

**COMO COMPATIBILIZAR TRIBUTAÇÃO E CIDADANIA NO CENÁRIO DE  
CRISE FISCAL**  
***HOW TO MAKE TAXATION COMPATIBLE WITH CITIZENSHIP IN A FISCAL CRISIS  
SCENARIO***

**Antônio Carlos Diniz Murta\***  
**Luisa Mendonça Albergaria de Carvalho\*\***

**RESUMO**

O trabalho aborda a relação entre tributação e cidadania, buscando demonstrar, como nos dias atuais, de crise fiscal, podemos compatibilizar estes dois institutos. Discutirá os variados conceitos existentes de Cidadania, Poder de Tributar do Estado e suas limitações, cenário de crise fiscal, bem como discorrerá sobre cidadania tributária e os principais pontos conflitantes entre o Estado e os Contribuintes. Por fim, serão mencionadas medidas já adotadas e outras em vias de implantação, que visam uma reforma tributária onde a sociedade se torne mais consciente, participativa e passe a ser informada sobre a destinação da verba tributada direcionada aos cofres públicos.

\* Graduação em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (1987). Especialização em Direito Comercial pela Faculdade de direito da Universidade Federal de Minas Gerais (1994). Doutorado em Direito Comercial pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (2000). Procurador do Estado lotado na Procuradoria de Tributos e Finanças de MG (PTF), órgão integrante da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais (AGE/MG). Coordenador da Procuradoria de Tributos e Finanças (PTF), da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais (AGE/MG) junto ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG). Membro/Conselheiro eleito do Conselho Superior da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais (AGE/MG). Membro da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, no âmbito da Secretaria da Casa Civil e Relações Institucionais e da Secretaria de Estado da Fazenda. Presidente do Conselho de Curadores da Fundação Mineira de Educação e Cultura / Universidade FUMEC. Professor Titular da Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde (FCH), unidade integrante da Fundação Mineira de Educação e Cultura/Universidade FUMEC. Membro da Congregação da Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde (FCH), unidade integrante da Fundação Mineira de Educação e Cultura/ Universidade FUMEC. Integrante do Núcleo Referencial Docente (NRD), do Curso de Direito, da Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde (FCH), unidade da Fundação Mineira de Educação e Cultura/ Universidade FUMEC. Membro/Conselheiro do Conselho de Curadores da Fundação Mineira de Educação e Cultura/Universidade FUMEC. Avaliador institucional e de curso de Graduação de Direito, do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), órgão educacional integrante da diretoria de Avaliação de Educação Superior (DAES), órgão integrante do Ministério da Educação (MEC). Avaliador - Brazilian Journal of Law/Revista de Direito Brasileira - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito/CONPEDI. Avaliador da Escola Superior Dom Helder Câmara, conselheiro de avaliação da Escola Superior Dom Helder Câmara, Associado da Associação dos Diplomados da Escola Superior de Guerra (ADESG). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito, atuando principalmente nos seguintes temas: direito tributário, avaliação curso de direito, pós-graduação em Direito, parecer agência fomento, direito administrativo e tributação. Coordenador de projeto de pesquisa / demanda universal da Fundação de Amparo à Pesquisa de Minas Gerais/FAPEMIG. Membro da Secretaria de Eventos do Conselho Nacional de Pesquisas e Pós-graduação em Direito/CONPEDI.

\*\* Advogada. Possui graduação em direito pela Universidade FUMEC (2011), pós-graduação em Direito Tributário pela Newton Paiva (2014), pós-graduação em Processo Penal pela Faculdade Arnaldo (2015), mestrado em Direito Público pela Universidade FUMEC (em curso).

**Palavras-chave:** Tributação; estado; cidadania; crise fiscal.

**ABSTRACT**

The work deals the relationship between taxation and citizenship, seeking to demonstrate, as today, the fiscal crisis, can reconcile these two institutes. Will discuss the concepts of Citizenship, Taxing Power of the State and its limitations, fiscal crisis scenario, and will talk about tax citizenship and the main conflicting points between the State and the Contributors. Finally, already adopted measures will be mentioned and other deployment routes, aimed at a tax reform where society becomes more conscious, participatory and pass to be informed of the allocation of the taxable amount directed to the public coffers.

**Key-words:** Taxation; state; citizenship; fiscal crisis.

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho almeja discutir, tendo como problema central, a compatibilização entre os institutos tributação e cidadania no cenário de crise fiscal.

Inicialmente será feito um estudo à respeito do dever fundamental de pagar tributo, demonstrando o papel pelo qual o Estado cumpre o seu objetivo, protegendo um bem coletivo e viabilizando a efetivação dos direitos sociais prestacionais. Com isso, será verificado que o ideal de justiça tributária se pauta no fundamento de que a todos está designado um dever de pagar impostos na medida da capacidade contributiva individual de cada um.

Logo após, serão abordados os conceitos de Cidadania, com suas respectivas particularidades, bem como será discutido a possível equalização entre a carga tributária, os benefícios sociais e o exercício da cidadania comum. Pretende-se também fazer uma breve explanação á respeito de algumas medidas já adotadas e outras em vias de implantação, que objetivam uma modificação no cenário tributário atual, possibilitando com que a sociedade se torne cada vez mais consciente, participativa e passe a ser informada, com mais transparência, sobre a destinação das verbas tributadas e direcionadas aos cofres públicos. Somente com a efetivação de políticas públicas eficientes, juntamente com a participação da população, um país consegue fazer justiça social, buscando, assim, uma tributação mais justa.

O cenário da crise fiscal, juntamente com os temas crise e tributação, crise e despesas públicas e a crise na cidadania brasileira também serão analisados de forma crítica e sistemática.

Nesse contexto, o artigo tem como objetivo geral relacionar tributação e cidadania, sendo esta última um meio de legitimação do primeiro, na medida em que a efetividade do dever fundamental de pagar tributos proporciona recursos ao Estado, para que este possa investi-los na coletividade e na implantação de políticas públicas.

Desse modo, a fim de que o objetivo geral possa ser atendido, o artigo propõe-se, em seus objetivos específicos investigar a cidadania contributiva, dentro da perspectiva da democracia participativa e inclusiva bem como estabelecer suas relações com os direitos e garantias fundamentais.

Justifica-se o estudo do tema porque a cidadania está diretamente relacionada com a democracia inclusiva e com o Direito Constitucional Tributário. É através dos tributos, previstos na Constituição Federal, que o Estado brasileiro angaria recursos para custear os serviços prestados à coletividade.

Com isso, enquanto a sociedade tem um dever fundamental de manter financeiramente o Estado, ela também possui o direito fundamental de ser destinatária dos recursos arrecadados pelo Estado, e de ter ciência acerca da aplicação dos recursos públicos dentro de um contexto que melhor represente o bem comum.

Sendo assim, são essenciais as atividades de educação relativas ao cumprimento das obrigações tributárias, para que fomente a aceitação social do tributo, especialmente, quando os cidadãos veem a melhora na qualidade dos serviços públicos prestados, exercendo, portanto, sua cidadania. Ressalta-se ainda que, o presente artigo, não se propõe a esgotar o tema debatido.

Na metodologia, utiliza-se de método dedutivo, do qual se extraem noções gerais acerca da Teoria do Direito Tributário a fim de confirmar a particularidade do ponto de vista do pesquisador.

Como marco teórico será utilizada a obra ‘O dever fundamental de pagar impostos de José Casalta Nabais, que embasará o artigo relacionando os temas tributação e cidadania.

Diante ao exposto, mostra-se de suma importância o desenvolvimento deste trabalho, em que se busca demonstrar que, como já adiantado, o Estado, através dos tributos, retira parcela da riqueza privada transferindo-a para a coletividade que, na maioria das vezes se demonstra inconformada por não ter um amplo acesso à destinação da verba direcionada aos cofres públicos, que é, na maioria das vezes, utilizada de forma desmedida e equivocada.

Resta claro o dever de tributar dos cidadãos. Porém, uma vez arrecado os tributos, cabe ao Estado gerar e proporcionar benefícios à população. A sociedade deve procurar se conscientizar e pleitear os seus direitos, quais sejam o de ter acesso a prestações de contas e, além disto, lutar cada vez mais para que os tributos arrecadados sejam destinados em prol da coletividade. O poder de tributar e a cidadania tributária podem e devem andar juntos, uma vez

que a promoção do bem comum da sociedade é prioridade.

## **2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS**

Desde a Constituição de Weimer, de 1919, o Estado apresenta-se mais comprometido com a função social, assumindo a responsabilidade da prestação dos serviços fundamentais aos indivíduos e da coletividade e expandindo sua esfera de ação, ao realizar investimentos a proporcionar seguridade social, alimentação, saúde, habitação, educação e outros direitos sociais. Estes, caracterizados por possibilitar aos cidadãos não só o direito de agir, mas também o de exigir do Estado que bem execute suas atribuições, garantindo melhores condições de vida para a sociedade.

O Estado existe para servir ao povo. Assim podemos conceituar o Estado como uma instituição que tem por objetivo organizar a vontade do povo politicamente constituído dentro de um território definido, tendo como uma de suas características o exercício do poder coercitivo sobre os membros da sociedade, objetivando o bem comum.

O bem comum é atingido por meio da administração pública, que tem como função a execução das políticas públicas e dos planos de ação para que o Estado funcione tendo como referência a sociedade.

Na Constituição Federal de 1988, está evidente o dever do Estado de propiciar a proteção à saúde (art. 196), à educação (art. 205), à cultura (art. 215), ao lazer, ao desporto (art. 217), e ao turismo (art.180). Porém, além destas funções, cabe ao Estado, exercer atividade financeira, visando à obtenção, a administração e o emprego de meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho de todas as atividades que se referem à realização dos seus fins.

Como as atividades estatais não são autossustentáveis, o Estado passou a carecer de recursos, além daqueles proporcionados pela exploração de seu próprio patrimônio, passando a interferir no patrimônio individual para obtenção dos recursos necessários a realização de suas atribuições.

À medida que iam se formando os Estados Modernos, os monarcas percebiam que as receitas espontâneas arrecadadas da nobreza e os recursos eventuais obtidos em pilhagens e assaltos já não se mostravam suficientes para o custeio da expansão territorial de seus domínios. Abria-se assim o caminho para a instituição de prestações constantes e obrigatórias a serem exigidas dos cidadãos. (GODOI, 2005, p. 141).

Foi na transição do Estado Feudal para o Moderno, que se chegou a ideia de que todos, e não apenas alguns, deveriam contribuir para o funcionamento das atividades estatais.

Nasce assim, para o cidadão, o dever de pagar seus tributos e para o Estado à obrigação de aplicá-los de forma eficiente.

O imposto é essencial para a concretização da *ratio essendi* do Estado moderno. Para Hugo de Brito Machado,

o dever de pagar tributo, na realidade, certamente integra o feixe de relações jurídicas que se pode denominar estatuto do cidadão. Embora nem sempre tenha sido assim, pagar tributo é atualmente um dever fundamental do cidadão. Há mesmo quem diga que o tributo é o preço da cidadania. (MACHADO, 2002, p. 167).

Apesar de a maioria dos estados contemporâneos financiar suas atividades por meio dos impostos, essa não é a única espécie de arrecadação possível. Os mesmos objetivos estatais podem ser alcançados através de um estado tributário, o qual se assenta não em tributos unilaterais – impostos, mas em tributos bilaterais – taxas e contribuições, por exemplo. Ou, numa formulação negativa, a ideia de estado fiscal exclui tanto o estado patrimonial como o rejeita a falsa alternativa de um puro estado tributário (NABAIS, 2002, p.16).

Ao analisar o estado brasileiro – democrático de direito e fiscal, faz-se necessário observar o outro lado da relação jurídica: o sujeito passivo<sup>1</sup>. Este arca com os ônus estatais, ao realizar o pagamento com o qual se obrigou quando passou a viver em sociedade organizada – razão pela qual se parte para o estudo do dever fundamental de pagar impostos.

O tema deveres fundamentais é pouco encontrado em estudos e discussões doutrinárias no Brasil.

Os deveres fundamentais são caracterizados como sendo “categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (ativo e passivo, os direitos e os deveres do indivíduo)” (NABAIS, 2002, p. 235).

Em diversas doutrinas os deveres fundamentais são tratados ao lado dos direitos fundamentais, sem, contudo, dar aos primeiros o mesmo status dados aos segundos. Segundo

---

<sup>1</sup> Sujeito passivo é a pessoa, natural ou jurídica, que tem o dever de adimplir (cumprir) a obrigação, seja ela principal ou acessória. Todavia, o Art. 121 do CTN é claro no sentido de que o sujeito passivo da relação jurídica tributária pode ser o contribuinte ou o responsável. Contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador e o responsável é aquele que não possui tal relação e sua obrigação decorre de disposição expressa da lei, em outras palavras, a relação do responsável com o fato gerador é jurídica, e não econômica.

Vide Art. 121, CTN: Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Nabais, isso ocorre em razão do fato de que alguns estados totalitários na Europa, em que havia apenas a previsão de deveres e obrigações, a valorização do tratamento dados aos direitos fundamentais ocorreu como uma forma de negativa aos regimes anteriores. Ante o exposto, Nabais defende que:

Nestes termos, podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo como conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjectiva, individuais, universais e permanentes e essenciais. (NABAIS, 2001).

Assim, no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa. (NABAIS, 2001).

Os direitos fundamentais têm sua origem nas declarações de direitos, que são um dos traços mais característicos do Constitucionalismo<sup>2</sup>, o qual exerce um papel essencial na vida social democrática de uma sociedade.

[...] a instituição ou não de deveres fundamentais repousa, em larguíssima medida, na soberania do estado enquanto comunidade organizada, soberania que não pode, todavia, fazer tábua rasa da dignidade humana, ou seja, da ideia da pessoa humana como princípio e fim de sociedade e do estado [...] (NABAIS, 1998, p. 61).

A Constituição Federal brasileira, também abarca em seu Título II – dos direitos e garantias fundamentais – um capítulo destinado aos direitos e deveres individuais e coletivos. Sendo assim, a partir do momento em que há direitos sociais previstos na Constituição Federal, há a necessidade de que ocorra a sua implementação e aplicação, que não se dá de outro modo senão mediante o dever fundamental implícito de pagar impostos.

O imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado (NABAIS, 1998, p. 165).

Logo, o dever fundamental de pagar impostos é a maneira de se satisfazer os direitos sociais prestacionais, uma vez que atribui a todos os cidadãos fiscalmente capazes a obrigação

<sup>2</sup> Constitucionalismo: maneira de organizar um Estado com base em uma lei suprema para que todas as outras regras de direito devem respeitar a Constituição, para assegurar o gozo igual do povo seus direitos naturais, o respeito pela dignidade humana e organizar e limitar os poderes do Estado, a diferenciação entre poder constituinte do povo soberano - se ser uma constituição e reformá-la, e os poderes que ser quem regra com base em sua limitada para o outro e são escolhidos pela maioria popular. Disponível em: <http://edukavita.blogspot.com.br/2012/10/constitucionalismo.html>. Acesso em: 01.05.16.

de contribuir para a realização dos deveres estatais.

A Magna Carta de 1215 não traz em sua redação uma cláusula específica versando sobre o dever de pagar impostos. Esta obrigação implícita é uma conclusão que se depreende da própria ordem constitucional e dos objetivos e fundamentos que a acompanham, uma vez que resta clara a premissa de que a todos está designado um dever de pagar impostos na medida da capacidade contributiva individual de cada um.

### 3 CIDADANIA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

#### 3.1 CONCEITO DE CIDADANIA

O verdadeiro significado do termo cidadania esteve e está em constante construção; pode-se dizer que a busca pela cidadania é um referencial de conquista da humanidade, através daqueles cidadãos que sempre anseiam por mais direitos, mais garantias, mais liberdade e não se conformam por sofrer dominações, quer sejam elas estatais ou institucionais.

Diversos entendimentos de cidadania, em diferentes momentos da história da humanidade, tais como Grécia Antiga, Roma e Europa na Idade Média podem ser citados. A palavra cidadania deriva do latim *civitas*, que significa cidade, referindo-se ao conjunto de direitos e deveres decorrentes de uma vida em coletividade. Já no sentido grego, cidadania é o direito da pessoa em participar das decisões que influenciam no destino da Cidade, através da *Ekklesia*<sup>3</sup> (principal assembleia de democracia da Grécia) realizada na *Ágora*<sup>4</sup> (praça pública onde se discutiam assuntos ligados à vida da cidade (*polis*)).

Nesta linha de pensamento, Dalmo Dallari defende que:

O conceito de cidadania tem origem na Grécia clássica, sendo usado então para designar os direitos relativos ao cidadão, ou seja, o indivíduo que vivia na cidade e ali

<sup>3</sup> A Eclésia (em grego: *Εκκλησία*; transl.: *ekklesia*) era a principal assembleia da democracia ateniense na Grécia Antiga. Era uma assembleia popular, aberta a todos os cidadãos do sexo masculino, com mais de dezoito anos que tivessem prestado pelo menos dois anos de serviço militar e que fossem filhos de um pai natural da *pólis* (a partir do ano de 452 a.C. também a mãe o teria de ser). Atuava no âmbito da política externa e detinha poderes de governação relativos à legislação, judiciais e executivos, como por exemplo, decidindo a destituição de magistrados. Também fiscalizava todos aqueles que detinham cargos de poder, de modo a que não abusassem do mesmo e desempenhassem as suas incumbências o melhor possível. Disponível em: *In Infopédia*. Porto: Porto, 2003-2011. Acesso em: 01.05.16.

<sup>4</sup> *The word Agora (pronounced 'Ah-go-RAH') is Greek for 'open place of assembly' and, early in the history of Greece, designated the area in the city where free-born citizens could gather to hear civic announcements, muster for military campaigns or discuss politics. Later the Agora defined the open-air, often tented, marketplace of a city (as it still does in Greek) where merchants had their shops and where craftsmen made and sold their wares. The original Agora of Athens was located below the Acropolis near the building which today is known as The Thesion and open-air markets are still held in that same location in the modern day. Disponível em: <http://www.ancient.eu/agora/>. Acesso em: 01.05.16.*

participava ativamente dos negócios e das decisões políticas. (DALLARI, 1998, p. 14).

O conceito de cidadania passou por constantes evoluções, porém, a definição pela qual conhecemos hoje, insere-se no contexto do surgimento da Modernidade e da estruturação do Estado-Nação.

A cidadania moderna, apesar de ter sido influenciada por aquelas concepções mais antigas, possui um caráter singular e pode ser tratada tanto como na linguagem dos juristas, sinônimo de nacionalidade ou de pertença a um Estado, no âmbito do Direito Internacional, como também no sentido de posse de direitos civis, políticos e sociais, surgidos ao final da 2ª Guerra Mundial. (HABERMAS, 2002).

Atualmente, empregamos o vocábulo não apenas para definir a pertença a uma determinada organização estatal, mas também para caracterizar os direitos e deveres dos cidadãos.

Hoje, podemos dizer que vivemos em uma cidadania solidária, uma vez que o cidadão é chamado para protagonizar a democracia, passando a ter direitos e deveres na busca por uma comunidade que deve se pautar pela justiça. Esse entendimento está em harmonia com as ponderações de Casalta Nabais:

[...] a dimensão solidária da cidadania implica o empenhamento simultaneamente estadual e social de permanente inclusão de todos os membros na respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum, um mesmo “chão comum”, que assim os torne cidadãos de corpo inteiro dessa comunidade. O que significa várias coisas em termos de realização cotidiana da cidadania, na sua dimensão solidária. (NABAIS, 1998, p. 353).

Os movimentos sociais e a efetiva participação da população ao longo de todos esses anos, lutando por um ideal maior, foi sem dúvida, de suma importância, para as diversas conquistas de direitos políticos, sociais e civis da sociedade.

No Brasil ainda há muito que evoluir em relação à questão da cidadania, apesar das grandes conquistas dos direitos após o fim do regime militar. A concepção de cidadania está muito distante de muitos brasileiros, uma vez que a conquista dos direitos políticos, sociais e civis não extingue o drama de milhões de pessoas em situação de miséria, de desemprego, de analfabetismo, sem falar do drama nacional das vítimas da violência, etc.

De acordo com, o historiador José Murilo de Carvalho, no Brasil a trajetória dos direitos seguiu lógica inversa daquela descrita por T.H. Marshall.



Primeiro “vieram os direitos sociais, implantados em período de supressão dos direitos políticos e de redução dos direitos civis por um ditador que se tornou popular (Getúlio Vargas). Depois vieram os direitos políticos... a expansão do direito do voto deu-se em outro período ditatorial, em que os órgãos de repressão política foram transformados em peça decorativa do regime [militar]... A pirâmide dos direitos [no Brasil] foi colocada de cabeça para baixo”. (CARVALHO, 2001, p. 219).

Nos países ocidentais, a cidadania moderna se constituiu por etapas. T. H. Marshall afirma que a cidadania só é plena se dotada de todos os três tipos de direito:

1. Civil: direitos inerentes à liberdade individual, liberdade de expressão e de pensamento; direito de propriedade e de conclusão de contratos; direito à justiça; que foi instituída no século 18;
2. Política: direito de participação no exercício do poder político, como eleito ou eleitor, no conjunto das instituições de autoridade pública, constituída no século 19;
3. Social: conjunto de direitos relativos ao bem-estar econômico e social, desde a segurança até ao direito de partilhar do nível de vida, segundo os padrões prevalentes na sociedade, que são conquistas do século 20.

Por fim, Afonso da Silva dá um breve posicionamento acerca do entendimento de cidadania no contexto atual:

É um signo de nosso tempo que a cidadania se tenha convertido em um conceito de moda em todos os setores da política. Isso nos põe diante da necessidade de reelaborar o conceito de “cidadania”, a fim de lhe dar sentido preciso e operativo em favor da população mais carente da sociedade e de modo a retirá-lo da pura ótica da retórica política, que, por ser formal, tende a esvaziar o conteúdo ético valorativo dos conceitos, pelo desgaste de sua repetição descomprometida. (...)

Uma nova dimensão da cidadania – É aquela que decorre da ideia de Constituição dirigente, que não é apenas um repositório de programas vagos a serem cumpridos, mas constituiu um sistema de previsão de direitos sociais, mais ou menos eficazes, em torno dos quais é que se vem construindo a nova ideia de cidadania.

A nova ideia de cidadania se constrói, pois, sob o influxo do progressivo enriquecimento dos direitos fundamentais do homem. A Constituição de 1988, que assume as feições de uma Constituição dirigente, incorporou essa nova dimensão da cidadania quando, no art. 1º, II, a indicou como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. A propósito, escrevemos: “A cidadania está aqui num sentido mais amplo do que o de titular de direitos políticos. Qualifica os participantes da vida do Estado, o reconhecimento do indivíduo como pessoa integrada na sociedade estatal (art. 5º, LXXVII). Significa aí, também, que o funcionamento do Estado estará submetido à vontade popular. E aí o termo conexas-se com o conceito de soberania popular (“parágrafo único”, do art. 1º), com os direitos políticos (art. 14) e com o conceito de dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), com os objetivos da educação (art. 205), como base e meta essencial do regime democrático”. (DA SILVA, 2008, p. 35).

### 3.2 O EXERCÍCIO DA CIDADANIA

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988, o exercício da cidadania se tornou presente, podendo ser encontrado, a título de exemplo, em alguns artigos da Carta Magna.

De acordo com a Carta Magna, cidadão é aquele indivíduo a quem a mesma confere direitos e garantias – individuais, políticos, sociais, econômicos e culturais-; e lhe dá o poder de seu efetivo exercício, além de meios processuais eficientes contra a violação de seu gozo ou fruição por parte do Poder Público. (MAZZUOLI, 2001).

Através do postulado da cidadania, foi dado ao cidadão o poder de participação tais como o direito de apresentar projetos de lei, por meio de iniciativa popular. Além disso, possibilitou aos cidadãos o direito de participar de plebiscito ou referendo, quando forem feitas consultas ao povo brasileiro sobre projetos de lei ou atos do governo, juntamente com o direito de propor garantias constitucionais visando impedir abusos de autoridades em prejuízo de direitos de um cidadão ou de toda a cidadania.

A Constituição também define exigências mínimas para que um cidadão exerça os direitos relacionados com a vida pública, o que diz respeito a imposição de restrições para que alguém exerça os direitos da cidadania. Nos últimos anos houve o entendimento de que muitas dessas restrições eram antidemocráticas e por isso elas foram sendo extinguidas.

Os direitos afetos à cidadania são, ao mesmo tempo, deveres. Resta claro a necessidade da participação de todos nas atividades sociais para que haja a evolução da coletividade e a efetivação da concretização do bem comum.

### 3.3 CIDADANIA TRIBUTÁRIA E A CRISE FISCAL

Após o entendimento do conceito de cidadania e das formas que esta pode se expressar, se mostra fundamental a abordagem do tema sob o prisma da esfera tributária. Para isso, devemos fazer uma análise da nossa realidade através do estudo dos nossos problemas políticos, sociais, culturais e econômicos.

Não é novidade para ninguém a crise fiscal que estamos vivenciando. E, é justamente neste momento, quando tratamos de consciência fiscal, que nos vêm à tona todos os problemas resultantes das relações conflituosas que são estabelecidas entre o Estado, que detém o Poder/dever de Tributar, e os sujeitos passivos, que têm o dever de pagar Tributos.

Infinitas são as hipóteses de conflitos de interesses que decorrerem da realização da

atividade tributária do Estado.

Estatísticas apresentadas pelo CARF<sup>5</sup> e por vários Tribunais e Juízos que integram o Poder Judiciário, demonstram, constantemente, a dimensão e o amplo universo das lides tributária.

Constantes conflitos relacionados à competência tributária e à distribuição dos recursos públicos entre os entes federativos disputam de quem é a competência para se tributar determinada hipótese de incidência e todos reivindicam o direito a receber desta ou daquela forma os valores da discriminação de rendas estabelecidas na Constituição Federal.

Ressalta-se também que, os conflitos não são vivenciados apenas perante o Poder Judiciário, mas também nas interações entre os Cidadãos - sujeitos passivos- e nos demais poderes jurisdicionais.

Em face e apesar de tantos problemas neste conflito credor-devedor tributário, não poderá o Estado se descuidar de sua missão a busca do “bem comum”, implementando políticas públicas e norteando a atividade privada, com objetivo primordial de reduzir as desigualdades e carências sociais.

Com o advento e desenvolvimento da globalização, os problemas relacionados à nossa crise fiscal sofreram ainda mais repercussão; visto que através dela, a soberania do Estado foi relativizada e limitada.

A cidadania tributária não só visa uma compreensão dos tributos e da sua aplicação na sociedade, como também busca uma maior conscientização por parte dos cidadãos dos problemas que nos rodeiam; pois, infelizmente, atualmente, vivemos absoluta ignorância dos rumos da atividade fiscal; configurando – mesmo que hajam inúmeros portais governamentais – a transparência no dispêndio dos recursos públicos de compreensão nebulosa pelo cidadão comum.

Através da cidadania fiscal, recai sobre os indivíduos o dever de não somente pagar seus tributos, mas também o de fiscalizar o emprego dos recursos públicos e o de exigir que

---

<sup>5</sup> O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF foi criado pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e instalado pelo Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda em 15/2/2009, mediante Portaria MF nº 41, de 2009. A Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, aprovou o Regimento Interno do CARF, que já se encontra em plena vigência. O texto integral do Regimento Interno pode ser consultado neste sítio em Institucional/Regimento Interno.

Missão: Assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários.

Visão: Ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários.

Valores: Ética, transparência, prudência, impessoalidade e cortesia.

Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em:04.05.16.

todos contribuam para o cofre público. Com a melhor inteligibilidade da transparência fiscal e, conjuntamente, a maior participação dos cidadãos, poderia ser cobrado do Estado medidas necessárias para a realização da tão esperada justiça tributária, dando efetividade ao ideal concebido para o que chamamos de cidadania fiscal.

A necessidade da transparência na atividade financeira do Estado e a busca de um cidadão que participe mais ativamente dos interesses públicos é fundamental para modificar o atual cenário fiscal. É neste sentido que se faz necessário, mais que do que nunca, um investimento na educação fiscal destinado a induzir e motivar o cidadão no devido reconhecimento do seu sacrifício financeiro na manutenção do Estado, especialmente diante do quadro de desorganização orçamentária em que nos encontramos.

## **4 IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA, BENEFÍCIOS SOCIAIS E O EXERCÍCIO DA CIDADANIA (FISCAL) NUM CENÁRIO DE CRISE FISCAL**

### **4.1 CRISE E TRIBUTAÇÃO**

Não se pode negar que o Brasil vive e convive com uma de suas maiores crises de sua história republicana. A crise nacional não se revela apenas no quesito fiscal – seja no aumento meteórico nas despesas do erário ou mesmo na queda livre das receitas tributária em face do declínio da economia – mas sobre outros vários aspectos.

A crise política, circundada ou integrada pela crise moral, é, em grande parte, afetada ao próprio comportamento médio do brasileiro. Indagar-se-ia<sup>6</sup> se aqueles que gritam aos sete ventos sobre os ilícitos, aparentemente perpetrados pela classe política nacional, não teriam o mesmo comportamento caso ungidos ao poder. Entretanto, a despeito desta observação, o Brasil não pode esperar que seu povo possa ser uma referência cívica para que seus representantes também sigam esta senda.

Devemos, assim, considerar a nossa cidadania ainda sujeita a inúmeros aperfeiçoamentos, enquanto parte do todo que chamamos de sociedade civil, como sendo nossa matéria prima para a formulação de uma política social e econômica minimamente justa.

Percebe-se, claramente, que em épocas de crise, mormente a atual, surgem várias opiniões sobre o que deve ou não ser feito para equacioná-la ou mesmo atenuá-la. O ponto

---

<sup>6</sup> A mesóclise apresenta-se como tempo verbal de rara utilização em linguagem escrita ou falada no país. Seu retorno, embora saibamos transitório, se deu por uso nas manifestações, inclusive no discurso de posse, do Presidente, interino quando da redação deste trabalho, Michel Temer. No país da famigerada expressão “tipo assim” qualquer manifestação fora do padrão vulgar e instrumental da língua culta causa surpresa e é motivo de piadas e críticas da imprensa.

nevrálgico é justamente àquele relacionado às despesas públicas cujo montante crescente deve ser enfrentado; e, pelo menos em parte, reduzido. Falar-se apenas em aumento de receita (como sempre, a tributária) não será uma panaceia para a estrutura caótica do Estado brasileiro; que, diretamente ou indiretamente, é uma das responsáveis pelos sucessivos déficits orçamentários, com conseqüente inflação, desvalorização do real, queda da confiança do consumidor e inibição do empreendedor.

Não faltam, obviamente, os próceres do aumento da carga tributária. Entendem que independentemente da possível (mesmo que improvável) redução das despesas da União Nacional, seria fundamental e imprescindível o aumento de tributos já criados ou mesmo a instituição de outros. Quando se considera a criação de outros, quase sempre vem a baila a figura da CPMF<sup>7</sup>. Seria um tributo a ser criado com perfil transitório, com propostas de regressividade, ano após ano até sua extinção, com partilha com os Estados-membros, como mecanismo de apoio dos Governos estaduais, em absoluta penúria orçamentária.

Quanto àqueles já existentes, haveriam propostas já entabuladas, como: a) a extinção da isenção de IR (imposto de renda) sobre doação e herança, criando-se alíquotas progressivas; b) o aumento da CIDE (Contribuição sobre intervenção econômica) combustíveis; c) tributação, via IR, dos dividendos e lucros distribuídos pelas empresas; d) aumento das alíquotas de IR sobre pessoa física; e) a extinção de várias exonerações tributárias; dentre outros.

Pela experiência acumulada observando o Estado brasileiro, em especial como age a União Federal, sobretudo a partir da Constituição desde 1988, chamada de “Cidadã”, não ficaríamos surpresos com pelo menos a tentativa do Governo Federal, seja interino ou não, de encampar todas as hipóteses levantadas ou mesmo outras que possam surgir no decorrer das discussões que se farão no legislativo federal. Fato é: não estaremos imunes à aumento de carga tributária já que sempre será a alternativa mais fácil de se levar a frente ao Congresso Nacional.

O aumento de carga tributária é e sempre será motivo de crítica contundente por vários segmentos da sociedade brasileira. Nota-se, porém, maior resistência do empresariado do que da coletividade, já que aquele conhecedor dos impactos da tributação sobre os produtos e serviços, será responsável pela redução do consumo, o que ocasionará na perda de competitividade e margem de lucro.

---

<sup>7</sup> A nossa conhecida CPMF – Contribuição provisória sobre movimentação financeira, já tem PEC no prelo. Foi criada em 1993, com o atributo de provisoriedade. No entanto, foi se renovando até os idos de 2007; período em que, por conta de conflitos políticos, o Senado Federal não encampou sua continuidade.

Para o brasileiro comum - leia-se aqueles que são isentos ou pagam alíquota mínima de IR, não tem herança ou doação a receber, não recebem lucro ou dividendos de empresas, não tem veículo automotor, não têm conta bancária; ou, se o tem, com valores irrisórios; ou seja, fora do foco direto das propostas de aumento da tributação – o que mais importa são os benefícios que o Estado pode lhe prover. O exercício da cidadania para a maior parcela da sociedade civil seria “receber” do Estado, sendo irrelevante o modo de como fazê-lo. A cidadania fiscal se revelaria no “receber”<sup>8</sup>.

A grande massa de beneficiados com a redistribuição de receitas orçamentárias não aceitaria passivamente sua redução, quiçá exclusão. Estes segmentos da sociedade civil, fragilizados economicamente e, durante a maior parte da história nacional marginalizados pela atuação governamental, apresentariam grande resistência com qualquer “perda” destas dádivas estatais.

#### **4.2 CRISE E DESPESAS PÚBLICAS**

A questão que se coloca é mais complexa. Sabe-se que estes programas sociais são eivados de fraudes. Aqueles em que ocorrem empréstimos com juros abaixo da inflação já revelam inadimplemento notável. Os programas sociais não só alegam seus beneficiários, mas também é festejado por parcela do empresariado nacional cuja intermediação na transferência se faz indispensável (grandes grupos educacionais, empreiteiras de moradias populares, etc.).

Não se pode negar também que, o setor da economia beneficiado com os programas de transferência de renda é o grande patrocinador das campanhas políticas e isto, por si só, interessa a quem esteja exercendo-o e quer continuar no Poder.

Aqueles onde o grande empresariado não seria o condutor da renda ao beneficiário, constatar-se-ia seu uso como verdadeiro populismo eleitoral.

Pelo contexto apresentado, teríamos, atualmente, com o exercício da cidadania fiscal, voltado unicamente, para o “receber”, um tripé consolidado de interesses. O destinatário, sob todos seus possíveis matizes, da renda; grandes grupos empresarias e o próprio governo.

Outro ponto a ser enfrentado é a questão previdenciária. Este se não for o ponto mais emblemático das despesas crescentes do Estado brasileiro é, certamente, aquele mais sensível e

---

<sup>8</sup> Quando falamos em “receber” concebemos várias possibilidades. Dentre as quais conhecemos as diversas modalidades de bolsas. A bolsa família é a que expressamente recebe esta denominação. No entanto, cogitando do chamado programa “Minha casa, minha vida” ou mesmo o FIES, afere-se inúmeros outros benefícios concedidos pelo Estado brasileiro, com surgimento e crescimento sobretudo nos últimos anos.

explosivo que já exigiria um enorme esforço político para qualquer reforma. As gerações que estão para se aposentar seriam contra. Aquelas que já estão no mercado de trabalho seriam contra. Apenas criar regras para os que vão entrar no mercado de trabalho não resolveria o caos do déficit previdenciário. Já se percebe a impossibilidade, ainda que momentânea, de impossibilidade real de pagamento de aposentadoria como a enfrentada, no ano de 2016, pelo Estado do Rio de Janeiro. O problema tem que ser enfrentado agora.

Não poderíamos, simplesmente, jogar para debaixo do tapete o nó previdenciário. Tal comportamento comprometeria a solvência do sistema em algumas décadas. As próximas gerações seriam vítimas da lambança que é a previdência no país.

O Brasil tem particularidades nas regras previdenciárias que poucos países têm; e soariam, inexoravelmente, tresloucadas nos países com um mínimo de disciplina fiscal.

A título de ilustração dentre outras benesses, teríamos: a) aposentadoria por tempo de contribuição (com percentual razoável de trabalhadores se aposentando na faixa dos 50 (cinquenta) anos; b) aposentadoria precoce para determinadas categorias; c) requisitos etários e por tempo de contribuição diferenciados por sexo; d) aposentadoria com regimes distintos (regime próprio dos servidores e geral para os submetidos à Consolidação da legislação do trabalho); e) aposentadoria sem qualquer ou mínima contribuição ao Sistema (rural e por idade); etc.

Em outras palavras, o Sistema Previdenciário nacional é cheio de regras específicas e tudo demonstra que são voltadas quase sempre para beneficiar dado segmento, não apresentando contrapartidas para sua sustentação econômica. O resultado é a evolução em ritmo cada vez mais veloz do déficit da previdência, representando a rubrica mais impactante do déficit primário.

Sendo assim, seja cortando outras despesas, seja aumentando ou criando tributos, (haverá um limite tanto num caso como no outro), a solução, pelo menos considerável, parte do déficit orçamentário e atravessa a questão previdenciária.

Numa projeção ideal, poderíamos, dentre outras, conceber: 1) unificação de regimes estatutário e celetista (este procedimento já ocorre na União Federal e, em certa medida, em outras esferas da federação); 2) unificação dos requisitos de aposentadoria por sexo (tal diferenciação é rara nos países desenvolvidos, mesmo porque a mulher vivendo mais e aposentando mais cedo, causa maior despesa à Previdência); 3) fim se não de todas, de quase todas as aposentadorias especiais (criadas a partir de grupos de pressão e em momento em que

o país poderia suportar estas benesses); 4) uma idade mínima única por sexo, em torno de 65 (sessenta e cinco anos).

Estas propostas que estarão, com algumas nuances e alterações, inclusive com regras de transição, no projeto conjunto ou em partes que o Governo Federal pretende encaminhar ao Congresso Nacional, encontrarão óbices políticos que nem o consenso majoritário a favor do afastamento (ainda temporário quando este trabalho estava em elaboração). Ninguém quer perder benefício. Por mais que os números, se bem entabulados e críveis, não mintam, há, naturalmente, objeção à perda de direito ou mesmo expectativa de direito. No entanto, quando não houver dinheiro para sustentar estes direitos (isto já ocorre, já que o déficit já existe e é bancado por outras fontes ou mesmo endividamento) o que seriam que não belas palavras ou discurso rebuscado sem qualquer efeito prático.

Poderíamos afirmar que o “calcanhar de Aquiles” da cidadania é a Previdência social. As pessoas querem trabalhar o mínimo e receber o máximo. O Estado previdenciário não se sustenta com os recursos (que no Brasil não são poucos) que amealha e os custos / despesas que têm (que no Brasil conseguem, sem muito esforço, estar sempre à frente dos recursos). Déficit sendo uma constante no país o levaria à bancarrota (vide o exemplo recente da outrora gloriosa e filosófica Grécia) e exigiria medidas radicais que poderiam ser evitadas caso a sociedade entendesse o problema que vivemos e aceitasse as medidas contrárias ao seu interesse imediato e egoístico.

### **4.3 A CRISE NO EXERCÍCIO DA CIDADANIA**

Afere-se, como revela a crise que vivemos, que o crescimento de despesas com arrefecimento ou mesmo estabilidade das receitas está se revelando inviável. As receitas orçamentárias já se mostraram, como os sucessivos déficits publicados<sup>9</sup>, insuficientes para arcar com as despesas do Governo Federal. Há projeções de sucessivos aumentos em rubricas de despesas que tornarão, a médio prazo, insustentável a dívida pública, elevando a inflação e abrindo a possibilidade de supressão de pagamento de fornecedores, calote da dívida pública (títulos emitidos para captação de dinheiro) e mesmo interrupção de serviços públicos básicos.

Este verdadeiro cenário de terra arrasada necessariamente ocorrerá se continuarmos nesta toada. A Constituição “Cidadã” foi redigida no contexto edilício de resgate social e

---

<sup>9</sup> Déficit primário orçamentário recentemente aprovado (e comemorado, pasmem) pelo Governo Federal (ainda interino) para o ano de 2016, insuficiente seria o de 170,5 bilhões de reais. Em outras palavras, tirando os juro da dívida pública (por isso chamado de primário) o Governo projeta, dando-se uma liberdade suspeita, de gastar esta cifra além do que pretende, basicamente, arrecadar.



democrático. Os legisladores constituintes, por mais que tenham outorgado, sobretudo à União Federal, vasta competência tributária, se imaginaram ou almejavam um paraíso social onde o que não faltou foi discurso, em forma de artigo, de redenção da pobreza e da carência de serviços. Para tal, apresentaram um rol de obrigações do Estado de fazer inveja ao paraíso sonhado *post mortem*.

Lendo a Constituição Federal, ficamos comovidos como o Estado é provedor e se preocupa com todos nós.

Mas a conta chega e com juros (já chegou e estaríamos no cheque especial se fosse uma relação obrigacional privada).

O Estado Social, onde se insere a cidadania fiscal, com engendrado no país, não poderá continuar. Se não for repensado o seu papel e sua responsabilidade, com corte de custos radical, não haverá carga tributária que dê conta de seu peso. Claro, a sociedade civil, se é que podemos falar de um entendimento homogêneo dada à fragmentação de interesses, benefícios e direitos, poderá optar em manter o *status quo*. Mas, se o fizer, estaríamos irremediavelmente condenados à mais certa mediocridade enquanto nação. O eterno país do futuro continuará no futuro, porém com previsão contrária aos otimistas que idealizaram este mote patriótico.

Falta coragem, vontade, inteligência ou mesmo interesse em alterar o que nos levou a isto. Poderíamos afirmar que as mudanças que eventualmente virão, serão para continuar tudo como está.<sup>10</sup>

A democracia como sistema de governo onde a maioria, em tese, decide o que seria o país, apresenta, como toda obra humana, imperfeições. A brasileira, reconquistada há poucas décadas, faz a classe política refém (condição desejada) de uma aliança com grandes grupos empresariais para sustentar sua manutenção no poder, com os vários estratos do funcionalismo público, cujo mote de ação é mais direitos (leia-se ganha mais) e menos deveres.

Estamos inseridos num momento histórico. A solução não se dará pelo aumento de receita tributária (que fatalmente ocorrerá ignorada sua dimensão); mas, sobretudo, por cortes nas despesas cuja resistência se revelará considerável.

Eis o desafio do século o exercício da cidadania no Brasil.

---

<sup>10</sup> Tudo como dantes no quartel de Abrantes.

## 5 CONCLUSÃO

Estamos vivenciando o que nos parece ápice da crise fiscal; talvez a maior da história brasileira. Entretanto, através do exercício equilibrado da cidadania que seria possível a formulação de uma política social e econômica minimamente justa mesmo que se faça indispensável medidas duras como corte de despesas sociais e aumento de tributos.

Ao Estado, cuja missão primordial é a busca do “bem comum” dos componentes da sociedade civil, consolidando o ideal de cidadania, a implementação de políticas públicas exige receita e acarreta despesa. A justa medida tanto de um quanto outro é justamente o denominador pretendido. Atualmente estaríamos distantes de tal escopo.

Sendo assim, cabe ao Estado, por meio dos tributos, retirar parcela da riqueza privada transferindo-a ou redistribuindo riqueza na busca da paz social. Percebe-se, no entanto, a indignação da sociedade por não ter um amplo acesso à destinação da receita direcionada aos cofres públicos; que é, em grande parte, utiliza de forma desmedida e equivocada.

Arrecadado os tributos, compete ao Estado gerar e promover benefícios à população. A sociedade deve buscar se conscientizar e pleitear por seus direitos, quais sejam o de ter acesso a prestações de contas (transferência); e, além disto, lutar cada vez mais para que os tributos arrecadados sejam destinados em prol da coletividade. O poder de tributar e a cidadania fiscal podem e devem andar juntos, uma vez que a promoção do bem comum da sociedade é prioridade.

Poderíamos, sem medo, efetivamente afirmar que para compatibilizar a tributação e a cidadania no cenário de crise fiscal atual, se faria indispensável, mais do que nunca, a conscientização de todos os envolvidos (Estado e sujeito passivo) quanto aos inúmeros problemas de gestão, utilização e limites dos gastos públicos.

Crise e tributação, crise e despesas públicas e crise da cidadania são possíveis de serem equalizadas quando a carga tributária, os benefícios sociais e o exercício da cidadania num cenário de crise fiscal, são integrados evitando tanto na receita quanto despesa abuso e déficit fiscal.

O Estado brasileiro deve sofrer reformulação; voltada sobretudo para sua redução e conseqüente arrefecimento dos gastos – sem lastro – sociais. Falta vontade e exige coragem.

A título de ilustração as regras nacionais do Sistema Previdenciário são voltadas quase sempre para beneficiar dado segmento, não apresentando contrapartidas para sua sustentação econômica, resultando déficit crescente e perigoso para sua manutenção.

Surge então, várias opiniões buscando modificar este terrível e lamentável cenário de crise fiscal atual. A primeira hipótese que vem a tona para a solução ou minimização do presente quadro é em um aumento de receita tributária. Fato é que a solução não se dará, unicamente e como tem sido habitual, pelo aumento de receita tributária; mas urge o corte nas despesas. Cabe agora nos unirmos para que, juntos, possamos encontrar meios para realizar este feito e trazer mais esperança para o futuro da nossa cidadania.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGORA. Disponível em: <<http://www.ancient.eu/agora/>>. Acesso em: 01.05.16.
- CARF. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em: 04.05.16.
- CARVALHO, José Murilo. *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001; CONSTITUCIONALISMO: Disponível em: <<http://edukavita.blogspot.com.br/2012/10/constitucionalismo.html>>. Acesso em: 01.05.16.
- CORTINA, Adela. *Cidadãos do mundo, para uma teoria da cidadania*. São Paulo: Loyola, 2005.
- DALLARI, Dalmo. *Direitos Humanos e Cidadania*. São Paulo: Moderna, 1998.
- DA SILVA, José Afonso. *Comentário Contextual à Constituição*. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.
- ECLÉSIA. Disponível em: *In Infopédia*. Porto: Porto Editora, 2003-2011. Acesso em 01.05.16.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre Facticidade e Validade II*. 2. ed., Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.
- MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Constituição Federal*. São Paulo: Aga Juris, 2001.
- NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: <[www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadosdireitos\\_01.pdf](http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadosdireitos_01.pdf)>, p. 16>. Acesso em 01.05.16.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar Impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

SILVEIRA, Rogério Zanon de. *Tributo, educação e cidadania: a questão tributária no ensino fundamental como fator de desenvolvimento da cidadania participativa no Brasil*. 2. ed., Vitória: Instituto Histórico e Geográfico do Espírito Santo, 2002.

SOARES, Maria Victória de Mesquita Benevides. *Cidadania e Direitos Humanos*. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. Disponível em: <[www.iea.usp.br/artigos](http://www.iea.usp.br/artigos)>. Acesso em: 14.04.2016.

Encaminhado em 13/06/2017

Aprovado em 16/06/2017