XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

DIVA JÚLIA SOUSA DA CUNHA SAFE COELHO

FABRÍCIO VEIGA COSTA

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597
DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II
[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI
Coordenadores: Diva Júlia Sousa Da Cunha Safe Coelho, Fabrício Veiga Costa – Florianópolis: CONPEDI, 2024.
Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-975-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direitos. 3. Garantias fundamentais. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).
CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

Apresentação

TEXTO DE APRESENTAÇTEXTO DE APRESENTAÇÃO

GT- DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

No dia 19 de setembro de 2024, os professores Fabricio Veiga Costa (Universidade de Itaúna –MG), Diva Júlia Sousa Da Cunha Safe Coelho (Universidade Federal de Goiás) coordenaram o GT- DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II, no XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU.

O GT DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II foi criado para debater, dentre tantos temas pertinentes ao Estado Democrático de Direito, os desafios enfrentados pelas sociedades plurais, marcadas pela diversidade e desigualdades sociais, em efetivar os direitos fundamentais previstos no plano constituinte e instituinte.

A desinformação divulgada eletronicamente por meio das fake News; o papel do poder Judiciário na proteção dos direitos humanos; os desafios jurídicos da governança corporativa na efetividade dos direitos humanos; a tutela processual da privacidade no âmbito da jurisprudência brasileira; o combate ao discurso de ódio e ao extremismo frente à indispensabilidade de políticas públicas voltadas aos chamados “cidadãos difíceis”; os desafios quanto à aplicabilidade e efetividade da lei geral de proteção de dados; estudos e debates de gênero no sistema educacional brasileiro; o direito fundamental à saúde mental das mães atípicas; a violação do direito fundamental à intimidade de crianças e adolescentes pelas práticas do sharenting por pais e responsáveis nas redes sociais; o direito fundamental à saúde na perspectiva comparativa do Brasil, Argentina e Uruguai foram os temas apresentados e discutidos no primeiro tempo do referido grupo de trabalho.

Em seguida, no segundo bloco de apresentações foram debatidos os seguintes temas: necessidade de regulamentação das plataformas digitais como forma de garantir a segurança na era digital; a jornada do órfão no Brasil e o informativo 806 STJ; a importância do ensino do direito tributário na formação da cidadã fiscal no Brasil; as normas promocionais e o

marketing social para combater e conscientizar discriminações proibidas em face dos direitos fundamentais; a importância do acesso à justiça na efetivação do direito fundamental à saúde; o crédito presumido de imposto de renda nas sociedades empresárias multinacionais; lawfare frente ao princípio do devido processo legal; o direito fundamental à educação da pessoa com deficiência no contexto da ADI 7028; inteligência artificial, racismo algoritmo e proteção jusfilosófica dos direitos fundamentais.

Os temas apresentados contribuíram diretamente para o despertar a curiosidade epistemológica, a necessidade de luta incessante pelos direitos fundamentais, numa sociedade desigual, excludente e preconceituosa, cujo texto da Constituição brasileira vigente privilegia o cidadania e a dignidade da pessoa humana, vistas como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

Fabrício Veiga Costa

Professor do Programa de Pós-graduação Stricto Sensu em Proteção dos Direitos Fundamentais da Universidade de Itaúna –MG-. Doutorado e mestrado em Direito. Pós-doutorado em Educação, Psicologia e Direito. Especializações em Direito Processual, Direito de Família e Direito Educacional.

Diva Júlia Sousa Da Cunha Safe Coelho

Universidade Federal de Goiás

A IMPORTÂNCIA DO ENSINO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA FORMAÇÃO DA CIDADANIA FISCAL NO BRASIL E NA GARANTIA DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

THE IMPORTANCE OF TEACHING TAX LAW IN SHAPING TAX CITIZENSHIP IN BRAZIL AND GUARANTEEING FUNDAMENTAL RIGHTS

Lucas Gonçalves da Silva [1]
Cleriston Adonai Dos Santos [2]
Gustavo da Silva Santos Fontes [3]

Resumo

Este artigo aborda a importância do ensino do Direito Tributário para a formação da Cidadania Fiscal no Brasil, enfatizando como o conhecimento tributário pode reduzir a sonegação fiscal e auxiliar no financiamento social dos direitos e das políticas públicas. Além disso, trata da viabilidade de incluir a Cidadania Fiscal como disciplina nos ensinos fundamental e médio, discutindo propostas para a inclusão da Cidadania Fiscal no currículo escolar, e destacando a necessidade de formação de profissionais de ensino superior qualificados para uma melhor aplicação da legislação tributária. Utiliza-se a revisão da literatura para explorar a relação entre direitos fundamentais e custos estatais, além de apresentar as causas da sonegação fiscal no Brasil, de modo a promover maior transparência e ética no pagamento de tributos. Este estudo demonstrou que os direitos fundamentais implicam em custos essenciais para o Estado, sendo crucial reconhecê-los para proteger os direitos de todos os cidadãos. Uma abordagem pragmática dos direitos humanos exige o reconhecimento desses custos e a compreensão do papel do Estado em sua realização por meio da cidadania fiscal.

Palavras-chave: Direito tributário, Cidadania fiscal, Sonegação fiscal, Direitos e garantis fundamentais, Financiamento social

Abstract/Resumen/Résumé

This article discusses the importance of teaching Tax Law for the formation of Fiscal Citizenship in Brazil, emphasizing how tax knowledge can reduce tax evasion and help in the social financing of rights and public policies. It also looks at the feasibility of including Tax

[1] Pós-doutor em Direito pela Università Degli Studi G. d'Annunzio (Itália) e pela Universidade Federal da Bahia. Professor da Graduação em Direito e do Programa de Mestrado em Direito da UFS.

[2] Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Sergipe. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

[3] Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Sergipe. Pós-Graduando em Direito Civil e Proces-sual Civil pela Universidade Tiradentes. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Sergipe.

Citizenship as a subject in primary and secondary education, discussing proposals for including Tax Citizenship in the school curriculum and highlighting the need to train qualified higher education professionals to better apply tax legislation. A literature review is used to explore the relationship between fundamental rights and state costs, as well as presenting the causes of tax evasion in Brazil, in order to promote greater transparency and ethics in the payment of taxes. This study has shown that fundamental rights entail essential costs for the state, and that it is crucial to recognize them in order to protect the rights of all citizens. A pragmatic approach to human rights requires recognizing these costs and understanding the role of the state in realizing them through fiscal citizenship.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Tax citizenship, Tax evasion, Fundamental rights and guarantees, Social financing

1 INTRODUÇÃO

"A premissa de que nossos direitos mais fundamentais podem ser usufruídos sem custo algum, embora muito disseminada, é evidentemente falsa" (Sunstein; Holmes, 2019, p. 21). Com essa frase, os autores introduzem um dos temas mais palpitantes na pesquisa jurídica contemporânea, referente à noção de custo dos direitos. Uma das teses centrais desta obra se refere à ideia de que, ao contrário do que defende a já consagrada doutrina que divide os direitos fundamentais em direitos positivos e negativos (Alexy, 2014, p. 193 e 226; Canotilho, 2000, p. 481), em realidade todos os direitos implicam algum tipo de custo estatal efetivo (Sunstein; Holmes, 2019, p. 32). Esse estudo se insere numa guinada pragmática que vem ganhando força na academia jurídica. Galdino (2005, p. 215), autor responsável por desenvolver essas ideias no Brasil, é categórico ao enunciar: "direitos não nascem em árvores".

Um dos melhores exemplos diz respeito ao direito à propriedade. Como se sabe, esse direito é tradicionalmente rotulado como um direito *negativo* por excelência; isto é, por se tratar de direito real, com aplicação *erga omnes*, todos devem se abster de violar a propriedade alheia (Penteado, 2014, p. 107). Ocorre que, para a preservação desse direito é necessário que exista um aparato estatal de segurança, de que é exemplo evidente a força policial, além de remédios jurídicos hábeis para a restauração da propriedade eventualmente violada. Todos esses elementos exigem custos vultosos do Estado. Tomado nesse sentido, o direito à propriedade é considerado um direito extremamente *positivo* (Sunstein; Holmes, 2019, p. 16).

Se direitos têm custos, independentemente de sua natureza, é certo que alguém deve arcar com eles. Via de regra, esse papel cabe ao Estado, que por meio da instituição de tributos promove a arrecadação necessária ao seu funcionamento próprio e à garantia desses direitos. Como observa Galdino (2005, p. 215), a mera confecção de uma lista de direitos individuais e sociais não tem utilidade se não se pode deles usufruir, e isso provoca dispêndios financeiros.

Nesse sentido, o estudo do Direito Tributário tem especial primazia. É a partir dele que o Estado organiza o funcionamento de sua arrecadação tributária, seja direcionando a atuação da administração fazendária, seja instituindo direitos individuais contra o poder de tributar. Além disso, o estudo da disciplina também é responsável por distinguir duas espécies de objetivos: fiscal e extrafiscal. Enquanto o primeiro se ocupa prioritariamente

do financiamento da atuação estatal, o segundo se encarrega de medidas para atingir objetivos econômicos, sociais ou políticos específicos (Schoueri, 2022, p. 44).

Seguindo tal linha, pode-se imaginar com facilidade que um dos maiores obstáculos à função fiscal do Estado e, por via indireta, à plena concretização dos direitos, é a falta de capacidade orçamentária. Não se quer com isso dizer que esse é o único motivo pelo qual direitos não têm eficácia; essa é apenas uma conclusão das premissas adotadas acima: para garantir a eficácia dos direitos enumerados na Constituição, é fundamental que o Estado tenha recursos.

Afora outros motivos, a sonegação fiscal surge como um dos principais problemas da função arrecadatória do Estado. De acordo com o grupo Tax Justice Network, em pesquisa realizada em 2011, o Brasil ocupou o 2° lugar do ranking mundial em sonegação de tributos, perdendo apenas para a Rússia. A posição brasileira representava uma perda fiscal anual de quase R$ 500 bilhões para a Fazenda Pública (ou 13,4% do Produto Interno Bruto brasileiro), que se traduz em déficit orçamentário para a concretização de garantias individuais e de políticas públicas.

Nesse contexto, o ensino jurídico na formação da Cidadania Fiscal no Brasil representa um tema relevante para a sociedade e para o Estado brasileiro, sobretudo diante da complexidade do sistema tributário nacional e da alta incidência da sonegação fiscal.

O presente artigo tem como objetivo analisar o papel do ensino jurídico do Direito Tributário como ação de Cidadania Fiscal, pensada como forma de mitigar a sonegação tributária no país e, indiretamente, contribuir de forma mais adequada e consciente para o financiamento social.

Partindo do pressuposto de que a sonegação é um fenômeno complexo, que pode ser atribuído a fatores diversos, este trabalho analisa o ensino do Direito Tributário como agente de mudança da relação entre fisco e contribuinte, através da formação adequada dos profissionais para a correta aplicação da legislação tributária. Ademais, ele analisa também a viabilidade de inclusão da Cidadania Fiscal como disciplina na matriz curricular dos ensinos fundamental e médio.

O trabalho se justifica porque o estudo tributário é fundamental para que os alunos, seja em idade escolar ou universitária, tenham conhecimento sobre suas obrigações fiscais e possam exercer suas profissões de acordo com princípios de cidadania plena. Além disso, a formação de profissionais capacitados nessa área é essencial para uma melhor aplicação da legislação tributária e para a promoção de uma cultura de transparência e ética no pagamento dos tributos.

2 CONTEXTUALIZANDO A SONEGAÇÃO FISCAL

Como afirmado na Introdução, o Brasil ocupa uma posição alta no ranking que mede a sonegação fiscal por país. Siqueira e Ramos (2005, p. 559-560) admitem a dificuldade em mensurar quantitativamente a sonegação de impostos; contudo, estimam, com bases em diferentes métodos, que em países ocidentais industrializados a sonegação orbita entre 5% e 25% da arrecadação tributária potencial, podendo alcançar de 30% a 40% em países menos desenvolvidos.

A sonegação fiscal é uma frustação de receitas estatais. Ela pode ser ocasionada pela percepção distorcida ou a pela falta de compreensão dos financiadores (contribuintes) acerca da origem e da destinação das finanças do Estado, de modo que não fazem uma correlação direta entre a carga tributária suportada e os serviços públicos oferecidos.

Isso corrobora com Siqueira e Ramos (2005, p. 560), que apresentam estudos teóricos que analisam o comportamento dos contribuintes em relação às exações fiscais, tomando por parâmetros variáveis fiscais e comportamentais na tomada de decisão. Dentre as variáveis fiscais, destaca-se a complexidade do sistema em cumprir com o pagamento dos tributos, enquanto as comportamentais se relacionam às noções de cidadania fiscal e de alocação dos recursos arrecadados pelos governos.

2.1 MOTIVOS QUE LEVAM À SONEGAÇÃO FISCAL

Há um ditado antigo que diz que na vida há apenas duas certezas, a morte e os "impostos". A sabedoria popular tem seu valor, mas não se pode deixar de considerar que a segunda certeza é decerto menos inevitável, pois apenas ela se pode burlar (Alm, 2019, p. 3). Não fosse assim, não haveria índices tão altos de sonegação tributária. Tomando por base essa percepção, o autor questiona: "o que motiva os indivíduos (e as empresas) a fugir aos tributos?" (Alm, 2019, p. 5)[1].

Diversos são os motivos que levam cidadãos e empresas a não cumprirem suas obrigações fiscais. Alguns exemplos trazidos pelo autor elucidam as diversas manobras utilizadas em seu país:

[1] Tradução livre. No original "[...] what motivates individuals (and firms) to evade their taxes?".

> [...] no imposto sobre o rendimento das sociedades, as empresas podem subdeclarar os rendimentos, sobrestimar as deduções ou não apresentar declarações fiscais, tal como os indivíduos fazem no imposto sobre o rendimento das pessoas físicas. Da mesma forma, os impostos sobre vendas apresentam inúmeras oportunidades de evasão. Os indivíduos podem tentar fugir aos impostos sobre vendas de mercadorias específicas de uma jurisdição, comprando-os noutras áreas vizinhas e depois consumindo-os na jurisdição correta sem pagar o imposto de utilização exigido, e os indivíduos podem simplesmente fugir aos impostos sobre serviços imateriais (Alm, 2019, p. 3)[2].

No caso brasileiro, Valença (2023, p. 179-180), por exemplo, destaca alguns: *(i)* falta de atendimento das demandas da sociedade pelo governos (crise do Estado de Bem-Estar Social); *(ii)* elevada carga tributária; *(iii)* regressividade do sistema tributário; *(iv)* concentração das receitas na União Federal; *(v)* falta de transparência na gestão tributária; *(vi)* complexidade do sistema; *(vii)* corrupção e má administração de recursos públicos; *(viii)* crise de valores; *(ix)* altos juros da dívida pública; e *(x)* a forma como os tributos são instituídos e administrados pelo Estado.

Além das razões apresentadas, a percepção dos cidadãos sobre a importância dos tributos para o Estado também é influenciada pela ausência de uma educação fiscal adequada. Essa educação permite que os cidadãos compreendam a importância do pagamento de impostos para o funcionamento do Estado e para a provisão de serviços públicos. Também capacita o cidadão para exigir demandas das autoridades e dos órgãos competentes no momento oportuno, o que fortalece seus direitos e promove um senso de responsabilidade com o interesse público (Grzybovski, 2006, p. 850). De forma indireta, fomenta a participação ativa dos cidadãos no processo decisório relacionado às políticas fiscais. Isso pode incluir a participação em debates públicos sobre questões tributárias, acompanhamento das decisões do governo relacionadas aos impostos e o engajamento em atividades de *accountability*, para promover mudanças no sistema tributário.

Nos tópicos abaixo, analisa-se brevemente três das principais causas específicas da sonegação fiscal.

2.2 A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CONSEQUÊNCIA DA INCOMPREENSÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E DA COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA

[2] Tradução livre. No original: "[...] in the corporate income tax firms can underreport income, overstate deductions, or fail to file tax returns, just as individuals do in the individual income tax. Similarly, sales taxes present numerous opportunities for evasion. Individuals can attempt to evade a jurisdiction's sales taxes on specific commodities by purchasing them in other neighbouring areas and then consuming them in the relevant jurisdiction without paying the required use tax, and individuals can simply evade taxes on intangible services".

Em 1989, Becker diagnosticou o "carnaval tributário" que reinava no Brasil. Tratando sobre o Imposto de Renda, por exemplo, afirmou que há tantas alterações, de forma rápida e contínua, "que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR" (Becker, 2004, p. 17). Gracejo à parte, esse é o retrato que ainda hoje imagina o cidadão comum, que possui profundo desconhecimento sobre aspectos mais particulares do sistema de tributação que sobre ele incide.

Valença (2023, p. 74) disserta que a estrutura fiscal *ideal* deve observar os princípios da igualdade e da justiça fiscal como nortes. Esses são os elementos centrais para a caracterização de uma legislação tributária justa. Por sua vez, para o cidadão, do seu ponto de vista individual, deve-se levar em consideração o benefício e a capacidade contributiva para se submeter à tributação. O benefício estaria relacionado à percepção dos gastos estatais, isto é, à alocação que os recursos terão em seu benefício, enquanto a capacidade contributiva seria a proporção de sua capacidade de contribuição para os gastos totais do Estado.

O mesmo Becker (2018, p. 124) afirma que, em um cenário ideal, para que o Estado tribute o cidadão, a exação deve ser transmitida por meio de uma linguagem *cidadã*. Essa comunicação deve ser clara o suficiente para que o contribuinte compreenda todos os elementos da exação fiscal (Becker, 2018, p. 124). Schoueri (2022, p. 56), por sua vez, ao tratar da responsabilidade social por parte dos governos, observa que há também um dever de transparência, que implica em deixar claro quem de fato paga e quem de fato se beneficia. Vê-se, nesse sentido, que há uma estreita ligação com o conceito de Cidadania Fiscal, tratada como ponto nevrálgico para que haja uma comunicação sem ruído entre o Estado e o cidadão-pagador. Essa responsabilidade tem relação direta com os objetivos da Cidadania Fiscal, pois se criam laços sólidos fisco-contribuintes, conforme se verá adiante.

A ANFIP (2018, p. 97) destaca que a complexidade do sistema tributário impacta tantos os contribuintes como as administrações tributárias dos entes federativos. Veja-se, por exemplo, o caso da Reforma Tributária (EC 132/2023), em que terá de conviver com o atual sistema de impostos sobre o consumo do país. Isso porque o processo de transição terá início em 2027 com a extinção gradual de tributos federais (PIS, COFINS e IPI) pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o IVA federal. A transição do ICMS e do ISS para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o IVA subnacional, terá início apenas em 2029 e está prevista para durar quatro anos. Ainda que louvável, a Reforma decerto terá

de suscitar esforções para se fazer melhor compreendida pelo cidadão comum.

2.3 A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CONSEQUÊNCIA DA MÁ ALOCAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

De acordo com a Transparência Internacional, o Brasil ocupou a 104º posição no Índice de Percepção da Corrupção[3] no Relatório de 2023, com 36 pontos. Tal pontuação representa um índice menor do que a média mundial (43), do que a média das Américas (43) e do que a média dos BRICS (40). Além disso, garante uma distância considerável dos países integrantes do G20 (53) e da OCDE (66). Outro dado alarmante refere que o Brasil se encontra em franca queda em seus índices: de 43 pontos, em 2012, diminuiu para 36 em 2023, além de se encontrar próximo à média da África Subsaariana (33) (Transparência Internacional, 2023, p. 9).

Para além dos índices, Franco (2015, p. 24) ressalta a suspeita de ineficiência dos serviços e investimentos públicos prestados, em descompasso com o nível de taxação cobrado dos cidadãos. Ele conclui que, na ótica do cidadão comum, o governo oferece um baixo retorno à população e nem os recursos públicos são aplicados de forma adequada. Esse baixo retorno à população é destacado também por Linhares (2011, p. 100), quando afirma que na percepção tributária do cidadão brasileiro a desconfiança em relação ao governo e a falta de benefícios sociais geram uma percepção negativa sobre o pagamento de tributos, podendo levar à sonegação.

Veja-se, em outro exemplo, a pesquisa empírica liderada por Ribeiro. Segundo o autor, afora uma constante "desconfiança em relação às instituições políticas das jovens democracias latino-americanas", acredita-se que, quanto ao caso brasileiro, a "crescente desconfiança tenha suas raízes na frustração e quebra de expectativas em relação ao desempenho concreto das instituições que compõem o regime", em especial no que diz respeito à qualidade dos serviços públicos e à percepção subjetiva da corrupção (Ribeiro, 2011, p. 10-14). Esse dado reflete, por exemplo, no relativo desinteresse pela participação

[3] Esse índice é o principal indicador de corrupção do mundo que, desde 1995, avalia 180 países e territórios. Atribuem-se notas em uma escala entre 0 e 100, na qual quanto maior a nota, maior é a percepção de *integridade* do país; do mesmo modo, quanto menor a nota, menor é a percepção positiva sobre o estado da corrupção (Transparência Internacional, 2023, p. 3).

política. Ele reflete também um sentimento generalizado de descrença na máquina pública.

Como dito no capítulo anterior, a incompreensão ou, a "percepção tributária", nas palavras de Linhares (2011, p. 96), pode ser vista como um dever cívico ou uma obrigação, a depender da relação estabelecida entre os cidadãos e o Estado. Em suma, a percepção tributária reflete a relação entre os cidadãos e o Estado, e é fundamental para a estabilidade democrática, relacionando-se intimamente com a cultura política de uma sociedade (Linhares, 2011, p. 100).

2.4 A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CONSEQUÊNCIA DA AUSÊNCIA DE EDUCAÇÃO FISCAL DOS CIDADÃOS (CIDADANIA FISCAL)

Conforme Siqueira e Ramos (2005, p. 560), o cumprimento da lei tributária está fundamentalmente ligado a três aspectos: *(i)* a declaração correta da base tributária; *(ii)* o cálculo preciso da obrigação tributária; e *(iii)* o pagamento das quantias devidas. Utilizando-se de expressões matemáticas, os autores entendem que a maior parte dos casos de sonegação de impostos está relacionada ao primeiro aspecto, pois a maioria dos sonegadores não declara integralmente sua obrigação tributária ou a declara de forma incompleta. Nesse sentido, explicam:

> [...] a sonegação é vista como um problema de alocação de portfólio: o contribuinte deve decidir qual a parcela de sua renda y (postulada como exógena) quer investir nesta atividade de risco. Se não quiser correr nenhum risco, declara completamente sua renda; caso contrário, declara somente uma fração dela e aceita correr o risco de ser flagrado e multado. O problema consiste em escolher o retorno tributário ótimo [...].

Além desses aspectos elencados, sintetizados como de "aderência" à legislação tributária pelos contribuintes, é pressuposto haver uma relação de causa e efeito para que eles compreendam a importância de cumprir rigorosamente com seu dever. O pagamento regular de todas as obrigações do sistema tributário simples e transparente (causa) tem como consequência uma arrecadação maior e, por fim, uma capacidade financeira do Estado em arcar com os direitos fundamentais elegidos constitucionalmente (efeito). Segundo afirmam, é nessa correlação que há espaço para atuação estatal, baseada em esforços de conscientização e aprendizagem.

De outra parte, Linhares (2011, p. 117) traz um relevante efeito indireto da sonegação, por vezes negligenciado em seu tratamento. O autor evidencia que a sonegação

torna a carga tributária mais pesada para aqueles que cumprem seus deveres fiscais, a fim de compensar as receitas frustradas, afetando negativamente a qualidade de vida da população, diminuindo-lhe os recursos disponíveis.

Siqueira e Ramos (2015, p. 558) também discorrem sobre a importância do pagamento de tributos para o desenvolvimento social. Quanto ao problema da sonegação fiscal, mostram as repercussões negativas que essa prática traz para a sociedade e para a economia. Os autores tratam dos impactos da sonegação e dos meios de combatê-la, destacando os programas de estímulo à cidadania fiscal implementados em alguns estados, como "Nota da Gente", em Sergipe, para engajar os contribuintes na exigência de documentos fiscais, contribuindo para a transparência e o bom funcionamento do sistema tributário (Siqueira e Ramos, 2015, p. 564). Segundo eles, Programas de Cidadania Fiscal focados em incentivar a solicitação de notas fiscais nas compras podem aumentar a arrecadação do Estado em até 12%, no momento da implementação (Siqueira e Ramos, 2015, p. 564).

3 EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA FISCAL

Cidadania, na conceituação de Assis Junior (2018, p. 14), partindo de uma visão aristotélica, reporta-se à palavra latina *civitas*, "cidade", que teria como bases conceituais a fruição integral dos direitos essenciais às condições civis, políticas e sociais dos cidadãos. Assim, quem tem o poder de participação das deliberações da cidade pode ser considerado cidadão (Assis Junior, 2018, p. 14).

A inserção do cidadão no seio da sociedade com direitos e deveres, assim como a consciência de sua função social para o interesse coletivo, são também as bases conceituais dadas pela Receita Federal para o termo "Cidadania Fiscal", conceituada como

> [...] um importante instrumento de **aproximação entre o Estado e a sociedade** e promove: a compreensão quanto aos **direitos e deveres** relacionados à tributação; a **participação ativa do cidadão** na construção de uma sociedade mais justa e solidária; a **conscientização dos contribuintes** a respeito da função socioeconômica dos tributos; a divulgação do **papel da Receita** como agente fundamental ao provimento de recursos que viabilizam o Estado brasileiro (grifo nosso) (Brasil, 2022).

Segundo Campanha e Tenório (2017, p. 2), com o objetivo de formar cidadãos sensibilizados sobre a importância socioeconômica dos tributos e do controle social sobre os gastos públicos, surgiu, nos anos 90, o relevante conceito de educação fiscal. Esse conceito foi pensado para fomentar o debate sobre a qualidade da participação na gestão

pública e na fiscalização de seus governantes, pois, segundo os autores, "o tributo e o controle social são fatores primordiais para a promoção e, principalmente, para o exercício da cidadania" (Campanha e Tenório, 2017, p. 3).

No Brasil, a educação fiscal surgiu como resultado de uma reforma do Estado iniciada nos mesmos anos 90. Ela visava formar o cidadão de uma forma consciente, sensibilizando-o sobre a importância socioeconômica dos tributos e incentivando-o ao controle social. Acreditava que quanto mais informado o indivíduo estivesse sobre tributos e controle social, melhor seria sua participação na gestão pública e fiscalização dos governantes.

Segundo Ramos e Siqueira (2015, p. 563), a Cidadania Fiscal consiste na relação jurídica entre o Fisco e o cidadão-contribuinte, garantindo direitos e deveres mútuos por meio de um sistema administrativo eficiente, que promova a rentabilidade do sistema tributário e uma relação mais saudável entre as partes. Já a educação fiscal é a preparação do cidadão para compreender a atividade financeira do Estado e entender sobre a captação e aplicação dos recursos públicos.

Embora Ramos e Siqueira (2015, p. 563) tratem cidadania fiscal e educação fiscal como conceitos distintos, para os propósitos do trabalho ambas representam expressões do mesmo fenômeno, quais sejam, direitos e deveres relacionados ao sistema tributário.

Na temática de educação fiscal no Brasil, Lima (2019, p. 10-11) aponta que algumas iniciativas já haviam surgido anteriormente no Brasil para aproximar o Estado do cidadão na seara tributária. O autor cita que o Estado de São Paulo criou, em 1964, o "Talão da Fortuna", que visava incentivar a solicitação do documento fiscal na compra, bem como o "Programa Nacional de Educação Fiscal" (PNEF), desde 1999, cujo objetivo é incentivar a participação do cidadão no funcionamento e no aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado (Lima, 2019, p. 11).

De acordo com o Estado de São Paulo, a Coordenação Nacional do PNEF cabia à Escola de Administração Fazendária (ESAF), do Ministério da Fazenda. Todavia, com a integração da ESAF à estrutura da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), em 2019 (Decreto n. 9.680, de 2 de janeiro de 2019, revogado pelo Decreto nº 10.369, de 22 de maio de 2020), a ESAF deixou de coordenar o PNEF. Coube aos estados estabelecerem grupos estaduais de educação fiscal.

Trabalhos acerca da cidadania fiscal voltados para os programas idealizados nas unidades federativas foram objetos de estudo de Ramos e Siqueira (2015). Os autores

analisaram três trabalhos, cada um com um enfoque diferente sobre os programas de estímulo à Cidadania Fiscal: o primeiro estudo analisou o impacto dos programas da Nota Fiscal Paulista e Alagoana, mostrando um aumento na arrecadação dos estados; o segundo trabalho investigou o programa Nota Legal, que não atingiu a camada mais pobre da sociedade, mas aumentou a cidadania fiscal dos participantes; e o terceiro estudo, por fim, mostrou que o Programa Nota Fiscal Paulista teve boa aceitação em Piracicaba, mas a falta de informações gerou desconfiança nos consumidores (Ramos e Siqueira, 2015, p. 559-560).

4 O ENSINO DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SEU PAPEL NA MUDANÇA DA RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

Em um dos capítulos iniciais de seu livro, Gil (2009, p. 23) discorre a respeito do compromisso social da educação e do educador. Embora reconheça que "as instituições educacionais refletem as características do sistema social que as inclui", ele também pondera que "ações originadas do interior das instituições pedagógicas podem gerar mudanças significativas no sistema social" (Gil, 2009, p. 23). Esse dualismo pedagógico reflete uma tensão conflitante no seio do ensino educacional: técnica e emancipação. Não poderia ser diferente no mundo jurídico, assim como no caso específico do Direito Tributário.

Fux (2000, p. 174) trata da crise no ensino jurídico e do universo jurídico, destacando a dissonância entre a lei, a justiça e as expectativas sociais. Aponta ainda que o curso jurídico muitas vezes foca no aspecto técnico em detrimento da reflexão crítica sobre o direito, tornando os estudantes tecnicistas (Fux, 2000, p. 174). Além disso, Fux (2000, p. 175) destaca a importância de uma prática mais reflexiva e crítica, que permita aos estudantes uma compreensão mais profunda e sensível do mundo jurídico, de modo que o estudante não esqueça a *ratio essendi* que seria o ponto central para solucionar os "multifários dramas humanos". Um novo projeto pedagógico deve estar imunizado ao vírus tecnicista, superando a dogmática tradicional burocrática e ensejando a formação de "engenheiros sociais" que reflitam sobre o amanhã (Fux, 2000, p. 178).

Nos tópicos que se seguem, buscar-se-á tratar sobre a importância do ensino da educação fiscal no ensino superior, com uma perspectiva profissionalizante, como também nos ensinos fundamental e médio, com uma perspectiva de cidadania crítica.

4.1 FORMAÇÃO DOS PROFISSIONAIS NO ENSINO SUPERIOR

Se as universidades possuem um compromisso social, então o ensino do Direito Tributário deve estar atento a isso. Na perspectiva do tema aqui trabalhado, é fundamental que mesmo cursos e disciplinas em tese "distantes" das áreas contábeis têm pontos de conexão a serem estabelecidos. Como destacam Bahari e Ling (2009, p. 49), em pesquisa empírica desenvolvida na Malásia, "[o]s benefícios educacionais a longo prazo da introdução da educação fiscal formal no ensino superior devem receber atenção suficiente por parte do Ministério do Ensino Superior e de outras autoridades relevantes [...]". Isso se justifica porque, segundo os autores, o ensino formal tende a diminuir equívocos nos tributos que necessitam de declaração própria, por exemplo, ou porque conduz à melhor compreensão das necessidades fiscais do estado.

Nas áreas jurídica e contábil, é preciso construir uma compreensão sobre a razão por que os profissionais não podem ser formados apenas para ludibriar o Estado, em desatenção aos malefícios decorrentes da prática generalizada de sonegação fiscal. Em larga escala, deve-se ter em mente que as expectativas arrecadatórias que são frustradas impactam de forma contundente sobre o orçamento público, sobretudo diante das políticas públicas mais necessárias.

Ademais, como já destacado, é fundamental chamar atenção para o efeito mediato da sonegação, que consiste numa maior oneração do contribuinte adimplente. Obviamente, isso não significa que os profissionais devem fechar os olhos para os interesses legítimos de seus clientes; deve-se refletir sobretudo sobre os meios artificiais de redução ou evasão do pagamento dos tributos como formas de desrespeito à Cidadania Fiscal.

Campanha e Tenório (2017, p. 8) afirmam que qualquer perspectiva sobre educação tributária e fiscal que não se apoie em uma consideração mais geral da personalidade individual e dos seus mecanismos de tomada de decisão será uma abordagem "forçosamente unilateral e insuficiente". Nogueira (2019, p. 36), ao tratar da desarmonia dos programas de ensino jurídico de Direito Tributário nas faculdades, destaca que essa problemática causa desnivelamento na formação dos discentes. Para solucionar isso ele reproduz quatros diretrizes para o ensino jurídico tributário, que ele adaptou para a realidade brasileira, oriundas do pensamento do jurista alemão Klaus Tipke.

Para o trabalho que ora se propõe, destacam-se duas diretrizes (1 e 3): em primeiro lugar, trabalhar com exemplos de aplicação do Direito Tributário em sala de aula, tornando os discentes conscientes às exigências do Estado de Direito em relação à legislação tributária; em segundo, devem ser transmitidos conhecimentos sobre os fins e efeitos da

intervenção tributária e dos incentivos ou benefícios fiscais (Nogueira, 2019, p. 37). É o caso, por exemplo, dos efeitos fiscal e extrafiscal que norteiam a tributação estatal.

Comparando com as ementas da disciplina Direito Tributário dos cursos de Bacharelado em Ciências Contábeis e Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Sergipe, observa-se a seguinte formatação:

QUADRO I – EMENTA CURRICULAR DAS DISCIPLINAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO I E DIREITO TRIBUTÁRIO II DO CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

	Ementa
Direito Tributário I	Direito Tributário: conceito, denominações, finalidades, natureza, autonomia, fontes e princípios. Tributo: conceito e espécies. Classificação dos Tributos. Legislação Tributária. Vigência e Aplicação da Legislação Tributária. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. Obrigação Tributária. Crédito Tributário. Administração Tributária.
Direito Tributário II	Sistema Tributário Nacional. Competência Tributária. Impostos: federais, estaduais e municipais. Contribuições Sociais. Contribuição de Melhoria. Noções do Processo Administrativo Tributário. Processo Judicial Tributário. Ilícito Tributário.

Fonte: Universidade Federal de Sergipe

QUADRO II - EMENTA CURRICULAR DA DISCIPLINA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

	Ementa
Direito Tributário	Ciência do Direito Tributário, teoria geral do Direito Tributário e subsistema jurídico-tributário brasileiro: definibilidade/terminologia, historiografia, principiologia, fenomenologia e lógica jurídico tributária. Instituições e institutos fundamentais e estruturantes do subsistema jurídico-tributário brasileiro. Atividade Financeira do estado.

Fonte: Universidade Federal de Sergipe

Conformes as tabelas acima, tanto o curso de Ciências Contábeis quanto o curso de Direito, pela ementa, conteriam espaço para introduzir as diretrizes apontadas por Ruy Barbosa Nogueira, bem como as inquietantes constatações de Sunstein e Holmes destacadas no início do trabalho. Especialmente quando se fala de princípios tributários e de fundamentação constitucional dos tributos, os docentes devem se atentar para uma abordagem mais ampla e exemplificativa quanto à aplicação do Direito Tributário na concretização dos direitos fundamentais. Essa é exatamente a lição de Sousa (1975, p. 30):

> Nessas condições, a aquisição de uma base de princípios gerais e permanentes, antes de abordar o estudo da legislação vigente num dado momento, é indispensável para o exato entendimento das modificações, que posteriormente ocorram na própria legislação ou na sua interpretação por parte das autoridades judiciárias e administrativas.

A título de exemplificação bibliográfica, deve-se citar a obra de Nabais. Nele, o autor português defende que há um verdadeiro dever fundamental de pagar tributos, como contraponto dialógico da categoria dos direitos (Nabais, 2012, p. 15). Essa é uma excelente abordagem do escopo aqui defendido, pois em seu pensamento se encontra uma contribuição para o estudo estritamente principiológico do Direito Tributário, baseado nos princípios da igualdade, segurança jurídica, saúde fiscal, dentre outros:

> "[...] menciona-se que os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do consequente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da protecção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos" (Nabais, 2012, p. 48).

4.2 CIDADANIA FISCAL NA MATRIZ CURRICULAR DOS ENSINOS FUNDAMENTAL E MÉDIO

Conforme o Portal da Receita Federal (2022), Cidadania Fiscal, foi elaborada a seguinte proposta:

> A proposta de atividade consiste na atuação de estudantes universitários como disseminadores dos fundamentos da Cidadania Fiscal a estudantes dos ensinos médio e fundamental, promovendo ou participando de ações interativas, como palestras, exposições, seminários, cursos, dentre outras modalidades de eventos, buscando ampliar a discussão sobre este assunto, propiciando ao estudante o seu próprio reconhecimento enquanto contribuinte e proporcionando o aprendizado de noções sobre a tributação àqueles que futuramente também estarão aptos a exercer esse papel na sociedade (Brasil, 2022).

Como destacam Batista e Domingos (2017, p. 2), políticas públicas são mais do que boas intenções; não basta que essas ações sejam voluntariosas, elas precisam ser institucionalizadas pelo órgão competente, a exemplo do Ministério da Educação. Esta inclusão permite que os alunos desenvolvam habilidades críticas necessárias para compreender e participar ativamente do contexto socioeconômico em que estão inseridos, promovendo uma cidadania fiscal responsável. Além disso, a Educação Fiscal contribui para a formação de uma consciência coletiva sobre a importância do pagamento de tributos e o acompanhamento da gestão dos recursos públicos.

Além dos benefícios em termos de construção de uma cidadania mais crítica e reflexiva, pode-se pressupor que a inserção de conceitos de Cidadania Fiscal nos currículos básicos tem o condão de edificar uma cultura mais sólida em termos de adimplência tributária. Ademais das considerações de viés principiológico já citados, também é possível crer que o manejo de conceitos tributários de forma mais sofisticada pode contribuir para evitar a sonegação tributária causada por falta de conhecimento.

5 **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa buscou analisar a complexa dinâmica dos direitos fundamentais sob uma perspectiva pragmática, ressaltando a interdependência entre esses direitos e os custos estatais necessários para sua concretização e manutenção. A tradicional dicotomia entre direitos negativos e positivos, embora ainda prevalente, não abrange adequadamente a complexidade envolvida na proteção e promoção desses direitos pelo Estado. A percepção de que os direitos podem ser garantidos sem custos é equivocada e prejudica a compreensão do funcionamento do Estado moderno. Todos os direitos, sejam negativos ou positivos, exigem investimentos significativos do aparato estatal. Conclui-se que a efetividade dos direitos fundamentais está diretamente ligada à capacidade fiscal e organizacional do Estado.

A pesquisa destacou a importância da cidadania fiscal como instrumento essencial para a sustentação dos direitos fundamentais. Programas educacionais em cidadania fiscal promovidos pelo governo são essenciais para conscientizar a população sobre a importância do cumprimento das obrigações tributárias. A falta de uma cultura robusta de cidadania fiscal compromete a eficiência do Estado em arrecadar tributos e, consequentemente, sua capacidade de proporcionar os bens e serviços necessários à garantia dos direitos fundamentais.

Ressalta-se a interligação entre as obrigações tributárias dos cidadãos e a garantia dos direitos fundamentais, enfatizando uma relação simbiótica entre deveres e direitos. A educação fiscal é fundamental para uma participação cidadã consciente e uma melhor alocação de recursos públicos, fortalecendo a estrutura estatal necessária para a manutenção dos direitos.

No contexto da moderna teoria jurídica, a abordagem pragmática reforça a necessidade de repensar a estrutura e a funcionalidade do Estado e das políticas públicas. O enfoque teórico tradicional que separa direitos em compartimentos estanques negligencia

a complexidade das necessidades materiais e organizacionais subjacentes à garantia desses direitos. As conclusões desta análise têm aplicação em diversas áreas do Direito, especialmente no Direito Tributário.

Em suma, este trabalho demonstrou que os direitos fundamentais acarretam custos indispensáveis para o Estado, e que reconhecer esses custos é essencial para promover e proteger os direitos de todos os cidadãos. Uma visão pragmática dos direitos humanos requer o reconhecimento desses custos e uma apreciação correta da função estatal na sua viabilização. A cidadania fiscal, especialmente numa perspectiva escolar e didática é, portanto, necessária para a sustentação de um sistema democrático que busca garantir a efetivação plena dos direitos fundamentais, base de um Estado Democrático de Direito robusto.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros: 2014.

ALM, James. What Motivates Tax Compliance?. *Journal Of Economic Surveys*, New Orleans, v. 33, n. 2, p. 353-388, 15 jun. 2018. Disponível em: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/joes.12272. Acesso em: 14 maio 2024.

ASSIS JUNIOR, Carlos Pinna de. *Os direitos políticos fundamentais e a inelegibilidade reflexa*: por uma hermenêutica consagradora da democracia e da cidadania. Dissertação (Mestrado), Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, 2018. 124 p. Disponível em: https://ri.ufs.br/bitstream/riufs/8603/2/CARLOS_PINNA_ASSIS_JUNIOR.pdf. Acesso em: 01 mai. 2024.

BAHARI, Anis Barieyah Mat; LING, Lai Ming. Introducing Tax Education in Non-Accounting Curriculum in Higher Education: survey evidence. *Journal Of Financial Reporting And Accounting*, Leeds, v. 7, n. 1, p. 37-51, 4 dez. 2009. Disponível em: https://www.econstor.eu/bitstream/10419/56049/1/Introducing_Tax.pdf. Acesso em: 14 maio 2024.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo. Noeses, 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Acesso à informação. Ações e programas. Cidadania fiscal. *O que é Cidadania Fiscal?*. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/cidadania-fiscal/o-que-e-cidadania-fiscal. Acesso em: 21 mar. 24.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Acesso à Informação.

Ações e Programas. Cidadania Fiscal. Programa de Extensão Universitária. Cidadania Fiscal. 2022. Cidadania Fiscal. *Proposta de disseminação da cidadania fiscal por estudantes universitários para estudantes do ensino fundamental e do ensino médio*. Disponível em https://www.gov.br/receitafederalpt-br/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/cidadania-fiscal/extensao/cidadania-fiscal. Acesso em: 10 mar. 24.

CAMPANHA, Alexssandro; TENORIO, Robinson Moreira. A educação fiscal e suas implicações para o exercício da cidadania e para a melhoria qualitativa da vida em sociedade. *Caderno de Ciências Sociais Aplicadas*, Vitória da Conquista, ano XIV, n. 23, p 1-14, dez. 2017. Disponível em: https://periodicos2.uesb.br/index.php/ccsa/article/download/2325/1938/3867. Acesso em: 09 mar. 2024.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. *A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira*. Dissertação (Mestrado), Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2015. 52 p. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1820/1/Monografia_Luciana%20Viana%20da%20Silva%20Franco.pdf. Acesso em: 28 mar. 2024.

FUX, Luiz. O Novo Ensino Jurídico. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 9, p. 174-179, 2000. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista09/Revista09.pdf. Acesso em: 28 mar. 2024.

GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GERALDO, Ana Horácio. *A Educação Fiscal como instrumento de fortalecimento dos Conselhos Escolares*. Monografia (Especialização), Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2011. 75 p. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4053/1/Ana%20Hor%C3%A1cio%20Geraldo.pdf. Acesso em: 01 mai. 2024.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. *Revista de Administração Pública.* Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, set.-out. 2006. Disponível em: https://www.scielo.br/j/rap/a/4kx6n6NtYVMvMjknPfMxCyg/?format=pdf&lang=pt. Acesso em: 28 mar. 2024.

LIMA, Ivan Cordeiro. *Educação Fiscal para a Cidadania*. São Paulo: EGESP, 2019. Disponível em https://www.educacaofiscal.sp.gov.br/atividades-oferecidas/Cartilhas%20e%20Folders/Apostila%20-%20Educa%C3%A7%C3%A3o%20Fiscal%20para%20a%20Cidadania_Vers%C3%A3oFinal.pdf. Acesso em 09 mar. 2024.

LINHARES, Bianca de Freitas. *Cultura Política e Percepção Tributária*: uma análise sobre a sustentação da democracia brasileira. Tese (Doutorado), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. 248 p. Disponível em https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/30634/000779965.pdf?sequence. Acesso em: 15 mar. 2024.

NABAIS, José Cabalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Lisboa: Almedina, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira*: (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019. Disponível em https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/doutrina-do-professor-ruy-barbosa-nogueira.pdf. Acesso em: 01 mai. 2024.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O surgimento e a evolução do ensino científico do Direito Tributário no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito*, São Paulo, n. 97, p. 719-728, 2002. Disponível em: https://revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67573/70183. Acesso em 01 mai. 2024.

PENTEADO, Luciano de Camargo. *Direito das Coisas*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

RAMOS, Nicole Stefani Campos; FERREIRA, Luiz Felipe; PETRI, Sérgio Murilo; ROSA, Priscila Alano da. Uma análise dos programas de incentivo a cidadania fiscal em estados brasileiros e Distrito Federal no período de 2004 a 2012. *Revista de Informação Contábil*, Recife, vol. 9, n. 2, p. 57-76, abr.-jun. 2015. Disponível em: https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/download/13356/16057. Acesso em: 16 mar. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SÃO PAULO (Estado). Escola de Governo do Estado de São Paulo. *O Programa no Brasil – Apresentação*. Grupo de Educação Fiscal do Estado de São Paulo (GEFE/SP). São Paulo: Escola de Governo do Estado de São Paulo. [s.d.]. Disponível em: https://www.educacaofiscal.sp.gov.br/Institucional/Paginas/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-PNEF-no-Brasil.aspx. Acesso em: 01 mai. 2024.

SILVA, Elza Maria Tavares. Ensino de direito no Brasil: perspectivas históricas gerais. *Psicologia Escolar e Educacional*, São Paulo, v. 4, n. 1, p. [1-7], 2000. Disponível em: https://www.scielo.br/j/pee/a/78qvJ3kBG574djNtpv3tSbs/?format=pdf&lang=pt. Acesso em 30 mar. 2024.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco de Sousa. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 555-581, set./dez. 2005. Disponível em: https://www.scielo.br/j/rec/a/Y8L4LQBtX5L9gdjF46zLfhs/?format=pdf&lang=pt. Acesso em: 09 mar. 2024.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. *O custo dos direitos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

TAX JUSTICE NETWORK. *O Estado Atual da Justiça Fiscal 2023* (versão português).

2023. 72 p. Disponível em: https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2023/08/State-of-Tax-Justice-2023-Tax-Justice-Network-Portuguese-ARCHIVED-VERSION.pdf. Acesso em 26 mar. 2024.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. *Índice de percepção da corrupção*. 2023. Disponível em: https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/ipc-indice-de-percepcao-da-corrupcao-2023?_gl=1*7c3mzo*_ga*MTE0ODYzMTQ2LjE3MTIwMDYyNTU.*_ga_E136MXN2HN*MTcxMjAwNjI1NC4xLjAuMTcxMjAwNjI1NC42MC4wLjA. Acesso em 01 mai. 2024.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. *Índice de percepção da corrupção*. 2022. Disponível em: https://www.transparency.org/en/cpi/2022. Acesso em 01 mai. 2024

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS). *Ementas das Disciplinas*. Departamento de Ciências Contábeis, [s.d.]. Disponível em: https://dcci.ufs.br/pagina/8146-ementas-das-disciplinas. Acesso em: 01 mai. 2024.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS). *Ementas das Disciplinas*. Departamento de Direito, [s.d.]. Disponível em: https://dcci.ufs.br/pagina/8146-ementas-das-disciplinas. Acesso em: 01 mai. 2024.

VALENÇA, Érika Teixeira Costa. *Cidadania fiscal versus sonegação*: a necessária mudança de conduta para o patamar de cidadão contribuinte no Brasil. Dissertação (Mestrado), Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2023. 331 p. Disponível em: https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/3342/2/%c3%89rikaTeixeiraDissertacao2023.pdf. Acesso em: 09 mar. 2024.