

EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS PARA A CIDADANIA EM UM SISTEMA FISCAL COMPLEXO

Monick de Souza Quintas

Advogada. Mestranda em Direito, Ciências, Instituições e Desenvolvimento pela Universidade Católica de Brasília. Pós-graduanda em Direito, Tecnologia e Justiça 4.o pela Escola Nacional da Magistratura. Pós-graduada em Direito Público e Privado pelo Unijur (Instituto Savonitti). Pós-graduada em Direito Militar pelo CBEPJUR (Universidade Cândido Mendes).

Carlos Henrique Machado

Advogado. Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Bolsista pelo PDSE/CAPES no CAPP/ ISCSP da Universidade de Lisboa. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília (PPG-Dir/USB) e dos Cursos de Graduação e Pós-graduação do Centro Universitário Unicesusc.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Educação tributária como utopia e a crítica à relação cidadão-fisco: “eu tenho direito a menos deveres” 3 Educação tributária como necessidade e o custo dos direitos 4 Desafios estruturais do sistema fiscal complexo e a litigiosidade 5 Educação tributária como futuro próximo e as perspectivas de evolução na relação fisco-contribuinte 6 Considerações finais 7 Referências.

RESUMO: A educação tributária emerge como um tema de crescente relevância no contexto socioeconômico e político contemporâneo. Longe de ser uma mera utopia, ela se configura como uma necessidade premente e um caminho em construção para o fortalecimento da cidadania fiscal. Este artigo científico analisa a percepção histórica da relação entre cidadãos e tributos, examina os desafios inerentes à complexidade e dinâmica do sistema fiscal brasileiro, e argumenta que uma maior conscientização e a participação social são cruciais para mitigar problemas como a sonegação, a desigualdade fiscal e a deslegitimação do Estado. Explora-se, ainda, a intrínseca relação entre direitos e responsabilidades, a natureza dos tributos como custo da cidadania, os problemas da litigiosidade e a busca por métodos mais consensuais na resolução de conflitos tributários, concluindo que a educação tributária é um pilar indispensável para a construção de uma sociedade mais justa e um sistema fiscal mais eficiente e democrático.

PALAVRAS-CHAVE: Cidadania fiscal. Educação tributária. Litígio tributário. Responsabilidade fiscal. Sistema tributário. Transparência.

TAX EDUCATION: FUNDAMENTALS FOR CITIZENSHIP IN A COMPLEX TAX SYSTEM

CONTENTS: 1 Introduction 2 Tax education as a utopia and criticism of the citizen-tax authority relationship: “I have the right to fewer duties” 3 Tax education as a necessity and the cost of rights 4 Structural challenges of the complex tax system and litigation 5 Tax education as a near future and prospects for evolution in the tax authority-taxpayer relationship. 6 Final considerations 7 References.

ABSTRACT: Tax education is emerging as a topic of increasing relevance in the contemporary social and political context. Far from being a mere utopia, it stands as an urgent necessity and a path under construction for the strengthening of fiscal citizenship. This article discusses the historical perception of the relationship between citizens and taxes, analyzes the challenges inherent in the complexity and dynamics of the Brazilian tax system, and argues that greater awareness and social participation are crucial to mitigate issues such as tax evasion, fiscal inequality, and the delegitimization of the State. It also explores the intrinsic relationship between rights and responsibilities, the nature of taxes as the cost of citizenship, the problems of tax litigation, and the search for more consensual methods for resolving tax disputes, concluding that tax education is an indispensable pillar for building a fairer society and a more efficient and democratic tax system.

KEYWORDS: Fiscal Citizenship; Tax Education; Tax Litigation; Fiscal Responsibility; Tax System; Transparency.

1 INTRODUÇÃO

É famosa a declaração firmada por Oliver Wendell Holmes Jr., jurista e ex-juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, ao pronunciar, ainda durante o século XIX: “gosto de pagar impostos, pois com eles compro civilização”¹. A célebre afirmação reverberou na formação histórica do pensamento fiscal e reflete a íntima relação entre o tributo e a cidadania.

Segundo os ensinamentos de Vítor Faveiro², o homem é um ser naturalmente social. Essa condição (de *ser social*) implica um dever individualizador, que consiste em afetar aos fins da coletividade uma parte dos elementos, dos bens ou dos valores de que cada um dispõe. Nessa perspectiva, o tributo é um elemento inerente à qualidade da *socialidade*³ da pessoa humana.

1. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 124.
2. FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 127-175.
3. A *socialidade* é uma condição natural e inafastável para a plena realização dos seres humanos, inerente e necessária ao alcance do (máximo) grau evolutivo da *perfectividade* – dom de melhoria, progresso ou valorização pessoal contínua e ilimitada –, correspondente ao estágio mais

Assim, o dever de contribuir (pagar tributos) não é apenas uma imposição externa do Estado, mas, sim, uma decorrência natural e intrínseca da própria condição social do ser humano, que necessita da coletividade para existir e se desenvolver, vista como essencial para sustentar os fins da sociedade.

Afirma-se que a educação tributária, tema central deste artigo, se relaciona com o conceito de Vítor Faveiro, porque ela é o meio pelo qual a sociedade e o Estado podem incutir e reforçar a compreensão desse dever fundamental que o autor descreve como intrínseco à condição social. Com efeito, se o dever de contribuir decorre da natureza social, a educação tributária é essencial para que os indivíduos compreendam conscientemente essa ligação, aceitem essa responsabilidade e participem ativamente do sistema fiscal, não apenas por imposição legal, mas por convicção cívica. Cabe, não obstante, discutir a monta, a partir de concepções diferentes de mundo.

A educação tributária, desse modo, ajuda o cidadão a entender *o porquê* dessa contribuição, explicando que ela sustenta a coletividade da qual ele, como ser social, faz parte e da qual, inegavelmente, se beneficia diretamente. Em razão disso, ao se promover a consciência do impacto social dos tributos, a educação tributária demonstra como essa “afetação de bens” (dever descrito por Faveiro) se traduz em serviços públicos e na manutenção da ordem social, tornando o preço da cidadania⁴ – o tributo – algo compreensível e justificável sob uma ótica cívica e social.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o tributo constitui o “preço da liberdade” porque incide sobre as vantagens auferidas pelos cidadãos com base na livre-iniciativa (o comércio, a indústria e os serviços), reclamando, em nome da própria liberdade e da preservação da propriedade privada, uma necessária

próspero da humanidade em cada época (FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 127-175).

4. A cidadania efetiva (premissa política do modelo multiportas em matéria tributária) implica a maior participação, a humanização das relações, a confiança mútua e o mais amplo acesso à justiça pelos contribuintes. Isso porque o Estado constitucional e democrático de direito sustenta-se na efetiva participação cidadã, que certamente não se limita à escolha de seus representantes e mandatários, mas que encontra a sua plenitude também na definição e no acesso concreto às políticas públicas, bem como na gestão e na resolução de conflitos (MACHADO, Carlos Henrique; CATARINO, João Ricardo; SOBRAL, Susana. Marco teórico do modelo multiportas no direito tributário brasileiro: arbitragem, mediação, conciliação e transação. *Revista Jurídica Portucalense*, Porto, p. 33-66, 2023. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/28150>. Acesso em: 15 set. 2025).

limitação, o que se veio a alcançar com o constitucionalismo e as declarações de direitos⁵.

Essa concepção sugere que a educação é vista como um elo fundamental para moldar o cidadão-contribuinte consciente, que entende e cumpre os seus deveres fiscais (*socialidade humana*), buscando criar uma coletividade plenamente consciente das suas obrigações e do impacto social dos tributos. O objetivo do texto acadêmico propõe ir além da mera compreensão técnica para fortalecer a cidadania, a ética coletiva, a responsabilidade social e a participação, visando a transformar a atuação do contribuinte de um papel passivo para um papel mais ativo, efetivo e cooperativo, promovendo, desta forma, uma “cultura tributária cidadã”.

Ora, se de um lado a obra de Faveiro fornece toda a base filosófica e ética para o dever de contribuir – que esbarra no conceito cunhado por José Casalta Nabais⁶

5. No Estado Fiscal afirma-se a *liberdade individual*: reserva-se pelo contrato social um *mínimo de liberdade* intocável pelo imposto, garantido por meio dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; permite-se que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, adquirindo tal imposição a característica de *preço da liberdade* (TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 109).
6. Ao nos debruçarmos sobre a obra de José Casalta Nabais, é impossível não perceber o caráter quase manifesto de sua escrita: erudita, ousada e com a ambição de fixar uma tese definitiva. O que chama a atenção é a forma como ele decide inverter a lógica dominante à época. Enquanto a doutrina de direito público estava tomada pelo entusiasmo em torno dos “direitos fundamentais”, Nabais resolveu olhar para o outro lado da moeda: os “deveres fundamentais”. Essa mudança de foco foi, em si, um gesto metodológico disruptivo, que obrigou a repensar a relação entre cidadão e Estado. Afinal, como ele próprio observa, os deveres fundamentais foram relegados a segundo plano nas democracias contemporâneas, ao passo que os direitos gozaram de elaborações teóricas densas e sofisticadas. Sua crítica, direta e corajosa, rechaça o “liberalismo extremado”, aquele que só reconhece direitos e esquece a dimensão de responsabilidade comunitária que também recai sobre os indivíduos. No coração de sua obra, Nabais trata da tributação. Ele não a encara apenas como técnica de arrecadação, mas como uma dimensão essencial do pacto democrático. O dever de pagar impostos aparece como expressão da soberania estatal, mas também como concretização de valores constitucionais que, em última análise, repousam na dignidade da pessoa humana. Sua análise é refinada: distingue a estrutura externa (relações jurídicas) da estrutura interna (conteúdo normativo) dos deveres fundamentais. Além disso, sublinha que tais deveres vinculam não só nacionais, mas também estrangeiros, apátridas e pessoas coletivas – ampliando, assim, o alcance da obrigação. O que nos parece especialmente atual é a forma como Nabais articula direitos e deveres fundamentais como parte de um mesmo estatuto constitucional do indivíduo. Não é possível usufruir plenamente de direitos se não houver meios materiais para garanti-los (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar*

a respeito do *dever fundamental de pagar impostos*⁷ –, de outro, a educação tributária consiste na ferramenta pedagógica e social para garantir que os cidadãos compreendam, internalizem e ajam de acordo com esse dever inerente à sua condição social, promovendo uma participação consciente e responsável no sistema fiscal.

Nessa linha de raciocínio, a discussão sobre a educação tributária, ainda que não com essa alcunha propriamente dita, tem ganhado notória relevância no cenário atual. Em sociedades frequentemente marcadas por uma baixa cultura fiscal, resistência ao pagamento de tributos e desinformação acerca do papel fundamental dos impostos, questiona-se se a educação tributária seria uma utopia, uma necessidade ou um futuro próximo.

A conexão entre cidadania, educação e moral tributária é temática densamente explorada por Clotilde Celorico Palma, anotando que são conceitos intrinsecamente relacionados e que devem ser *perspectivados* sob diversos ângulos. Conclui em seus escritos, dessa forma, que a educação fiscal “pode e deve transformar a relação entre o Estado e o cidadão”⁸.

Historicamente, a relação do cidadão brasileiro com os tributos foi construída sobre bases de opacidade, complexidade e desconfiança. A falta de transparência na gestão pública, somada a recorrentes escândalos de corrupção, alimenta a percepção de que o pagamento de impostos representa apenas um ônus, sem o devido retorno social. Essa visão é reforçada por uma tradição educacional que negligencia a abordagem da cidadania fiscal nos currículos,

impostos. Coimbra: Almedina, 1998. p. 15. No mesmo sentido: NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 12).

7. Nesse ponto, o raciocínio de Casalta Nabais dialoga de modo surpreendente com Holmes e Sunstein, em *O custo dos direitos: a liberdade depende de recursos públicos, e estes só existem se os tributos forem arrecadados*. O pagamento de impostos, portanto, não é um fardo isolado, mas um ato de solidariedade política que viabiliza a própria existência dos direitos. E é justamente essa a ideia central do clássico publicado pelo Professor: o dever fiscal não deve ser visto apenas como um mecanismo de arrecadação, mas como elemento constitutivo da democracia e da arquitetura dos direitos fundamentais. Em outras palavras, para Nabais, pagar tributos não é apenas cumprir uma obrigação legal – é participar da manutenção do pacto social que sustenta a vida democrática (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2019. p. 24).
8. PALMA, Clotilde Celorico. Cidadania, educação, moral tributária e coesão econômica e social em tempos de covid-19. *Revista EALR*, Brasília, v. 11, n. 2, p. 55-81, maio/ago. 2020.

limitando a compreensão sobre como o Estado se financia e a importância dos tributos para a concretização de políticas públicas.

No entanto, a complexidade crescente do sistema fiscal e a necessidade de financiamento para as atribuições ampliadas do Estado tornam imperativa uma mudança de paradigma na relação entre o fisco e o contribuinte⁹. O Estado, em sua atuação reguladora, precisa de avultados investimentos públicos para garantir os direitos dos cidadãos, o que justifica a imposição da carga fiscal e atende aos custos inerentes a esses direitos¹⁰. Nesse contexto, a cidadania não é vista apenas como fonte de privilégios, mas também como fundamento de obrigações cívicas, notadamente o dever de pagar impostos.

Nessa esteira, este artigo científico se propõe a analisar a educação tributária como uma necessidade inadiável para a superação dos desafios do sistema fiscal e o fortalecimento da cidadania, integrando as perspectivas apresentadas por autores consagrados em matéria tributária, que abordam a natureza dos direitos e responsabilidades, os problemas do sistema tributário, a litigiosidade e as novas abordagens para a resolução de conflitos.

2 EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO UTOPIA E A CRÍTICA À RELAÇÃO CIDADÃO-FISCO: “EU TENHO DIREITO A MENOS DEVERES”

Para muitos, imaginar uma população plenamente consciente de seus deveres fiscais e do impacto social dos tributos pode soar utópico. Essa percepção é profundamente enraizada na experiência brasileira, em que a relação com o fisco tem sido marcada pela dificuldade na apreensão do conteúdo normativo pela generalidade dos cidadãos. A complexidade normativa, a irrequietude da legislação fiscal e a própria prepotência da administração tributária em determinados momentos têm sido apontadas como causas de litigiosidade e desconfiança por parte dos contribuintes¹¹.

A ideia de que os direitos foram “longe demais” enquanto as responsabilidades diminuíram tornou-se um lugar-comum, por vezes associada a uma

9. CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. rev. ampl. e actual. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais: Ministério das Finanças, 2009. p. 433-452.

10. MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do Estado com os contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 21-60.

11. DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 35-96.

desvalorização política do altruísmo e a uma “falta de vergonha na cara/desmoralização da sociedade”. No entanto, os direitos e os deveres não podem ser separados, pois são correlativos. A cultura de direitos é, na verdade, uma cultura de responsabilidades, e direitos e responsabilidades pressupõem-se mutuamente. Direitos como a propriedade, quando bem definidos, podem nutrir a responsabilidade¹².

O problema reside, em parte, em uma mentalidade do “eu tenho direitos” que não reconhece a correlação inerente entre direitos e responsabilidades, e, que, em muitos casos, pode ser socialmente inadequada, promovendo uma visão individualista e até mesmo egoísta. Isso porque, embora direitos e responsabilidades sejam interdependentes, a “cultura de direitos”¹³ pode gerar fórmulas de irresponsabilidade quando não há equilíbrio entre ambos. Lado outro, e não menos importante, a cultura de direitos pode ser uma resposta ao colapso moral e à ausência de normas e deveres, mas também pode incentivar o descumprimento da ordem jurídico-social, como no caso do pagamento de impostos.

A ausência de cultura e de incentivos para a implementação de uma sólida política de educação fiscal¹⁴, capaz de penetrar a formalização dos currículos escolares, amplia o distanciamento entre o cidadão e o sistema tributário, reforçando a ideia de que uma população fiscalmente consciente seria apenas uma utopia: “eu tenho direito a menos deveres”. Essa lacuna educacional pode gerar desajustes sociais e contribuir para a perda de valores coletivos, alimentando a falsa percepção de que os direitos, por si só, causam a desintegração

12. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Martins Fontes, 2019. p. 109-146.

13. A cultura liberal permite que indivíduos exerçam direitos que podem ser moralmente questionáveis, mas não necessariamente sancionados legalmente. Todavia, a cultura de direitos tem efeitos ambíguos: pode promover responsabilidade e altruísmo, mas também pode gerar individualismo, irresponsabilidade e desintegração social quando não acompanhada de uma correlativa cultura de deveres (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Martins Fontes, 2019. p. 109-146).

14. Em recente publicação, Clotilde Celorico Palma postula que a educação para uma cidadania fiscal deve ser um processo permanente e persistente, implementada por variados meios, instrumentos e técnicas, e junto das mais diversas instituições (escolas, universidades, associações, os próprios funcionários da administração). Só desse modo é que se permite a cada cidadão compreender as funções financeiras do Estado e o sistema fiscal, incutindo-lhe o dever fundamental de pagar impostos e os direitos inerentes, de modo a influenciar o pagamento voluntário dos impostos (PALMA, Clotilde Celorico. *Sumários de cidadania, educação e moral tributária*. Coimbra: Almedina, 2025).

social. No entanto, direitos e responsabilidades são inseparáveis e devem caminhar juntos. Para isso, é essencial promover uma consciência social e moral que esteja vinculada à educação tributária, como forma de fortalecer uma ordem social mais justa, estável e equilibrada.

3 EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO NECESSIDADE E O CUSTO DOS DIREITOS

A educação tributária se apresenta, de forma crescente, como uma necessidade premente. A má compreensão do sistema fiscal acarreta efeitos diretos e prejudiciais. A baixa arrecadação voluntária é um deles, que estimula a sonegação e a informalidade. Essa circunstância implica, necessariamente, um sacrifício adicional por parte dos contribuintes cumpridores. O dever fundamental de pagar impostos é, de fato, o “preço da cidadania”. Esse dever se baseia na capacidade contributiva, implicando um dever de todos com todos¹⁵.

Nesse compasso, a tributação representa o custeio do Estado e o viés econômico da cidadania, de modo a autorizar e legitimar a participação dos contribuintes nas escolhas políticas assumidas em nome da coletividade¹⁶.

Outra consequência da má compreensão do sistema é a desigualdade fiscal. Enquanto parte da população arca com maior carga tributária, especialmente sobre o consumo, grandes fortunas e rendas frequentemente escapam da tributação¹⁷.

15. MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do Estado com os contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 21-60.

16. MACHADO, Carlos Henrique; CATARINO, João Ricardo; SOBRAL, Susana. Marco teórico do modelo multiportas no direito tributário brasileiro: arbitragem, mediação, conciliação e transação. *Revista Jurídica Portuguesa*, Porto, p. 33-66, 2023. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/28150>. Acesso em: 15 set. 2025.

17. Em ensaio recente sobre “justiça fiscal”, sob a perspectiva de reconceitualização da tributação e das desigualdades, Rita de la Feria destacou se tratar de uma ideia onipresente no consciente social, cujo termo (“justiça fiscal”) revela-se suficientemente elástico para contemplar diferentes preferências. Descrevendo as tendências gerais sobre a tributação e as desigualdades, enfatizou quatro aspectos principais: (1) proteção constitucional da justiça fiscal pelos princípios da igualdade e da não discriminação, com a promoção de políticas de combate às desigualdades econômicas e não econômicas; (2) redução da pobreza, embora com aumento acentuado da desigualdade de riqueza. Observa que a clara desigualdade econômica não se traduziu em aumento dos impostos redistributivos; pelo contrário, as políticas fiscais redistributivas estão geralmente em retirada; (3) aumento da consciência política e seus reflexos nas políticas fiscais, embora essa relevância política nem sempre se traduza em medidas de política tributária concentradas; (4) compensações entre a eficiência e

As fontes apontam para problemas na igualdade tributária, em que nem sempre os contribuintes na mesma situação são objeto da mesma tributação¹⁸. A complexidade dos modelos de tributação da renda pessoal, recheados de particularidades (deduções, isenções, benefícios), concentra a carga fiscal em um número reduzido de contribuintes e não garante uma distribuição real do rendimento e da riqueza¹⁹. Os benefícios fiscais, embora por vezes justificáveis, comprometem o princípio da generalidade do imposto e, quando crescem infundadamente, tornam-se exceção que se transforma em regra, com seu ônus suportado pelos demais contribuintes²⁰.

Adicionalmente, a falta de educação tributária contribui para a deslegitimação do Estado, enquanto este enfrenta resistência para implementar políticas públicas, seja por falta de recursos, seja por ausência de apoio social. O papel social e regulador do Estado exige elevados investimentos públicos para garantir os direitos dos cidadãos, estabelecendo uma relação umbilical entre tributos e dignidade humana²¹. O custo dos direitos, ou seja, a necessidade de financiamento estatal para sua garantia, é um tema central. Uma cultura de direitos sem a compreensão do seu custo e da responsabilidade fiscal necessária para sustentá-los²² leva a essa deslegitimação.

Formar cidadãos conscientes sobre os tributos, e, por consequência, sobre o dever de pagar tributos, é fundamental para fomentar uma cultura de participação, de controle social e de cobrança por serviços públicos de qualidade. A educação tributária, portanto, não se limita à mera compreensão técnica dos

a equidade também são visíveis na atividade da administração tributária, sendo que o impulso para maximizar as receitas (maximização da receita), com os menores custos possíveis (automação, algoritmos), provoca um impacto negativo em relação às desigualdades econômicas e não econômicas (concessão de anistias, por exemplo) (DE LA FERIA, Rita. Tax fairness: reconceptualising taxation and Inequalities. In: DE LA FERIA, Rita. *Taxation and Inequalities*. Amsterdam: IBFD, 2025. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5106942>).

18. MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do Estado com os contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 21-60.
19. CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. rev. ampl. e actual. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais: Ministério das Finanças, 2009. p. 433-452.
20. DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 35-96.
21. MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do Estado com os contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 21-60.
22. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Martins Fontes, 2019. p. 109-146.

impostos; ela fortalece a cidadania, a ética coletiva e a responsabilidade social. A solidariedade social fiscal, em que aqueles com maior capacidade contributiva têm o dever de contribuir em maior proporção para a realização das tarefas estatais, especialmente a elevação do nível de vida dos cidadãos mais desfavorecidos, é um conceito umbilicalmente associado ao imposto²³. Esse dever de solidariedade se contrapõe à tentação ao descumprimento da ordem jurídico-social, como o não pagamento de impostos²⁴.

4 DESAFIOS ESTRUTURAIS DO SISTEMA FISCAL COMPLEXO E A LITIGIOSIDADE

A necessidade de educação tributária se torna ainda mais clara ao analisarmos os problemas e as perspectivas de evolução dos sistemas fiscais apresentados nas fontes. O Estado na atualidade é caracterizado pela proliferação crescente de suas atribuições e domínios de intervenção, abarcando praticamente tudo o que se refere à segurança e a condições de vida dos indivíduos. Essa expansão demanda recursos crescentes, levando a uma “insaciabilidade por novas e mais receitas”.

No entanto, o sistema fiscal enfrenta múltiplos desafios. O primeiro deles diz respeito à complexidade e instabilidade normativa: a legislação fiscal é frequentemente descrita como ininteligível para o contribuinte médio, com péssima técnica legislativa, linguagem opaca, instabilidade e incompreensão normativa²⁵. Há um excesso e alto volume de produção legislativa, proliferação de conceitos jurídicos indeterminados (muitas vezes por atecnia), falta de sistematização e estabilidade. Essa complexidade normativa dificulta ou impede a apreensão do conteúdo da lei²⁶ e tem um impacto direto nos custos de conformidade e cumprimento fiscal.

O segundo gira em torno dos problemas administrativos, já que há uma intrusão sistemática da administração fiscal na vida privada dos contribuintes,

23. MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do Estado com os contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 21-60.

24. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Martins Fontes, 2019. p. 109-146.

25. CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. rev. ampl. e actual. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais: Ministério das Finanças, 2009. p. 433-452.

26. DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 35-96.

assente em uma perspectiva por vezes distorcida de justiça fiscal que exige intromissão ampla. O sistema é marcado por excessivas complexidades administrativas, exigindo muita informação dos contribuintes, que são levados a realizar gratuitamente verdadeiros “serviços” para a administração²⁷. Soma-se a isso a falta de cultura decisória da administração tributária, que, como regra, não acata as impugnações dos administrados e parece preferir o litígio à prevenção. Existem, ainda, “privilégios históricos” da administração, decorrentes de uma cultura de matriz gaulesa, em que o contribuinte é mero administrado, o que pode levar a erros frequentes e até negligência por parte dos servidores fiscais.

Um terceiro e relevante ponto é o crescimento dos benefícios fiscais de forma infundada, comprometendo valores fundamentais como a igualdade. Suas causas incluem a concorrência internacional e os *lobbies* econômicos. Quem suporta o ônus desses incentivos são os demais contribuintes.

Por fim, a pressão fiscal, pois existe uma permanente necessidade de incremento da receita pública. Orçamentos com objetivos ambiciosos, muitas vezes pouco realistas, refletem essa pressão, que pode levar a medidas deletérias como a evasão fiscal, embora a carga fiscal continue a aumentar.

Esses desafios estruturais contribuem diretamente para a proliferação do litígio tributário. A litigância em massa tem causas remotas (relação dever de pagar tributo *versus* vantajosidade), mediatas (deficiências do corpo normativo, benefícios fiscais) e imediatas (problemas na aplicação e interpretação da norma). A complexidade da lei e a falta de clareza e qualidade da norma tributária conduzem a uma complexidade do sistema e do litígio. O contencioso surge porque a atribuição de direitos às partes pressupõe a legitimidade de defender o interesse próprio ofendido. A falta de cultura decisória e de equidistância da administração resulta no afogamento dos tribunais e na alta litigiosidade²⁸. Eis o elemento-chave para a solução desse imbróglio, consistente em uma nova cultura jurídica pautada na consensualidade e no entendimento dialógico, em oposição ao autoritarismo fiscal, sabidamente indutor dos conflitos²⁹.

27. CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. rev. ampl. e actual. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais: Ministério das Finanças, 2009. p. 433-452.

28. DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 35-96.

29. MACHADO, Carlos Henrique; CATARINO, João Ricardo; SOBRAL, Susana. Marco teórico do modelo multiportas no direito tributário brasileiro: arbitragem, mediação, conciliação e

Nessa linha argumentativa, pautada na consensualidade e no entendimento dialógico, é imperioso destacar, ainda segundo os autores suprarreferidos, que “uma cultura transformada (e transformadora), é suficientemente capaz de orientar a administração pública a sentar-se à mesa com os cidadãos-contribuintes, mas que também, por outro lado, conscientize e traga o sujeito-contribuinte para o exercício do seu dever fundamental de cidadão”.

Diante do cenário de litigiosidade crescente e da ausência de uma cultura decisória equânime por parte da administração tributária, torna-se imprescindível a construção de uma nova racionalidade fiscal, fundada no diálogo e na corresponsabilidade. A superação do autoritarismo fiscal passa pela consolidação de uma cultura jurídica transformadora, que incentive práticas consensuais e fomente uma relação mais cooperativa entre fisco e contribuinte. Essa cultura deve ser, ao mesmo tempo, capaz de sensibilizar a administração pública para uma atuação mais aberta ao entendimento, e de educar o cidadão-contribuinte quanto ao exercício consciente de seus deveres fiscais. Assim, a educação tributária surge como instrumento estratégico para viabilizar essa transformação, promovendo não apenas a pacificação social, mas também o fortalecimento da cidadania fiscal e da legitimidade do próprio sistema tributário.

5 EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FUTURO PRÓXIMO E AS PERSPECTIVAS DE EVOLUÇÃO NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE

A despeito dos desafios, observa-se um movimento que aponta para a consolidação da educação tributária como parte essencial dos projetos educacional e democrático. Iniciativas como o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF³⁰) no Brasil e programas similares em outros países demonstram

transação. *Revista Jurídica Portucalense*, Porto, p. 33-66, 2023. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/28150>. Acesso em: 15 set. 2025. p. 33-66.

30. Em maio de 1996, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), reunido em Fortaleza, registra a importância de um programa de consciência tributária para despertar a prática da cidadania. Em setembro de 1996, a implantação de um programa nacional permanente de conscientização tributária faz parte do Convênio de Cooperação Técnica entre União, Estados e Distrito Federal. Em julho de 1999, tendo em vista a abrangência do programa que não se restringe apenas aos tributos, mas que aborda também as questões da alocação dos recursos públicos arrecadados e da sua gestão, o Confaz, reunido na Paraíba, aprova a alteração de sua denominação, que passa a ser: Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). Objetivo geral: promover e institucionalizar a educação fiscal para o pleno exercício

esforços institucionais nesse sentido. A incorporação da educação financeira e tributária nos currículos escolares e a crescente pressão social por reformas tributárias mais justas indicam que a educação tributária pode se tornar um componente estruturante da cidadania no futuro próximo.

Essa evolução caminha lado a lado com a necessidade de aprimoramento do próprio sistema fiscal e da relação fisco-contribuinte. As perspectivas de evolução incluem, basicamente, (i) harmonização e cooperação internacional: necessidade de harmonizar bases tributáveis e intensificar a cooperação internacional para combater a erosão das bases fiscais; (ii) reequilíbrio entre eficiência e justiça: buscar um equilíbrio entre a praticabilidade (eficiência) e a justiça (formal) dos sistemas fiscais; (iii) simplificação dos regimes fiscais, pois sistemas mais simples são mais fáceis de cumprir e gerir, e complexidade nem sempre anda junto com justiça³¹.

Além dessas três evoluções citadas anteriormente, há o que se chama de “novos modelos de resolução de conflitos”. A crítica ao modelo atual, centralizado e monista, que enfrenta crise de morosidade e complexidade no Judiciário, leva à proposta de um modelo multiportas no direito tributário. Esse modelo sugere a incorporação de métodos alternativos ao Poder Judiciário, como arbitragem, mediação, conciliação, e, notadamente, a transação tributária³². Ademais, o denominado “modelo multiportas” de justiça tributária, aspira a um sistema mais racional e adequado de pacificação social, afirmando um novo paradigma de enfrentamento da litigiosidade, alicerçado na democracia e na cidadania, sugerindo uma cultura inovadora.

A transação tributária, regulamentada pela Lei n. 13.988, de 2020, representa um avanço na consensualidade no âmbito do fisco. Apesar de críticas sobre sua aplicação prática (limitação à adesão a condições rígidas), ela busca extinguir créditos tributários mediante negociação e pagamento. A massificação

da cidadania. Objetivos específicos: sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo, levar conhecimentos aos cidadãos sobre administração pública, incentivar o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos e criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão. Disponível em: https://www.fazenda.mg.gov.br/cidadaos/educacao_fiscal/programas/pnef.html.

31. CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. rev. ampl. e actual. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais: Ministério das Finanças, 2009. p. 433-452.

32. MACHADO, Carlos Henrique. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 264-282.

das autoliquidações (modelo anglo-saxão) também potencializa o consenso, à medida que o contribuinte assume um papel mais ativo. Esses métodos alternativos se alinham a princípios democráticos e buscam soluções mais participativas e eficientes. O avanço das garantias do contribuinte, que deixou de ser passivo para se tornar ativo e cooperativo, também aponta para a necessidade de maior participação democrática na relação fiscal³³.

Sob essa ótica, o aprendizado necessário à efetividade da mediação tributária demanda expressivo volume de recursos econômicos, uma vez que o Estado não se constitui a partir dos tributos, mas da própria economia do cidadão. A incorporação da educação fiscal ao modelo multiportas, nesse sentido, revela um ponto frequentemente negligenciado no debate sobre a mediação tributária. Nessa perspectiva, é imprescindível aprofundar o debate em torno dos mecanismos de prevenção e resolução de conflitos fiscais, sob pena de que as iniciativas em curso se tornem meramente transitórias e arrecadatórias, carentes de efetiva participação democrática dos contribuintes na construção de uma boa arrecadação.

Apesar da atratividade dos métodos alternativos, como a arbitragem tributária, é preciso cautela na sua adoção e na importação de modelos estrangeiros – como o português – sem uma devida análise crítica da realidade institucional, jurídica e fiscal brasileira. A arbitragem, se transplantada de forma acrítica, pode não apenas frustrar as expectativas de pacificação social, como também reforçar a elitização do acesso à justiça tributária³⁴. Assim, a educação tributária cumpre um papel estratégico ao preparar o cidadão-contribuinte para compreender essas novas formas de resolução de conflitos e participar do debate sobre seus limites e potenciais.

Feitas essas considerações, acredita-se que a educação tributária é crucial no atual cenário do País, pois um cidadão fiscalmente consciente está mais apto a compreender seu papel ativo, participar de debates sobre reformas e exigir um sistema mais justo e transparente. A sedimentação social da titularidade de

33. DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 35-96.

34. MACHADO, Carlos Henrique. Arbitragem em matéria tributária: não devemos vestir a roupa dos outros. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 17 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-17/arbitragem-em-materia-tributaria-nao-devemos-vestir-a-roupa-dos-outros/>. Acesso em: 9 jun. 2025.

direitos e garantias pelo contribuinte³⁵ exige, em contrapartida, maior responsabilidade e compreensão do sistema. É seguro afirmar que esses passos destacam a importância da participação cidadã, do diálogo, da consensualidade e da necessidade de uma cultura renovada na relação tributária, elementos que se conectam diretamente ao tema da educação tributária ora proposta.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o panorama analisado, conclui-se que a educação tributária não deve ser compreendida como uma utopia distante, mas como uma necessidade inadiável para a consolidação de uma cultura fiscal efetivamente cidadã. O dever de contribuir não pode ser reduzido a mera imposição normativa: ele constitui expressão de uma responsabilidade coletiva que sustenta a própria vida em sociedade. Nesse contexto, a formação de cidadãos fiscalmente conscientes emerge como condição indispensável para a realização plena da democracia, para o fortalecimento da justiça social e para a promoção de um desenvolvimento verdadeiramente sustentável.

Mais do que transmitir conteúdos técnicos sobre tributos, a educação tributária deve ser entendida como um projeto ético-político, capaz de despertar no contribuinte a percepção de que os direitos e as responsabilidades caminham de forma indissociável. É nesse equilíbrio que se encontra a chave para superar a visão reducionista do tributo como mero fardo e transformá-lo em instrumento de solidariedade e de construção do bem comum.

É inegável que os desafios estruturais do sistema fiscal – sua complexidade, instabilidade normativa, litigiosidade e pressão arrecadatória – reforçam a urgência dessa transformação cultural. Reformas legais e administrativas, embora necessárias, não se mostrarão suficientes se não forem acompanhadas da sedimentação de uma consciência fiscal que legitime o sistema e fortaleça a relação entre Estado e contribuinte.

Assim, impõe-se reconhecer que a tarefa é coletiva. Cabe a educadores, juristas, gestores públicos e à sociedade civil em geral atuarem de forma integrada na construção desse novo paradigma. Somente por meio da educação

35. DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 35-96.

tributária será possível transitar de uma cultura de desconfiança e resistência para uma cultura de cooperação, diálogo e corresponsabilidade.

Este é o caminho necessário para que o sistema tributário, mais do que sustentar o Estado, seja compreendido como expressão concreta da cidadania e da dignidade humana.

7 REFERÊNCIAS

CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. rev. ampl. e actual. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais: Ministério das Finanças, 2009.

DE LA FERIA, Rita. Tax fairness: reconceptualising taxation and Inequalities. In: DE LA FERIA, Rita. *Taxation and Inequalities*. Amsterdam: IBFD, 2025. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5106942>.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.

FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

MACHADO, Carlos Henrique. Arbitragem em matéria tributária: não devemos vestir a roupa dos outros. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 17 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-17/arbitragem-em-materia-tributaria-nao-devemos-vestir-a-roupa-dos-outros/> Acesso em: 9 jun. 2025.

MACHADO, Carlos Henrique. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

MACHADO, Carlos Henrique; CATARINO, João Ricardo; SOBRAL, Susana. Marco teórico do modelo multiportas no direito tributário brasileiro: arbitragem, mediação, conciliação e transação. *Revista Jurídica Portucalense*, Porto, p. 33-66, 2023. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/28150>. Acesso em: 15 set. 2025.

MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do Estado com os contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

PALMA, Clotilde Celorico. Cidadania, educação, moral tributária e coesão econômica e social em tempos de covid-19. *Revista EALR*, Brasília, v. 11, n. 2, p. 55-81, maio/ago. 2020.

PALMA, Clotilde Celorico. *Sumários de cidadania, educação e moral tributária*. Coimbra: Almedina, 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.