentração da força material e riqueza, e a capacidade de organização política da sociedade como um todo aumenta. Aos poucos os regimes políticos autocráticos vão dando lugar a regimes democráticos. Esse processo ganha um extraordinário impulso com o surgimento do capitalismo e da mais-valia capitalista. Neste momento a apropriação do excedente econômico deixa de ser o resultado do uso da força por meio do controle do Estado e passa a ser o resultado de uma troca de equivalentes no mercado. Abre-se, então, a possibilidade do surgimento da democracia moderna. A cidadania se expande e se afirma na sociedade na medida em que os indivíduos adquirem direitos e ampliam sua participação na criação do próprio Estado. Neste final de século, está surgindo o direito do cidadão de considerar que o patrimônio público seja efetivamente de todos e para todos. Esse direito deverá merecer cada vez mais a atenção de políticos, juristas e da sociedade como um todo. Os direitos que constituem a cidadania são sempre conquistas, resultado de um processo histórico no qual indivíduos, grupos e nações lutam para adquiri-los e fazê-los valer. A cidadania, no entanto, é também uma prática; por isso, sociólogos, antropólogos e educadores salientam a importância crescente dos movimentos sociais para construção da cidadania pela afirmação dos direitos sociais. O Título I da Constituição Federal do Brasil, e lei maior do País, cita como princípios fundamentais da República Federativa: a soberania, a cidadania, a dignidade da

pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Estado e sociedade devem formar uma democracia, um todo indivisível. O Estado, com competência e limites de atuação definidos na Constituição, tem seu poder de legislar e de tributar legitimado pelo processo eleitoral. A sociedade manifesta seus anseios e demandas por canais formais ou informais de contato com as autoridades constituídas. É pelo diálogo democrático entre o Estado e a sociedade que se definem as prioridades a que o governo deve ater-se para a construção de um país mais próspero e justo.

3.2. TRIBUTOS

O sistema tributário brasileiro está estruturado em três níveis de competência: federal, estadual e municipal. Dados extraídos do documento Federalismo Fiscal no Brasil - evolução e experiências recentes (CIAT), de setembro de 1997, possibilitam identificar a arrecadação tributária com a seguinte distribuição, por níveis de competência: federal 45,6%, estadual 47,4% e municipal 7,0%. Constata-se que é pouco significativa a participação dos municípios brasileiros na arrecadação global, apenas 7,0%. Este fato certamente indica a fragilidade do município - o nível governamental mais próximo da comunidade, o que dificulta as ações municipais no desenvolvimento autônomo das políticas e, em consequência, provoca o afastamento entre o cidadão e o Estado. A composição fiscal, segundo categorias econômicas, indica que os impostos diretos (ex.: imposto sobre a renda e patrimônio) constituem cerca de 30% das receitas tributárias, ou seja, aproximadamente 70% são provenientes de impostos indiretos (ex.: IPI, ICMS, ISS).

Dessa forma, a pequena participação do município no total da arrecadação, assim como o expressivo peso dos tributos indiretos na composição da receita, podem levar ao distanciamento da realidade tributária. O indivíduo, não percebendo seu papel de contribuinte, vendo a ação governamental como assistencial, e não como contrapartida do exercício da cidadania, não assume atitudes fiscalizadoras em relação aos agentes governamentais, nem em relação a empresas e profissionais autônomos que, deixando de emitir documentos fiscais, apropria-se indevidamente da parcela de seu faturamento que deveria ser transferida aos cofres públicos como imposto, tornando-se os únicos beneficiários desses recursos financeiros que deveriam compor a receita de que o governo disporia para exercer seu papel junto à comunidade. No País, os estudos sobre sonegação e carga fiscal são raros e, em geral, apontam para um elevado grau de sonegação; números eventualmente divulgados, entretanto, não passam de mera conjectura, por falta de consistência metodológica e científica. O alto grau de sonegação e o baixo índice de cumprimento voluntário das obrigações tributárias devem-se, em boa medida, à falta de conscientização dos contribuintes, à sua não-participação na elaboração do orçamento e, em conseqüência, ao não-exercício pleno da cidadania.

Outros fatores podem ainda ser mencionados: complexidade das leis tributárias e a grande quantidade de normas que indivíduos e empresas têm de conhecer para cumprir as obrigações principais, e também as acessórias; a pouca confiança no governo, com respeito à adequada aplicação dos recursos públicos; a falta de equidade, dado que algumas leis abrem exceções para conceder tratamento privilegiado, como isenções, incentivos, parcelamento e até anistias fiscais; o descrédito do contribuinte com relação à efetiva conversão do imposto em bens e

serviços públicos por parte do Estado; a inexistência de contrapartida imediata ao pagamento do tributo; a baixa eficiência e pouca eficácia da máquina administrativa.

3.2.1. Origem dos Tributos

Tributo em latim *tributum*, do verbo latino *tribuere*, significa dividir ou repartir entre as tribos. Traz a idéia de carga, representada pela despesa pública, distribuída entre o povo (tribo).

Há milhares de anos o homem não vivia em sociedade, tendo de lutar bastante contra os perigos que enfrentava na floresta: o frio, as tempestades, a fome, as doenças, a fúria de animais maiores e mais fortes do que ele.

Ele foi descobrindo o convívio com o outro e, no domínio da natureza, a sua força.

A grande descoberta do homem, no entanto, aconteceu quando ele aprendeu a viver em grupo, repartindo com outros homens os alimentos que encontrava e unindo as suas forças com as do grupo, para juntos enfrentarem os perigos que os cercavam. Os mais fortes e mais valentes tinham a liderança e se tornavam chefes do grupo.

Percebendo como o papel do líder era importante para unir e dar mais força ao grupo, as pessoas passaram a homenagear seu líder entregando-lhe algum tributo. Esses tributos eram em forma de presentes (alimento, vestuário, armas) ou de prestação de serviços (trabalho), era uma homenagem espontânea e voluntária do grupo ao seu chefe.

O homem começou a conquista de tribos vizinhas. Os guerreiros impunham contribuições ao povo dominado, o tributo passou a ter um sentido de indenização ou reparação de guerra. Era uma imposição pura e simples do vencedor. Ouro, prata, obras de arte, animais, escravos, dentre outras coisas, eram arrancados dos povos vencidos.

Na antiga Grécia os homens eram cidadãos livres, foram criadas leis, para todos, a vitória da razão sobre a força. Já era possível encontrar o tributo como meio de defesa do bem coletivo, entregue aos cuidados da Cidade-Estado, sem relação de servidão. Os cidadãos gregos pagavam tributos em forma de dinheiro, que já tinham naquela época uma finalidade social. Visavam ao bem da coletividade. Mas nem todos se beneficiavam: os estrangeiros e os escravos eram excluídos da democracia ateniense.

A força da história estava em Roma. Os romanos disciplinaram a convivência dos homens através de um código de leis. Aprenderam também com os gregos as idéias dos impostos para ir e vir, comprar e vender. Os romanos constituíram o exemplo histórico do Estado que de modo permanente buscou nas populações vencidas os recursos necessários para os seus gastos. Para manter as despesas do grande império, usaram e abusaram de seu poder para extorsão dos povos mais fracos. Inúmeros tributos revelavam a engenhosidade dos legisladores visando a obter dinheiro do povo para manter os suntuosos gastos do império.

Anos se passaram, as pessoas de escravos passaram a servos. Na Idade Média, os súditos pagavam tributos com fundamento numa suposta autorização divina dos soberanos ou dos senhores feudais, como, também, pelo direito de propriedade e pela força militar do rei ou da nobreza feudal. Em cada condado da

Inglaterra havia agentes do rei que usavam as armas e força para saquear os vassallos com altas taxas. O rei tinha poder absoluto.

A migração do campo para as cidades ganhou velocidade. Os camponeses super explorados por excesso de tributos pagos aos senhores abandonaram o campo. O comércio ganhava feições, e o Estado a nacionalidade. Os produtos importados eram taxados para beneficiar as cooperativas.

Ainda na Idade Média, especialmente na Inglaterra, para manter seus exércitos e suas guerras, os reis foram obrigados a pedir contribuições à própria nobreza feudal, a grandes mercadores e banqueiros. Esses senhores, no entanto, forçaram o rei a abdicar de grande parte de seus poderes, que passou a ter que explicar o destino que daria aos recursos e só lançar mãos de novos tributos com a concordância do parlamento ou conselho. Originou-se aí o denominado princípio da legalidade, pelo qual somente através da autorização legislativa podem ser cobrados tributos.

Sustentar o rei, na França de Luís XIV era penoso demais, pois o povo, e não os nobres, é que pagava imposto ao rei. O Estado não buscava o bem comum, os serviços eram usufruídos somente pelo rei e pelos nobres, enquanto o povo francês tinha seus direitos limitados. Sob a bandeira da liberdade, igualdade e fraternidade, toda a nação francesa se ergueu contra a exploração. Cabeças voltaram a rolar para que nascesse a primeira Declaração dos Direitos do Homem.

Com a Revolução Francesa, ao final do século XVIII, surgiu o conceito de Estado de Direito, consagrando a soberania popular e a separação dos poderes - Executivo, Legislativo e Judiciário. Caberia à Assembléia do Povo aprovar tanto a

despesa como a receita, ou seja, definir quanto e onde gastar e de quem e quanto cobrar de impostos, dando origem à instituição do Orçamento Público.

Na virada do século XIX para o século XX a novidade foi a idéia de que os impostos poderiam ser usados como um meio de redistribuição de renda, especialmente dos ricos para os pobres, promovendo assim a justiça social e a igualdade econômica.

Essa proposição partiu inicialmente dos “socialistas acadêmicos” alemães no início do século XX. Opondo-se igualmente à exploração capitalista e à luta de classes marxistas, esses homens – a maioria deles historiadores da economia – defenderam uma redistribuição de renda através do sistema fiscal como o “terceiro caminho”. Mas foi um político inglês, David Lloyd-George que então transformou tal noção numa política governamental, incorporando-a nos orçamentos que elaborou, antes da Primeira Guerra. Após 1918, essa se tornou a política governamental em todo o mundo.

Embora extremamente mais complexo, essas referências mostram que o Estado Moderno, sob o ponto de vista administrativo, está ou deveria estar voltado para a satisfação das necessidades coletivas, como defesa externa, segurança interna, distribuição de justiça, controle da moeda, saúde, educação, estradas, comunicações e outras. Para tanto, busca recursos junto à sociedade, principalmente sob a forma de tributos.

3.2.2. Importância Socioeconômica do Tributo

O Estado, como forma de organização da sociedade, tem por objetivo promover o bem comum, o que se materializa através da implementação de políticas amplas de promoção do desenvolvimento econômico e social.

Sob o aspecto econômico, o tributo é fonte primária de financiamento das atividades do Estado para garantir o aporte de recursos necessários ao exercício de suas atividades. Representa uma restrição aos lucros e à renda disponível das pessoas e empresas.

Em suas múltiplas funções o Estado deve prestar serviços essenciais, exercer o controle e a regulamentação de atividades econômicas, impondo limites ou estimulando práticas adequadas à promoção do desenvolvimento sustentado, efetuar investimentos em infra-estrutura, desobstruir gargalos econômicos e atuar preferencialmente na promoção do bem-estar social, na busca do pleno emprego e na execução de políticas que assegurem a redução de desigualdades regionais e a universalização das oportunidades de melhores condições de vida para a população.

Muitos justificam o não pagamento dos tributos pela má aplicação de recursos pelos governantes, amplamente divulgado pela mídia. Para outros, equivocadamente, os impostos servem para aumentar os preços dos bens e serviços sem vantagem alguma para a coletividade.

A aplicação dos recursos públicos às vezes é feita de forma incorreta, porém a sociedade tem o direito e deve acompanhar e exigir a correta aplicação dos recursos que, através dos tributos, entregou ao poder público.

Outro fator que reduz a ação do Estado no atendimento às necessidades socioeconômicas é o desperdício. Pode estar diretamente ligado à necessidade de monitoramento e avaliação de planejamento de obras e serviços para a redução de gastos desnecessários. Outra fonte de desperdício é a depredação física, praticada pelo próprio público, daquilo que aparentemente não tem dono, mas que é de todos e que todos acabam pagando.

Para o Estado promover e garantir os direitos da coletividade a condições dignas de vida é imprescindível a eficiência na alocação da receita e da despesa pública.

3.2.3. História dos Tributos no Brasil

No Brasil, a história dos tributos tem início em 1500, quando os portugueses aqui chegaram e se apossaram das terras e de todas as riquezas que encontraram, transformando-as em monopólio do rei de Portugal.

A cobrança de tributos em forma de impostos, no entanto, só começou depois que o Brasil foi dividido em Capitânicas Hereditárias. Os donatários das capitânicas eram obrigados a pagar ao rei de Portugal uma parte de tudo o que produziam: açúcar, fumo, aguardente, etc.

No século XVII, a descoberta do "Eldorado", ou seja, da região no Brasil que possuía muito ouro, prata e pedras preciosas, fez aumentar ainda mais a política de fiscalização e as exigências tributárias da Metrópole (Portugal) sobre a Colônia (Brasil).

Os brasileiros foram obrigados, então, a pagar ao Reino Português um quinto de todo ouro e pedras preciosas extraídos na Região das Minas. Isso significa dizer que 20% das riquezas brasileiras iam para os cofres europeus.

Portugal cobrava ainda os "direitos alfandegários", ou seja, uma quantia em dinheiro sobre tudo o que o Brasil importava (comprava de fora) ou exportava (vendia para fora).

Pagar tantos tributos e não usufruir os benefícios que eles podiam proporcionar à Colônia foi revoltando cada vez mais os brasileiros.

No final do século XVIII, 1789, no mesmo ano em que aconteceu a Revolução Francesa, eclodiu no Brasil uma grande revolta, motivada pelo excesso de impostos cobrados por Portugal. A Inconfidência Mineira aconteceu na cidade de Vila Rica, hoje Ouro Preto, que deveria ocorrer no dia da "derrama", ou seja, no dia da cobrança portuguesa dos impostos em ouro.

Os brasileiros não tiveram a mesma sorte dos franceses. Os inconfidentes foram presos e seu líder, Tiradentes, foi enforcado. Mas apesar do fracasso da revolta, a "semente das mudanças" foi plantada. Quer dizer, a revolta não acabou com a exploração do Brasil pelos governantes portugueses, mas contribuiu para aumentar o sentimento de amor à pátria nos brasileiros e, talvez, até para apressar a nossa Independência.

Quando o Brasil se tornou independente de Portugal, com a instituição e cobrança de tributos pelo Governo Brasileiro, foram editadas leis que regulamentaram as questões dos tributos e suas finalidades sociais. Foram, então, estabelecidos limites e fundamentos de direito tributário, que evoluíram e originaram o atual Código Tributário Nacional (CTN), aprovado em 1966.

O tributo cobrado no Brasil de hoje tem finalidade social, como dever de todo cidadão pagar seus tributos e, em contrapartida, dever do Estado aplicá-los em benefício do bem-estar comum, promovendo a justiça social, o progresso e uma melhor qualidade de vida para o povo.

3.3. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

À seguir conheceremos os conceitos aplicáveis à tributação, os principais princípios tributários previstos na Constituição, e os impostos pertencentes à União, aos Estados e Distrito Federal, e aos Municípios.

3.3.1. Conceitos Aplicáveis à Tributação

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

O Tributo é a participação obrigatória do indivíduo, da empresa e da instituição para o financiamento dos gastos do ente tributante (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) com manutenção e prestação de serviços públicos.

a) *Obrigação Tributária*: Obrigação Tributária (principal) é o poder jurídico através do qual o Poder Público (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação pecuniária (objeto), nas condições previstas em lei (causa).

Juridicamente, uma obrigação consiste no fato de que determinada pessoa (devedora) está obrigada a satisfazer outra (credora) de uma prestação correspondente a entregar alguma coisa ou praticar certo ato ou, ainda, a se abster de certo ato ou fato (fazer ou não fazer), sob pena de sanção.

As obrigações tributárias são de duas espécies:

Obrigação principal - surge com o fato gerador, diz respeito ao pagamento de tributo, penalidade pecuniária, e além dos acréscimos e cessa com a extinção do crédito tributário Exemplos: pagar impostos como IPTU, ICMS, Imposto de Renda ou a taxa de iluminação pública;

Obrigação acessória que é uma exigência da legislação para que o sujeito passivo faça ou deixe de fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; se não cumprida, transforma-se em obrigação principal em razão da multa aplicável. Exemplos: emitir documentos fiscais, escriturar os livros fiscais, entregar a declaração anual do Imposto de Renda, etc.

Os principais elementos da obrigação tributária, são:

Sujeito ativo é o Estado, pessoa jurídica de Direito Público (União, territórios, estados, Distrito Federal e municípios) titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Sujeito Passivo é a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária. Pessoa esta que reveste a condição de contribuinte ou responsável.

Fato Gerador é a situação definida em Lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Por exemplo, um fato gerador do ICMS (Imposto sobre Circulação de

Mercadorias e Serviços) é a saída de mercadoria de algum estabelecimento industrial, comercial ou propriedade rural.

Base de Cálculo que corresponde ao valor tributável na operação ou prestação de serviços considerada.

Alíquota que é um percentual, definido em lei, a ser aplicado sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo.

Lançamento Tributário que é um procedimento que faz nascer o crédito tributário. É atividade privativa da Administração Pública. Quando declarado pelo contribuinte, o lançamento fica sujeito à homologação.

b) *Fontes do Direito Tributário*: A fonte do Direito é o lugar de onde nasce uma regra jurídica que ainda não existia na sociedade. É o conjunto de normas que compõem o ramo das ciências jurídicas.

São fontes do direito tributário: a Constituição, Lei Complementar, Lei Ordinária, Tratados, Medidas Provisórias, Lei Delegada, Decreto Regulamentar e Normas Complementares.

Constituição - Na Constituição Federal encontram-se as principais normas sobre os tributos. A descrição dos *impostos* que poderão ser instituídos e cobrados pelos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a referência às *taxas* e às hipóteses em que podem ser cobradas, a *contribuição de melhoria*, os empréstimos compulsórios com explicitação dos seus pressupostos de cobrança, assim como os outros tipos de contribuições.

A Constituição contém os princípios constitucionais tributários, além de delimitar o poder tributante dos entes da federação, definindo quais são as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Lei Complementar - Leis Complementares possuem um rito especial a ser obedecido por ocasião de sua elaboração, de acordo com o Regimento da respectiva Casa Legislativa, e é exigida pela Constituição em determinados assuntos. Sua aprovação depende de quorum qualificado (maioria absoluta dos votos dos membros das duas casas que compõem o Congresso Nacional).

O Código Tributário Nacional em vigor (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 com *status* de lei complementar, por ter sido recepcionado pela Constituição em vigor) cuida do Sistema Tributário Nacional e traça as normas gerais do Direito Tributário. Simplificando, podemos dizer que é uma lei que trata dos tributos de modo geral, arrecadados pelo Governo para o bem da coletividade.

Lei Ordinária - As Leis Ordinárias têm sua elaboração e tramitação simplificada, sendo sua aprovação por maioria simples. São, por excelência, as fontes do Direito Tributário, na medida em que criam e majoram tributos. De acordo com a Constituição Federal, somente a lei pode instituir tributos.

A Lei Ordinária é que irá regular a instituição, majoração, redução ou extinção de tributos. É nela que encontra a definição do fato gerador; a fixação da base de cálculo e da alíquota; a cominação de penalidades; a estipulação de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários no Texto Constitucional.

Tratados e Convenções Internacionais - De competência exclusiva da União, os tratados e as convenções internacionais, embora constituam atos externos, prevalecem sobre a legislação tributária interna, revogando-as e modificando-as.

Medidas Provisórias - Surgiram em nosso ordenamento com a Constituição Federal de 1988. Tratam-se de normas editadas pelo Executivo, com força de lei, que precisam ser convertidas em leis, mas que não são leis. Trazem como característica a provisoriedade, pois sua eficácia está limitada a 30 dias. Sua edição está condicionada à existência e preenchimento de pressupostos de relevância e urgência. Quando não convertidas em leis, deve a Casa Legislativa disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

Lei Delegada - São leis editadas pelo Poder Executivo (Presidente da República, Governadores de Estados ou Prefeitos Municipais), por força de uma delegação concedida pelo Legislativo.

Normas Complementares - São preceitos de hierarquia inferior àqueles vistos anteriormente (leis, tratados e convenções internacionais e decretos)

Os contribuintes ao observarem essas normas complementares, que, no todo ou em parte, versarem sobre tributos ou relações jurídicas a elas pertinentes, têm excluída qualquer possibilidade de imposição de penalidades, cobrança de juros ou atualização monetária da base de cálculo.

Exemplos de tais normas são as Portarias, Resoluções Normativas, Instruções Normativas, Orientações Internas, Ordens de Serviço.

3.3.2. Atual Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios e normas de ordem tributária, previstos nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, que definem as

competências dos entes tributantes, asseguram garantias constitucionais aos contribuintes e constituem as limitações ao poder de tributar.

a) Princípios Constitucionais Tributários

Princípio da legalidade (art.150, I da CF/88): a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir ou aumentar tributos sem que a lei os estabeleça.

Princípio da igualdade (art.150, II da CF/88): os entes tributantes não podem instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Não pode haver distinção em razão da profissão ou função exercida pelo contribuinte.

Princípio da anterioridade (art.150,III, "b" da CF/88): não se pode cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os instituiu ou aumentou tenha sido publicada, ou seja, a lei deve ser anterior ao exercício em que o tributo será cobrado ou aumentado.

Princípio da irretroatividade (art. 150, III, "a" da CF/88): não se pode cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Isto quer dizer que só se pode cobrar tributos a partir da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Princípio da proporcionalidade razoável (art. 150, IV da CF/88): veda a utilização do tributo com efeito de confisco, isto é, o tributo não pode ser maior do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte.

Princípio da personalização dos impostos e da capacidade contributiva (art.145, § 1º da CF/88): os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

3.3.3. Espécies Tributárias

Dividem-se em impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sócias e empréstimo compulsório.

a) Impostos: É um tributo que o cidadão paga aos Governos Federal, Estadual e Municipal, cuja característica fundamental é destinar-se ao custeio das necessidades públicas como educação, saúde, segurança e a manutenção e funcionamento do Estado.

Diz-se que o imposto é direto quando pago e recolhido aos cofres públicos pela própria pessoa (exemplos: IPTU, IPVA, IR, ITBI e ITCD); e indireto, quando o imposto pago pelo consumidor final vem embutido no valor da mercadoria ou serviço prestado e é recolhido aos cofres públicos por quem vendeu as mercadorias ou prestou o serviço (exemplos: ICMS, IPI e ISS).

Os impostos que cada ente tributante pode instituir e cobrar estão expressamente previstos na Constituição Federal.

b) Taxas: Taxa é um tributo cobrado pelo Estado (Poder Público) em razão dos serviços prestados às pessoas ou postos à sua disposição.

Dividem-se em:

- 1) taxas de polícia, quando decorrem do exercício do poder de polícia pelo Estado;
- 2) taxas de serviços, quando decorrem de serviço público específico e divisível utilizado pelo contribuinte ou posto à sua disposição, quando compulsória sua utilização.

As taxas podem ser instituídas e cobradas por quaisquer dos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), desde que, evidentemente, prestem o serviço que dá sustentação ao seu fato gerador.

c) Contribuição de Melhoria: Contribuição de melhoria é o tributo previsto para proprietários que tiveram o seu imóvel (casa, apartamento, terreno) valorizado em razão de alguma obra pública. Exemplo: calçamento de uma rua, asfaltamento, saneamento, iluminação etc.

Este tributo é uma forma de justiça social, pois não é justo que toda uma comunidade arque com os custos de uma obra que beneficiará um número restrito e específico de pessoas.

A contribuição de melhoria pode ser instituída e cobrada por quaisquer dos entes tributantes, desde que, por evidente, seja realizada a obra pública que dá sustentação ao fato gerador desse tributo.

No âmbito municipal, da mesma forma, observados os princípios constitucionais e as regras gerais estabelecidas pela União, poderá o Município cobrar este tributo, desde que devidamente instituído em lei municipal.

d) Contribuições Sociais: Contribuições Sociais são tributos pagos pelas empresas e trabalhadores para realização das despesas com assistência e Previdência Social (SUS, aposentadoria etc).

A contribuição social é a fonte de financiamento do sistema de seguridade social, responsável pelos serviços prestados pelo Estado em decorrência dos direitos sociais insertos em nossa Constituição Federal.

Entre as contribuições sociais existentes em nosso país temos:

- o FGTS, o PIS, o PASEP e o FUNRURAL;

- a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), a contribuição de empregados, empregadores e autônomos para o INSS, calculadas sobre a respectiva remuneração;

- as contribuições sobre a receita de concursos e prognósticos;

- a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira).

e) Empréstimo Compulsório: Empréstimo compulsório é um tributo cobrado pela União em situações especiais, para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, sendo que neste caso somente pode ser exigido no exercício seguinte ao da publicação da respectiva lei.

3.3.4. Impostos de Competência da União

a) *Impostos sobre o Comércio Exterior*: São chamados de "impostos regulatórios", pois são utilizados mais como instrumentos de política econômica que propriamente para a arrecadação, por isso não se sujeitam ao princípio da anterioridade.

Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros (II): tem como fato gerador a entrada de produto estrangeiro em território nacional e suas alíquotas podem ser alteradas a qualquer tempo pelo poder executivo, desde que respeitados limites e condições fixados em lei.

Imposto de Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE). Seu fato gerador ocorre na saída de produtos do território nacional, também suas alíquotas podem ser alteradas a qualquer tempo, pelo poder executivo, desde que respeitados limites e condições fixados em lei.

b) Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR): É um imposto que incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica proveniente de renda e proventos de qualquer natureza.

Renda, para fins desse imposto, é o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza são os acréscimos ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas não decorrentes do produto do trabalho ou do capital.

É informado pelos critérios da generalidade (todas as pessoas que auferirem renda devem ser tributadas, salvo as isenções previstas em lei), da universalidade (o campo de incidência deve ser o mais abrangente possível, incidindo sobre todas as rendas e proventos) e da progressividade (as alíquotas devem ser graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte).

Tem como fato gerador a renda, ou seja, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda e suas alíquotas são progressivas e variáveis para as pessoas físicas e para as pessoas jurídicas.

O Imposto de Renda é o mais importante dos tributos diretos. É progressivo, na medida em que há alíquotas diferenciadas, além da faixa de isenção.

c) *Imposto Sobre os Produtos Industrializados (IPI)*: Trata-se de imposto sobre o consumo, embora sua incidência ocorra na etapa de industrialização.

Considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (art. 46 do CTN). É orientado pelo princípio da não-cumulatividade (compensa-se o que for devido em cada operação com o imposto cobrado nas operações anteriores) e da seletividade (as alíquotas são maiores para produtos não essenciais ou que produzam efeitos nocivos à saúde, como bebidas e cigarros).

Não está sujeito ao princípio da anterioridade, pois o governo utiliza este imposto para estimular ou não o consumo, de acordo com a política econômica.

O fato gerador desse imposto ocorre no desembaraço aduaneiro, quando o produto for de procedência estrangeira; na saída dos produtos industrializados de estabelecimento importador, industrial, comerciante ou arrematante e na arrematação de produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

A base de cálculo desse imposto é o valor da operação, acrescido do Imposto de Importação e demais despesas; o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento importador, industrial ou arrematante; na falta desse valor, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; o preço da arrematação de produtos apreendidos ou abandonados;

É importante observar que ao final de cada período de apuração, o contribuinte, por mecanismo de débito e crédito, deduz do imposto referente aos produtos saídos o imposto pago relativamente aos produtos entrados.

d) *Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)*: Imposto utilizado como instrumento de política monetária, não se submete ao princípio da anterioridade. O poder executivo pode alterar suas alíquotas para ajustá-lo à conjuntura monetária e inflacionária em cada momento, assim como à política de câmbio.

e) *Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)*: Imposto sobre o patrimônio, o objetivo do ITR é estimular a produtividade agrícola e desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Não incide na pequena propriedade, quando explorada pelo proprietário e desde que não possua outro imóvel rural.

f) *Imposto Sobre Grandes Fortunas*: Apesar de autorizado constitucionalmente, esse imposto ainda não foi instituído pela União. Sua instituição depende de lei complementar.

g) *Impostos Extraordinários*: A União poderá, ainda, instituir impostos extraordinários, em caso de guerra externa ou sua iminência.

h) *Outros Impostos de Competência Exclusiva da União*: Podem ser instituídos mediante lei complementar, desde que não tenham fato gerador nem base de cálculo idênticos aos impostos expressamente discriminados na Constituição, e não sejam cumulativos (competência residual).

3.3.5. Impostos de Competência dos Estados e do Distrito Federal

a) *Imposto Sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)*: Tributação da herança e das doações. Existem dois modos de transmissão da propriedade: pela morte do titular do bem (causa mortis); e pela liberalidade do dono do bem que o transmite a outrem gratuitamente.

b) *Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS)*: Imposto incidente sobre as relações de consumo, sua principal característica é a não-cumulatividade (o contribuinte, ao final de cada período de apuração, deduz do imposto relativo às operações que praticou, o imposto já pago em operações ou prestações anteriores).

Tem por fatos geradores: a circulação de mercadoria (inclui minerais, combustíveis e energia elétrica), a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e a prestação de serviços de comunicação (somente quando a comunicação for onerosa);

c) *Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)*: Incide sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie (aeronave, embarcações, automóveis, caminhões, motocicletas, qualquer veículo cuja propulsão dependa de motorização).

3.3.6. *Impostos de Competência dos Municípios*

a) *Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)*: O imposto incide sobre a propriedade, a posse e o domínio útil de bem imóvel, com ou sem edificação, situado na zona urbana do município. Poderá ser progressivo, de forma a assegurar a função social da propriedade.

b) *Imposto sobre Transmissão Inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI)*: O imposto incidirá exclusivamente sobre a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis e de direitos a eles relativos, exceto os de garantia. A instituição e cobrança do imposto cabe ao município em que estiver situado o bem.

c) *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)*: Para que ocorra a incidência desse imposto é necessário que o serviço não esteja compreendido no campo de incidência do ICMS (art. 155, II da CF/88), definidos em lei complementar.

Este imposto tem como fato gerador os serviços listados pelo Decreto-Lei n.º 406/68 e Lei Complementar n.º 56/87, desde que não estejam alcançados pelo ICMS. Os municípios possuem autonomia para editarem lista de serviços de acordo com as especificidades de sua região, mediante lei municipal.

Quando o fornecimento de serviços ocorre juntamente com o fornecimento de mercadorias (conserto de veículos com o fornecimento de peças), a legislação federal estabelece a área de incidência do ISS e a do ICMS.

3.4. REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A repartição das receitas tributárias surgiu na virada do século XIX para o século XX, quando descobriu-se que os impostos poderiam ser usados como meio para redistribuir a renda, especialmente dos ricos para os pobres, promovendo assim a justiça social e a igualdade econômica.

No Brasil, que é um Estado Federal, está previsto na Constituição da República o direito de uma ou mais pessoas políticas participarem da receita arrecadada por outra. Consta nos artigos 157 a 162 a previsão das várias repartições de receitas provenientes das arrecadações de impostos e as regras e critérios dessas repartições.

No sistema tributário brasileiro um ente federado regulamenta os tributos da sua competência privados na Constituição Federal, e arrecada um imposto e distribui determinado percentual da receita respectiva entre os outros entes federativos: a União entre os Estados, o DF e os Municípios, e os Estados entre os Municípios .

A repartição dá-se de forma direta ou indireta. Direta, quando um percentual de um imposto arrecadado pela União ou pelo Estado é repartido com outro ente em uma relação simples, determinada pela Constituição. Indireta, quando são formados fundos, e a repartição depende de rateios previstos na legislação.

3.4.1. Repartição Indireta

ICMS: 25% do ICMS arrecadado pelos Estados pertence aos Municípios; o principal critério para distribuição é o movimento econômico do Município;

IR e IPI: 47% do produto da arrecadação desses impostos pela União é dividido da seguinte forma:

- 21,5% para o Fundo de Participação dos Estados-FPE, que é dividido entre as Unidades Federadas, observando-se critérios da legislação;
- 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios-FPM, que é distribuído aos Municípios, observados alguns critérios da legislação; essa constitui a principal fonte de arrecadação da maioria dos Municípios do Brasil;
- 3% para os programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; do total que cabe ao Nordeste, 50% são destinados à região semi-árida.

IPI: 10% do produto da arrecadação desse imposto pela União é distribuído aos Estados, proporcionalmente às suas exportações de produtos industrializados, limitado a 20%, no máximo, para cada Estado; por sua vez, cada Estado entrega 25% do que recebe aos Municípios, obedecidos os critérios, de competência estadual, de repartição do ICMS.

3.4.2. Repartição Direta

IR: aos Estados e Municípios cabe o produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRPF) sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações;

ITR: 50% do produto da arrecadação do ITR, de competência da União, cabe aos Municípios em cujo território está localizado o imóvel;

É dever da pessoa política instituidora e arrecadadora do tributo repassar fielmente as percentagens devidas aos entes beneficiados, sendo vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos (art. 160), salvo a entrega dos recursos ao pagamento dos seus créditos contra Estados e Municípios (parágrafo único do art. 160).

A Constituição adota dois caminhos diferentes para proporcionar rendas às pessoas de direito público com capacidade política (União, Estados, DF e Municípios). Um consiste na competência que dá a elas de arrecadar certos tributos sobre os quais têm direitos ao total do seu produto. O outro consiste na percepção de parcelas das quantias arrecadadas por outrem.

3.5. CONTROLES SOBRE A GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS

A Administração Pública sujeita-se a controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos. O controle abrange a fiscalização e a correção dos atos ilegais e, em certa medida, dos atos inconvenientes ou inoportunos.

3.5.1. Modalidades de Controle

Autocontrole ou Controle Administrativo Revisional Hierárquico: É o poder de fiscalização e controle que a Administração Pública exerce sobre sua própria atuação sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação. É um controle interno dos órgãos da Administração Direta e decorre do

poder de autotutela que permite à Administração Pública rever os próprios atos, tendo sempre em vista o princípio da legalidade e o interesse público.

Sistema de Controle Interno previsto na CF/88 e na Lei de Responsabilidade Fiscal: O artigo 74 da Constituição prevê a existência do Sistema de Controle Interno para a Administração Pública, determinando que cada um dos Poderes tenha um sistema de controle interno, exercido de forma integrada entre eles, e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) estabelece a responsabilidade solidária dos responsáveis pelo controle quando, ao tomarem conhecimento de irregularidade, deixarem de dar ciência ao Tribunal de Contas.

Normalmente o controle interno é realizado pelo sistema de auditoria que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade na aplicação do dinheiro público e auxilia o Tribunal de Contas em sua missão institucional.

Os principais objetivos do controle interno são: comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; prevenção de fraudes; localização de erros e desperdícios, estímulo à eficiência; proteção dos bens e controle dos aspectos vitais da organização.

Controle Judicial ou Jurisdicional: O Controle Judicial decorre do princípio de que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (CF/88, art. 5º, XXXV). Abrange, além das medidas jurisdicionais comuns e especiais, as ações populares, as ações de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal e as ações civis públicas promovidas pelo Ministério Público. O controle jurisdicional, para ser exercido, deve ser provocado.

Controle Externo ou Parlamentar: o Legislativo e o Tribunal de Contas: O Controle Externo ou Parlamentar é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

O Controle Externo a cargo do Legislativo abrange as ações da administração pública, não só pelo crivo da constitucionalidade e legalidade, como também à luz da supervisão administrativa e política, sob os enfoques orçamentário, programático e operacional.

O Poder Legislativo conta com o auxílio do Tribunal de Contas como órgão de cooperação e assessoramento técnico. O auxílio prestado ao Poder Legislativo não pressupõe vínculo de subordinação, mas deve ser entendido como colaboração. Os Tribunais de Contas não estão subordinados a nenhum outro Poder. Situam-se ao lado deles, fiscalizando a todos, não se compreendendo que o órgão fiscalizador fique sujeito hierarquicamente ao órgão fiscalizado.

Compete ao Tribunal de Contas "apreciar" as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo, mediante a emissão de "parecer prévio". Essa função é meramente opinativa e só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros do órgão julgador competente.

Compete ainda ao Tribunal de Contas julgar as contas de administradores e responsáveis por valores e bens públicos, bem como a fiscalização prévia, concomitante e posterior dos atos de gestão, e o acompanhamento da execução orçamentária.

Fiscalização pela Sociedade: A sociedade vem assumindo papel importante na fiscalização dos recursos arrecadados pelo poder público. Respaldados pelas

Constituições Federal e Estaduais, qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades, perante o Tribunal de Contas.

O cidadão participa do controle e fiscalização não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também, na proteção dos interesses coletivos, seja pela via de ação, que pode ser pela ação popular ou pela ação civil pública, seja pela via de exceção, quando ele busca se excluir dos efeitos de ato que não tem validade jurídica e não o pode obrigar e comprometer seu patrimônio jurídico.

a) *Ação Popular* - Ação Popular é o meio constitucional posto à disposição de qualquer cidadão para obter a invalidade de atos ou contratos administrativos - ou a estes equiparados ilegais e lesivos do patrimônio federal, estadual e municipal, ou de suas autarquias, entidades paraestatais e pessoas jurídicas subvencionadas com dinheiros públicos.

É um instrumento processual posto ao alcance de qualquer eleitor, que, no exercício de sua cidadania, se predisponha a anular ato ou contrato ilegais e lesivos ao patrimônio público.

Os requisitos para propor a ação popular são: que o autor seja *cidadão brasileiro*, isto é, seja *eleitor*; que o *ato seja ilegal ou ilegítimo*, contrário ao direito, por infringir as normas específicas que regem a sua prática ou por se desviar dos princípios da Administração Pública; e que o *ato seja lesivo ao patrimônio público*.

A ação popular é regulamentada pela Lei 4.717, de 29.6.1965, que enumera alguns atos que podem ser objeto da ação popular, dentre eles:

- a operação bancária ou de crédito real realizada irregularmente;

- as modificações ou vantagens em contratos, que não estiverem previstas em lei ou nos respectivos contratos;

- a compra e venda de bens móveis e imóveis realizada irregularmente ou por preço superior ou inferior ao real; e outros.

b) *Ação Civil Pública*: A ação civil pública, disciplinada pela Lei 7.347, de 24.7.1985, é o instrumento processual adequado para reprimir ou impedir danos ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, protegendo assim os interesses difusos da sociedade.

Pode ser proposta pelo Ministério Público, pela União, pelos Estados e Municípios, bem como por autarquia, empresa pública, fundação, sociedade de economia mista ou associação nos termos da lei.

Os interesses difusos são aqueles pertencentes a grupos de pessoas com interesses individuais que têm pontos em comum com os interesses de outras pessoas. Exemplo: Vítimas de propaganda enganosa.

Os interesses coletivos compreendem uma categoria determinada de pessoas que tem a uni-las uma mesma relação jurídica, cujos interesses estão acima do indivíduo e pertencem da mesma forma a várias pessoas. Exemplo: o direito dos alunos de uma escola de ter assegurado uma qualidade de ensino em determinado curso.

3.6. FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DA RECEITA TRIBUTÁRIA

Embora o Estado possua aparato capacitado e dedicado à fiscalização, à arrecadação e ao controle da Receita Tributária, o cidadão consciente, pode contribuir de maneira muito importante neste sentido. O ato de exigir a Nota Fiscal, ou o Cupom Fiscal, resulta em instrumento poderoso de redução de sonegação fiscal.

3.6.1. Importância do Documento Fiscal

Nos impostos indiretos (ICMS, IPI, ISS), cujos valores são embutidos no preço da mercadoria ou do serviço, quem é o responsável pelo pagamento do tributo é o consumidor final. Nesses casos o contribuinte de direito (o comerciante ou prestador de serviço, responsável pelo repasse desses impostos cobrados do contribuinte de fato aos cofres públicos) deve emitir os documentos fiscais. A correta emissão desses documentos é de fundamental importância para o controle da arrecadação e para a apuração de valores devidos ao Fisco.

A legislação de cada imposto estabelece as espécies de documentos fiscais que devem ser utilizados pelo contribuinte, sendo que para a apuração de alguns tributos é feita com base nos mesmos documentos já exigidos por outros.

Assim, os documentos exigidos pela legislação do ICMS são utilizados pela legislação do IPI, bem como os documentos exigidos pelo ICMS e o ISS servem de base para a apuração de tributos federais (PIS, COFINS e Imposto de Renda)

Os documentos fiscais com que as pessoas geralmente têm mais contato no dia-a-dia são as notas fiscais e os cupons fiscais, cujas principais características são:

3.6.2. Nota Fiscal

Pode ser emitida manualmente, datilografada ou por meio eletrônico (computador e impressora) e comprova a operação com mercadorias e a prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Não deve ser confundida com os documentos emitidos pelas empresas, às vezes com características muito semelhantes à nota fiscal, mas que recebem o nome de "Orçamento", "Romaneio", "Controle Interno" e, com muita frequência, "Pedido". Esses documentos não têm valor para o fisco e algumas empresas insistem em entregá-los ao consumidor no lugar da nota fiscal.

3.6.3. Cupom Fiscal

Trata-se de um documento emitido por equipamento autorizado pelo Fisco (Emissor de Cupom Fiscal - ECF) que comprova a venda de mercadorias a varejo, e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de passageiros.

A Nota Fiscal e o Cupom Fiscal são documentos de controle. Sem eles o Estado não pode saber o quanto deve arrecadar de ICMS, deixando assim de receber quantias imensas que, bem aplicadas, trazem benefícios para toda a coletividade.

À medida que a sociedade se conscientiza da importância dos tributos, participando e acompanhando a aplicação dos recursos advindos dos tributos e elegendo os representantes que realmente voltados para os interesses da coletividade, todos se beneficiam.

Quando os documentos fiscais são devidamente emitidos pelo contribuinte, reduz-se a possibilidade de evasão dos valores dos tributos incidentes sobre a operação.

Entende-se importante lembrar, ainda, que a exigência e a guarda dos documentos fiscais por parte do consumidor facilitarão o exercício de seus direitos assegurados no Código de Defesa do Consumidor.

3.6.4. Sonegação Fiscal

A sonegação fiscal é um fator social negativo que provoca, entre outros males, a concorrência desleal no sistema econômico e um grande prejuízo à Fazenda Pública, além de reduzir substancialmente os recursos financeiros que deveriam ser postos à disposição da coletividade para o aprimoramento do social, em função do não pagamento de impostos e contribuições. É considerada um atentado à cidadania e é praticada mediante utilização de mecanismos criminosos para se desonerar das obrigações sociais e tributárias.

A sonegação ou evasão fiscal consiste na utilização de subterfúgios lícitos ou ilícitos que permitem deixar de recolher ou de pagar, total ou parcialmente, o valor do tributo, infringindo a legislação tributária. Pode, segundo alguns autores, se apresentar de duas formas:

a) *Evasão fiscal simples* - é o não pagamento do tributo declarado como devido pelo próprio contribuinte, normalmente não decorrendo de qualquer fraude, ou malícia do mesmo. [

b) *Evasão fiscal qualificada* - decorre da falta de pagamento, total ou parcial, do tributo, cujo valor não é declarado como devido pelo contribuinte, necessitando ser apurado pelo fisco através do lançamento de ofício. Geralmente, é dolosa (má-fé) ou fraudulenta, e envolve a utilização de meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento ou recolhimento do tributo devido.

A evasão qualificada pode ter origem:

- na economia informal: sacoleiras, ambulantes, camelôs;
- na economia ilícita: jogo de bicho, tráfico de drogas, crime organizado;
- na economia sonegada: é praticada pelo contribuinte devidamente cadastrado perante o fisco, através do não registro ou registro indevido ou incorreto de suas atividades, com o propósito de suprimir ou reduzir tributos.

Os meios mais freqüentes de sonegação usados pelo contribuinte costumam ser:

- prestar declarações falsas ao fisco;
- não pagar o tributo devido no prazo determinado;
- inserir elementos inexatos nos documentos ou livros fiscais;
- deixar de declarar operações (vendas, prestação de serviços ou outras rendas) visando a diminuir a quantia do imposto devido;

- fazer contrabando ou descaminho de mercadorias, ou seja, comprar e vender produtos estrangeiros sem pagar o imposto correspondente.

3.6.5. Crimes Contra a Ordem Tributária

A Lei 8.137, de 27.12.1990 veio disciplinar os crimes contra a ordem tributária e outras matérias correlatas, definindo como crimes não apenas condutas realizadas pelo contribuinte infrator, como também por funcionários públicos. A lei fixa também as penalidades (penas privativas de liberdade ou pecuniárias) ou medidas de segurança. As condutas mais graves são alcançadas pelas regras de direito penal.

A importância dessa lei está diretamente relacionada ao vulto atingido pela sonegação fiscal no país, acarretando prejuízos significativos para a administração pública, que se vê privada de recursos que poderiam ser aplicados nas atividades do Estado.

Todos os crimes previstos na Lei admitem apenas a modalidade dolosa, ou seja, para que a ação típica seja punível é preciso a consciência e a vontade de realizar algumas das condutas previstas nos artigos 1º a 3º da Lei, transcritos a seguir:

"Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro elemento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou devia saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programas de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Art. 3º - Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente;

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa."

Aquele que realiza conduta prevista como crime contra a ordem tributária está sujeito não apenas à sanções civis e administrativas, como também à sanções de natureza penal.

As sanções civis visam a obter a reparação do prejuízo causado ao Estado.

As sanções administrativas se dão mediante a aplicação de multas administrativas e eventual restrição quanto ao exercício de suas atividades, e, contra

o funcionário (acaso se trate de crime cometido por funcionário público), através de sanções disciplinares (normalmente a demissão do serviço público e incompatibilização com o exercício de outro cargo público por determinado período de tempo).

3.7. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, sancionada em 04.05.2000), fixa os princípios que devem nortear as finanças públicas, e com sua aprovação o governo pretende modificar o regime fiscal brasileiro, instituindo uma gestão fiscal responsável, com ênfase no controle do gasto e do endividamento, ditando princípios e fixando normas gerais das finanças públicas. Dessa forma, o grande fator diferenciador da LRF é o de estabelecer um novo padrão fiscal sobretudo do ponto de vista comportamental.

A LRF apresenta um princípio e uma preocupação básicos: o equilíbrio entre receitas e despesas. Não há nenhuma diretriz de cunho social ou mesmo a possibilidade da adoção de políticas compensatórias, mesmo que, momentaneamente, pois estas poderiam comprometer o equilíbrio das contas públicas. Há, no entanto, aqueles que defendem a adoção do novo modelo, argumentando que um país ajustado do ponto de vista fiscal poderá empreender, numa etapa posterior, programas de cunho social.

3.7.1. Principais Pontos da LRF

a) Gastos com Pessoal: As despesas com a folha do funcionalismo ficam limitadas a 50% da receita corrente líquida para a União, 60% para Estados e 60% para Municípios. Caso esses limites sejam ultrapassados, as esferas de poder poderão extinguir cargos e reduzir salário. No legislativo federal o gasto com pessoal deverá ser de até 2,5% da receita (incluindo o Tribunal de Contas da União) e nas assembleias estaduais até 3% (incluindo o Tribunal de Contas do Estado). O judiciário poderá gastar até 6% (tanto na esfera federal quanto na esfera estadual). O ministério público ficará com 0,6% (na esfera federal) e 2% (na esfera estadual). Assim que for atingido o limite de 95% do percentual máximo de gastos com pessoal, automaticamente ficam suspensas a concessão de novas vantagens aos servidores, a criação de cargos, novas admissões e contratação de horas extras. É proibida a concessão de reajustes ao funcionalismo público depois de 30 de junho do último ano de mandato (seis meses antes do fim do mandato).

b) Obtenção de Superávit Primário: A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) terá de prever meios para se conseguir superávit primário, caso a meta fiscal esteja ameaçada. Para se fazer a compensação terão de ser feitos cortes de despesas e elevação de receitas.

c) Dívidas: Prefeitos e governadores ficam proibidos de contrair dívidas ou aumentar gastos com pessoal nos últimos seis meses de mandato. Fica proibido o refinanciamento de dívidas e qualquer operação de crédito entre os entes públicos,

ainda que por intermédio de suas entidades da administração indireta. Despesas realizadas num exercício somente poderão ser inscrita em restos a pagar na hipótese de existirem recursos financeiros em caixa o suficiente para atender a tal compromisso. Também são vedados empréstimos que comprometam receitas futuras de tributos (veda a antecipação de receitas em relação a fatos geradores de tributo ainda não ocorridos), todas as operações de antecipação de receita orçamentária precisam ser quitadas no próprio exercício, sendo terminantemente proibidas no último ano de mandato ou na hipótese de existir operação ainda não integralmente resgatada. Na hipótese da instituição financeira realizar operações sem que as regras da LRF sejam obedecidas, a operação será cancelada e a instituição não receberá os juros e demais encargos. Os precatórios não pagos na execução do orçamento do exercício em que foram incluídos passam a integrar a dívida consolidada (deverão ser registrados no passivo da entidade) e deverão ser considerados para fins de apuração do limite de endividamento. Os limites de endividamento serão definidos por resolução do Senado Federal.

d) Investimentos: Os investimentos cuja execução extrapole o exercício financeiro somente podem ser incluídos no orçamento se o plano plurianual já o tiver previsto (se não o tiver, sua inclusão deverá obrigatoriamente ser feita através de lei específica neste sentido). A destinação de recursos para novos projetos somente poderá ser feita depois de adequadamente atendidos os que já estão em andamento.

e) *Alienação de Ativos*: As receitas obtidas com a venda de bens e direitos do patrimônio público não poderão ser aplicadas em despesas correntes (o que significa dizer que somente poderão ser utilizadas em despesas de capital, ou seja, na aquisição de novos ativos ou na redução de dívidas). Excetuam-se as alienações promovidas cujo produto da arrecadação for destinado ao regime de previdência (geral ou próprio).

f) *Transparência*: A LRF impõe a divulgação de Demonstrativos (execução orçamentária e gestão fiscal), a fim de que a população tome conhecimento acerca do equilíbrio das contas públicas (se o Governo está gastando mais, menos ou exatamente o que arrecada), bem como se está observando os limites impostos pela LRF em relação aos gastos com pessoal e com o montante da dívida consolidada. Os planos, leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), relatórios, prestações de contas, pareceres prévios dos Tribunais de Contas etc. deverão ser amplamente divulgados, inclusive na internet. Serão realizadas audiências públicas e deverá ser incentivada a participação popular na elaboração do PPA, da LDO e da LOA.

g) *Penalidades*: A principal punição administrativa para governantes que não cumprirem a lei será a suspensão de verbas federais para estados e municípios (esta suspensão não atinge as transferências constitucionais e legais, nem as transferências voluntárias relativas às ações de saúde, educação e assistência social). O Executivo também é autorizado a limitar as despesas do Legislativo e do Judiciário, caso estes poderes não estejam cumprindo as metas fiscais, verificadas a cada dois meses. No entanto, a maior penalização advirá da caracterização dessas

condutas como crimes de responsabilidade fiscal, os quais dependem da aprovação de Lei ordinária neste sentido atualmente tramitando no Congresso Nacional.

h) Participação da Sociedade na LRF: A LRF define como as contas públicas deverão ser consolidadas e divulgadas à população. Cria o Relatório de Gestão Fiscal, que deverá apresentar, em linguagem simples e objetiva, as contas da União, do Distrito Federal e de cada Estado e Município. O acesso público será amplo, inclusive por meio eletrônico. A partir daí, caberá à sociedade cobrar de seus governantes e julgar se estão procedendo de forma fiscalmente responsável.

A intenção é aumentar a transparência na gestão do gasto público, de modo a permitir que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam como instrumento de controle e de punição dos fiscalmente irresponsáveis. Ao mesmo tempo, espera-se que os bons administradores sejam premiados com o reconhecimento da população e do mercado, inclusive com maior acesso a crédito.

A proposta enseja o engajamento de todos os atores sociais. A LRF obriga a prática de um padrão de conduta pública pautado pela responsabilidade, transparência e eficiência e desafia o cidadão a uma participação mais direta na administração pública.

3.8. CIDADANIA E EDUCAÇÃO

Para que haja mudança de comportamento na sociedade, com o despertar da consciência de cidadania, é necessária uma ação educativa permanente e sistemática, voltada para o desenvolvimento de hábitos, atitudes e valores. A

Educação Tributária é um trabalho de sensibilização da sociedade para a função socioeconômica do tributo. Nesta função, o aspecto econômico refere-se à otimização da receita pública, e o aspecto social diz respeito à aplicação dos recursos em benefício da população. Cabe ao governo, ao explicitar as razões que determinam a existência dos tributos e informar sobre a aplicação dos recursos, que devem servir para a busca do bem-estar social, toma a iniciativa de abertura e harmonização na relação Estado/sociedade, e o governo antecipar-se e ampliar as oportunidades dessa aproximação, não somente com a iniciativa de oferecer informações anteriormente acessíveis somente a um grupo fechado de funcionários públicos e especialistas, e conclamar os cidadãos à utilização de uma das mais eficientes armas de uma sociedade civilizada e moderna, que é o exercício do controle social.

O objetivo da educação fiscal é sensibilizar e informar pessoas sobre o valor socioeconômico do tributo, sobre a importância do cumprimento dos deveres tributários e do acompanhamento das ações do governo na aplicação dos recursos públicos, na busca de uma sociedade com mais equilíbrio e justiça social.

A sociedade vem despertando para a necessidade de familiarização com as contas públicas e para o seu direito de conhecer e julgar as ações dos governantes no que se refere a razões, erros e acertos na gestão dos recursos públicos.

É em busca do Estado que se quer, responsável pelo desenvolvimento social, que o contribuinte devidamente esclarecido poderá exercer sua contribuição de maneira mais efetiva.

No entendimento de PIETROBOM (2001, p.1), em nosso país, assim como a educação formal, o tema Educação Tributária, nunca mereceu a devida e necessária

atenção. Ele entende que, no âmbito da Educação Tributária, é somente com muito trabalho, desenvolvido sério, responsável e persistente, que mudanças mais profundas e duradouras se efetivarão.

Já CAMPOS e BARBOSA (2001, p.1), afirmam: “para que haja mudança na Sociedade, despertando a consciência da cidadania, é necessária uma ação pedagógica permanente e sistemática voltada para o desenvolvimento de hábitos e valores condizentes com o papel que o cidadão terá que desempenhar”.

Na opinião de NATÉRCIA (2001, p.4), a consciência tributária não é algo que se consiga com resultados imediatos, pois é um processo que possui certa complexidade. Neste sentido, aos educadores, como agentes de propagação, não só do conhecimento como também de valores e sentimentos, numa inter-relação constante com os alunos, é essencial o entendimento das questões tributárias que atingem indistintamente a todos.

Hoje, em nossa sociedade, o termo cidadania é amplamente utilizado, devido a sua associação aos mais diversos assuntos.

Conforme Aurélio Buarque de Holanda, “Cidadania é qualidade ou estado de cidadão. Cidadão: indivíduo no gozo dos direitos civis e políticos de um Estado, ou no desempenho de seus deveres para com este. Habitante da cidade. Indivíduo, sujeito, homem”.

E ainda, segundo o Dicionário Técnico Jurídico, cidadania, é a “Qualidade de cidadão, pessoa que esta no gozo de seus direitos e deveres civis e políticos garantidos pela Constituição” (GUIMARÃES, 1999, p.162).

Esses significados nos remetem aos conceitos de Sujeito e Sociedade.

Conforme o dicionário Aurélio: “Sociedade: conjunto de pessoas que vivem em certa faixa de tempo e de espaço, seguindo normas comuns, e que são unidas pelo sentimento de consciência do grupo; corpo social”. Em sociologia: “corpo orgânico estruturado em todos os níveis da vida social, com base na reunião de indivíduos que vivem sob um dado regime político, e obedientes a normas. Leis e instituições necessárias à reprodução da sociedade como um todo; coletividade”.

Sujeito: em filosofia: “o ser individual, real, que se considera como tendo qualidades ou praticado ações. Em sentido jurídico: titular de um direito. Cada uma das pessoas vinculadas a uma relação jurídica.”

Em sua origem grega, cidadão denominava o habitante da Polis que exercia a política, ou seja, participante das discussões das questões decisivas à Polis (organização, funcionamento e ordenamento jurídico), possuía direitos e deveres. Eram excluídos os escravos, as mulheres, os velhos e as crianças. Estes não possuíam cidadania. Apenas o cidadão grego participava da democracia.

Na época medieval, a cidadania era exercida pelo rei, pelo clero e pela nobreza. As demais classes sociais não possuíam direitos sociais, eram posse do rei.

No estado moderno as revoluções sociais tinham por objetivo a busca de direitos para todas as classes sociais.

Conforme Aurélio Buarque de Holanda, “educação é o processo de desenvolvimento da capacidade física, intelectual e moral da criança e do ser humano em geral, visando à sua melhor integração individual e social. Aperfeiçoamento integral de todas as faculdades humanas”.

Assim, educação é um processo para o desenvolvimento do ser humano integral e integrado à sociedade, processo que tem a função socializadora e humanizadora.

Ninguém nasce cidadão, embora seus direitos humanos sejam reconhecidos desde o nascer, mas tem que se “constituir cidadão”, o que só pode ocorrer na prática da vida social e política da sociedade civil. Logo a escola entendida como espaço de uma práxis social é um dos veículos de formação e exercício da cidadania.

Os conteúdos ensinados pela escola devem estar em consonância com as questões sociais que marcam cada momento histórico.

A instituição escolar é comprometida com a garantia do acesso aos saberes elaborados socialmente, pois estes se constituem em instrumentos para o desenvolvimento, a socialização e o exercício da cidadania democrática.

Tributação é a maneira pela qual a maior parte dos recursos públicos é obtida. Um mecanismo historicamente forjado desde a época do início da organização política, social, cultural e econômica da sociedade que, paulatinamente, foi transformando-se num dos mais importantes instrumentos de redefinição da distribuição de rendas e riquezas.

Compreender os mecanismos tributários e sua implicação na vida diária esta intimamente ligada ao exercício da cidadania plena, e a escola é um dos veículos de formação do cidadão pleno.

Um ensino de qualidade busca formar cidadãos capazes de interferir criticamente na realidade para transformá-la. Cabe ao educador promover a

integração de conteúdos socializadores à sua prática pedagógica visando à formação de um cidadão pleno (crítico e atuante).

Além de que, a educação deve apontar “para a possibilidade de participação efetiva na produção e usufruto de valores e bens de um determinado contexto, e para o reconhecimento do direito de falar e ser ouvido pelos outros” (BRASIL, SECRETARIA DE EDUCAÇÃO FUNDAMENTAL, 1998, p.54).

E assim, há necessidade de ampliação do envolvimento da sociedade em decisões coletivas, o que resultaria em um fortalecimento da cidadania. E mais, no entendimento de MARTINES (1998, p.28) “Isso significa a motivação para que um grande número sempre crescente de pessoas se envolva nas questões de interesse público. Os mecanismos adequados a essa participação incluem, além de instituições oficiais, como partidos políticos, sindicatos e escolas, também as organizações civis ou não governamentais – as ONGs”.

No entanto, na opinião de VARGAS (2001, p.35)., “ser cidadão é exigir o cumprimento dos direitos elencados na Carta Magna, lutar pela conquista de novos direitos, mas também respeitar os contratos sociais, como a obrigação de pagar tributos”.

E ainda prossegue VARGAS (2001, p. 35). afirmando que: “ser cidadão é contribuir para o desenvolvimento da sociedade, é participar, acompanhar, avaliar, questionar e propor ações, seja no campo econômico, político ou social”.

Entende-se que a educação deve fornecer sim, ao indivíduo conhecimento científico, mas também propiciar ferramentas que o capacite de atuar no meio em que vive e, ser ativo, participante da vida em sociedade e do Estado.

“Torna-se, assim, necessário formar cidadão atuante em direitos e deveres, mas, principalmente comprometido com o bem-estar comum. Pressupõe-se como requisito básico para a efetiva cidadania que o indivíduo tenha as condições mínimas necessárias para a sobrevivência física, cultural e social, ou seja, o sujeito precisa ser capaz de compreender o seu papel enquanto cidadão, portador de direitos e deveres, mas também enquanto ser participante e atuante na vida do Estado”. (VARGAS, 2001, p. 36-37).

A educação tributária é um processo de sensibilização, informação e, posteriormente, por apropriação individual, conscientização do indivíduo sobre as questões fiscais.

E papel do educador neste processo é o de ser agente da prática pedagógica. Porém, antes de tudo, o educador é um cidadão, e, enquanto cidadão, precisa conhecer as questões da sua sociedade, precisa criticá-la, envolver-se com esses problemas, discutir e participar para que possa exercer o seu direito político.

“Com esta atitude, busca-se atingir o exercício pleno da cidadania, levando o cidadão a entender melhor a função social do tributo e a questionar melhor a transparência na gestão dos recursos públicos”. (MACORIS E CHRISTOFOLETI, 2000, p.12).

E essas questões são muitas, tais como, custo da energia elétrica que chega a sua casa, o racionamento de água que periodicamente ocorre em todo o país, as eleições, o problema de segurança, a fila para atendimentos médico em um posto do SUS, e, até mesmo, o custo de uma carteira para a escola onde seu filho estuda.

Perante a Educação Tributária, o papel do educador é repassar aos alunos as informações básicas sobre a tributação. Informações que lhe serão úteis em seu dia a dia, pois para se tornar um cidadão a pessoa necessita também de informações fiscais básicas à sua vida em sociedade. Historicamente o tributo esta presente

desde a formação da sociedade até suas lutas por direitos iguais, sempre como um fator importante na distribuição de rendas.

“Torna-se, assim, necessário formar o cidadão atuante em direitos e deveres mas, principalmente comprometido com o bem-estar comum. Deve-se ainda pensar na formação de um sujeito capaz de discernir sua principal função na sociedade atual”. (VARGAS, 2001, p.36).

E de que forma pode-se conseguir informações sobre tributação? Até pouco tempo as informações técnicas sobre tributação eram acessíveis aos técnicos ligados ao Governo, economistas, tributaristas e a uma pequena parcela da população. O cidadão comum dificilmente teria acesso às informações tributárias e meios de compreendê-las.

Com esta preocupação, a partir de 1996, o Governo Federal juntamente com governos estaduais, começou a discutir o Tema Educação Tributária, movido pela idéia de que a introdução do tema nas escolas, seria fundamental para despertar jovens a prática de cidadania, o respeito ao bem comum e a certeza de que o bem-estar social somente seria atingido com a conscientização de todos. Essa discussão resultou na criação do Grupo de Trabalho Educação Tributária – GET, que teve como seus objetivos “promover e coordenar ações necessárias à elaboração e à implementação de um programa nacional permanente de educação tributária.

A partir de 1999, conclui-se que, em vista que a abrangência dos temas tratados pelo programa não se restringe apenas aos tributos, mas que aborda também questões da alocação dos recursos públicos e da sua gestão, foi mudado a denominação para Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF.

Assim, projetos de Educação Fiscal, implementados pelo Governo Federal e por Governos Estaduais, tem aberto canais de informações sobre tributação, possibilitando à Sociedade acesso às questões básicas desconhecidas pela grande maioria da população. E, quem possui fonte de renda, quem compra mercadorias ou contrata serviços de terceiros, quem se locomove, usa telefone, água, energia elétrica, deve conhecer mais sobre tributação. Em todas as nossas interações sociais estamos em contato com a tributação.

“Efetuamos o pagamento de tributos tão intrinsecamente nessas interações, que muitas vezes nem sabemos que o estamos efetuando. Algumas pessoas desconhecem o fato de que os serviços públicos sobre os quais reclamam tanto da qualidade, são pagos por elas mesmas, o que lhes dá direito de reclamar e exigir uma prestação de serviço de qualidade”. (PORTUGAL (org.), 2000, p.12)

Conhecer sobre tributação nos abre uma gama enorme de outras informações, fazendo com que tomemos consciência da real amplitude da palavra cidadão e da necessidade de exercer a nossa cidadania.

É interessante que VARGAS (2001, p. 75)., após pesquisar junto a funcionário da Coordenação da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná sobre as atividades desenvolvidas no Paraná a respeito de educação fiscal, conclui que “Para os funcionários do fisco paranaense a educação fiscal é uma maneira de saber qual a finalidade dos recursos arrecadados através dos tributos, ao mesmo tempo, que é entendida como a consciência e o direito de exigir transparência nos atos governamentais”.

E, prosseguindo, VARGAS (2001, p.75) diz: “Para o fisco, o indivíduo com consciência fiscal é aquele que recolhe tributos espontaneamente, bem como, sabe cobrar a correta aplicação dos recursos arrecadados”.

Mas, de maneira preocupante, o mesmo autor afirma:

Constatou-se no decorrer da pesquisa que o tema é pouco discutido entre o fisco paranaense, ou seja, existe uma espécie de tabu no momento de discutir a educação fiscal. A maioria dos fiscais que responderão as questões ainda não conhecem o Programa Nacional de Educação Fiscal, o que revela um certo descaso da parte dos responsáveis pela sua divulgação". (VARGAS, 2001, p. 76)

E, ainda VARGAS (2001, p.76), destaca que: "O tema é pouco atrativo para o fisco paranaense, ou seja, não há maior participação dos fiscais nos programas pela falta de incentivo do governo", criticando ainda a falta de meta a ser cumprida sobre a Educação Fiscal. Dessa forma, entende que a preocupação atual dos fiscais é de cobrar e fiscalizar em vez de educar e alertar o cidadão. E finalmente, VARGAS (2001. p.77) sugere "A discussão com os fiscais deve ser feita juntamente com os professores visando despertá-los para a necessidade de trabalhar coletivamente o tema proposto".

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Evidencia-se cada vez mais que a mola propulsora do mundo é o conhecimento. Assim, torna-se inegável a necessidade que o Estado se modernize, atualize-se para enfrentar os novos desafios decorrentes da rápida evolução em curso.

O desafio proposto ao País é o de articular um novo modelo de desenvolvimento que possa trazer para a sociedade brasileira perspectiva de um futuro melhor.

Não há nada de graça. Sempre alguém esta pagando.

Quando se desconhece a condição de contribuinte e financiador das atividades do Estado , adquire-se uma postura passiva, de observador e não de agente. Cidadãos com essa postura encaram os serviços públicos oferecidos pelo Estado, educação, saúde, segurança, etc, como dádivas, e não como direitos seus.

Mas, o contrário, cidadão sabedor que as funções do Estado objetivam oferecer estes serviços ao recolherem tributos, são cúmplices das finanças públicas, seja fiscalizando o desempenho dos administradores públicos, seja verificando os resultados sociais.

Este trabalho pauta pela noção de que o direito à educação desempenha a função de ponte entre os direitos políticos e os direitos sociais. Dessa forma, o direito de escolarização torna-se um direito e dever indissolúvelmente ligado ao exercício da cidadania.

Nesse contexto, vê-se a escola com sua principal função: o preparo dos membros da sociedade para a totalidade de vida social, cabendo a ela ainda,

propiciar aos indivíduos o conhecimento para que, como cidadãos conscientes e ativos, tornem-se agentes modificadores da sociedade.

É com esta visão que o tema Educação Tributária e, ou Educação Fiscal surge.

Surge urgente necessidade de modificar a situação atual, em que o cidadão em geral não tem consciência de que os impostos estão embutidos nos preços das mercadorias, não possui informação sobre o sistema tributário brasileiro e, em função desse desconhecimento, é incapaz de reconhecer a importância dos tributos ou de fazer críticas a questões ligadas aos tributos e à sua aplicação.

Ao longo do trabalho apresentado, evidencia-se a relação entre a educação e a cidadania. Aquela como processo de desenvolvimento da capacidade física, intelectual e moral, e que objetiva a integração individual e social; esta, uma situação em desenvolvimento de conquista e defesa constante de direitos humanos, civis, sociais e políticos.

Resta concluso, portanto, que conhecer sobre tributação nos abre uma gama enorme de outras informações, fazendo com que tomemos consciência da real amplitude da palavra cidadão e da necessidade de exercer nossa cidadania.

Ao pensar-se em Educação Tributária não basta objetivar a conscientização do cidadão quanto à função do Estado de arrecadar imposto e do cidadão de contribuinte de pagar tributos. É importante que se considere como um processo de inserção de valores na sociedade, que fique evidente à sociedade que o tributo assegura o desenvolvimento econômico e social do Brasil.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Secretaria de Educação Fundamental. **Parâmetros curriculares nacionais: terceiro e quarto ciclo: apresentação dos temas transversais/ Secretaria de Educação Fundamental.** Brasília: MEC/SEF. 1998.

CAMPOS, G. R. S. e BARBOSA, G. S. **Educação Fiscal.** <<http://www.sefaz.se.gov.br/educacao/textoedfiscal.htm>> (05/10/2001).

CARNEIRO, R. **A Escola: uma ponte entre o Estado e a Sociedade Civil.**<<http://www.presidenciairepublica.pt/pt/biblioteca/outros/educacao/10.html>> (05/10/2001).

GUIMARÃES, D. T. **Dicionário Técnico Jurídico.** São Paulo: Cortez, 1994.

MACORIS, L. C. E CHRISTOFOLETI, R. S. **Educação Tributária – um estudo para a aplicação pedagógica na busca da cidadania.** Curitiba: UFPR, 2000.

MARTINEZ, P. **Direitos de Cidadania.** São Paulo: Scipioni, 1998.

MUNHOZ, D. G. **Economia Aplicada: Técnicas de Pesquisa e Análise Econômica.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1989.

NATÉRCIA, S. **Educação Fiscal.** <<http://www.usinadeletras.com.br/exibelotexto.phtml?cod=126&cat=Discursos>> (05/10/2001).

PIETROBON L. **Educação Tributária.** <http://www.sintaf-rs.org.br/fatogerador/fg23/fg_artigo.htm> (05/10/2001).

PORTUGAL M. V. R. (org.) **Apostila de Capacitação em Educação Fiscal.** <<http://www.sef.mg.gov.br/edufiscal/apostila.htm>> (30/10/2002).

VARGAS, R. **Educação Fiscal – na busca da conscientização para o exercício da cidadania plena.** Curitiba: UFPR, (Monografia), 2001.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 3.ed., São Paulo: Atlas, 2000.