



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

O Dilema da Neutralidade Fiscal e os Direitos Humanos na Tributação

Vanessa Stalleikem Sebba

Rio de Janeiro
2014

VANESSA STALLEIKEM SEBBA

O Dilema da Neutralidade Fiscal e os Direitos Humanos na Tributação

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Professora Maria de Fátima A. São Pedro,

Professora Néli Luiza C. Fetzner,

Professor Nelson Carlos Tavares Junior e

Professor Rafael Iorio.

O DILEMA DA NEUTRALIDADE FISCAL E OS DIREITOS HUMANOS NA TRIBUTAÇÃO

Vanessa Stalleikem Sebba

Bacharel em Direito pela Universidade Cândido Mendes – Centro. Advogada Pública concursada do Município de Armação dos Búzios (PGMAB) atualmente cedida a Procuradoria Geral do Estado (PGERJ).

Resumo: Ante ao aperfeiçoamento das sociedades liberais o conceito tradicional de tributo perde sua importância garantindo ao Estado um importante papel no aperfeiçoamento das liberdades individuais. Aliada a uma *interpretação sistemática do Direito Tributário*, a *neutralidade fiscal* aparece como um valor ou fim no que concerne aos efeitos da tributação. Visa garantir ou evitar uma distorção ou um desequilíbrio econômico e ao mesmo tempo a preservação da igualdade de concorrência. Conciliando-se esses dogmas com os preceitos constitucionais de realização da cidadania em sua plenitude, busca-se demonstrar que os impostos constituem o meio primordial através do qual o Estado arrecada recursos para garantir-lhe o papel de financiador dos direitos fundamentais e, ao mesmo tempo, que a corrupção e a má administração desses recursos configuraram uma agressão aos direitos humanos.

Palavras-chave: Neutralidade fiscal. Teoria sistemática do Direito. Dignidade da pessoa humana. Corrupção. Desenvolvimento.

Sumário: Introdução. 1. Os desafios de uma economia de mercado: neutralidade *versus* intervencionismo. 2. O custo dos direitos. 3. O endividamento público e a corrupção como atos atentatórios à dignidade da pessoa humana e ao desenvolvimento. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O trabalho apresentado aborda o tema da neutralidade fiscal e da eficiência econômica, enquanto premissas de uma sociedade pautada pela busca da *Justiça* e da igualdade, ideais que devem ser conciliados na teoria sistemática do Direito.

Por conseguinte, busca-se enfatizar que o Estado fiscal abandonou o seu papel originariamente associado à opressão para dar ensejo à dignidade da pessoa humana, no sentido de que ao próprio Estado coube a tarefa do financiamento dos direitos, sem prejuízo da atuação da sociedade na autotutela desses.

Por outro lado, ao evidenciar as formas por meio das quais as normas de direitos humanos se relacionam com a tributação bem como com a destinação de recursos arrecadados, demonstra-se que a corrupção ao lado da ineficiência na aplicação daqueles estabelece uma tríade indissociável: normas tributárias, políticas públicas e desenvolvimento social, e que a ausência de efetivação dos direitos ditos sociais resulta em uma agressividade ao sistema tributário brasileiro.

Neste sentido, o trabalho proposto procura enfatizar, primeiramente, que, em um contexto de desenvolvimento das relações sociais, econômicas e jurídicas, o papel do Estado foi alterado em uma perspectiva global, paralelamente, afirmou-se a ele a função de agente regulador das relações econômicas, passando a deter a missão primordial de promover o desenvolvimento econômico, conciliando as forças de agentes econômicos e de proteção da estrutura social.

Por fim, dever-se-á concluir pela importância da intervenção estatal por meio da tributação com objetivos regulatórios, já que ao Estado coube a atribuição de estimular determinadas atividades econômicas, para que se busque a ordem proposta pela Constituição da República.

1. OS DESAFIOS DE UMA ECONOMIA DE MERCADO: NEUTRALIDADE *VERSUS* INTERVENCIONISMO

A evolução do pensamento jurídico-tributário entendido, sobretudo, no âmbito de sua evolução histórica, demonstra inicialmente um processo de legitimação na busca de recursos privados para o financiamento das demandas governamentais, bem como de resistência fiscal a novos tributos e à carga fiscal que solapa o desenvolvimento das nações ou mesmo daqueles

tributos que não se traduziam em um instrumento de desenvolvimento e de promoção das liberdades individuais.

Afinal, tributos são meros comandos exigíveis pelos Estados-governos como tradução máxima do *jus imperii*? Há um questionamento sobre a tensão existente no poder-dever de tributar enquanto uma imposição ao homem livre, despedido de voluntariedade, uma vez que lhe exigido coercitivamente. Como se vê, em um primeiro momento, não pareceria crível que através dos tributos se pudesse compatibilizar a sua coercitividade com o direito fundamental à liberdade ou mesmo à propriedade, tendo em vista a retirada compulsória de determinada quantia de contribuintes para o financiamento dos Estados.

A ideia de *Justiça*, entretanto, aparece como um conceito fundamental para a correta adequação entre essas duas vertentes: coercitividade/liberdade. Não é fácil, entretanto, a tarefa de sua conceituação. KELSEN¹ foi cético quanto à tentativa de desvelar um único conceito de Justiça ou única moral válida e concluiu afirmando que Justiça é um ideal irracional.

As modernas teorias da Justiça, por sua vez, tentam explicá-la resgatando-a como sinônimo de *virtude* em ARISTÓTELES e SÃO TOMÁS DE AQUINO, de *medida racional*, como em KANT, ou de *distribuição de utilidades*, a partir de BENTHAM².

Enquanto ARISTÓTELES explica a Justiça em seu viés ético, de modo que o caráter do indivíduo passa a ser entendido não como uma qualidade da ação do homem, mas como um modo de ser do homem sério, KANT pensa a realização da Justiça como a concretização da razão prática.

O *utilitarismo* – doutrina de filosofia moral usada em especial para contrapor-se à teoria dos direitos naturais – mais tarde fincou bases na teoria econômica como ferramenta de análise do comportamento dos agentes econômicos racionais que tomam suas decisões baseados na vantagem ou desvantagem de determinada conduta. Eis que de acordo com essa

¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

² CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 41-49.

corrente, analisando o mercado e suas imperfeições, tem-se que as ações humanas são dirigidas para a produção da maior quantidade possível de felicidade. Assim, para BENTHAM³, os direitos devem existir conectados com a sua função, benefício ou consequência social, e se traduzirão em uma maximização das utilidades individuais resultantes da equação: felicidades menos privações.

Como se vê, a teoria da Justiça refere-se à busca de soluções para a satisfação das necessidades ou interesses de uma gama de pessoas diferentes e que muitas vezes se opõem e não podem ser totalmente satisfeitas. Nesta seara, a teoria econômica preocupa-se com distribuição de recursos escassos e sobre o modo ótimo de distribuição de riquezas. A teoria da Justiça fiscal, por sua vez, parece ser a resposta para esses dois questionamentos, pois vem restabelecer a correta relação entre os cidadãos e a esfera pública.

A Justiça fiscal⁴, noção estruturante do Direito Tributário, entretanto, somente será corretamente aplicada, se ao considerarmos uma atividade econômica, levarmos em conta outro princípio inarredável que é a neutralidade fiscal. Esta, por sua vez, baseia-se em uma dúplici dimensão, no entender de LIMA⁵: em um dever negativo de não intervenção na concorrência através da tributação e, de outro lado, o dever positivo de o Estado atuar através da tributação para garantir ou reduzir as desigualdades de condições de concorrência, que provocam desequilíbrio no mercado.

Veja-se que o princípio da neutralidade fiscal teve sua origem no subsistema da economia liberal e na ideia clássica de não intervenção do Estado nos movimentos de

³ *Ibidem.*, *op. cit.*

⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Gomes. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

⁵ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. 2005. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2005. *apud*. STIVAL, Juliane. A exegese do princípio de neutralidade fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária, na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal. *Âmbito Jurídico*. Rio Grande do Sul, XIV, n. 91, ago. 2011. Disponível em <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10020&revista_caderno=26>. Acesso em: 12 nov 2013.

mercado, de sorte a analisar as implicações do tributo sobre a conduta dos agentes econômicos.

Assim, estando reconhecido o dever de ação do Estado, resta ao mesmo o desafio de legitimamente definir quais os critérios de tributação a ser adotados como ferramenta de aplicação da neutralidade tributária no sentido da promoção da Justiça fiscal e da livre concorrência⁶. Nesse diapasão, CALIENDO⁷, através de uma interpretação sistemática, conclui que o princípio da neutralidade fiscal estabelece um valor, um fim, o qual visa diminuir os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, prevendo um *sistema tributário ótimo*, no qual se realize eficientemente as funções de financiamento das políticas públicas com a correspondente promoção dos direitos fundamentais, evitando-se ao máximo as interferências nas decisões econômicas.

Necessário frisar que o conceito de Justiça fiscal só toma sentido se analisado em um contexto para além do Estado mínimo, assim entendido como aquele em que o Estado cobra impostos apenas para financiar o núcleo de bens públicos, que nenhum ente privado pode produzir tais como a defesa, a Justiça e a administração, nas palavras de SANCHES⁸:

Neste tipo de sociedade, a Justiça fiscal é, deste modo, um conceito com um significado unívoco e uma questão ainda com pouca importância, dado o limitado peso da carga fiscal. (...) Esta sedutora simplicidade acaba quando o Estado começa a produzir bens – bens divisíveis e com usos emulativos – que também poderiam ser produzidos pelo próprio mercado (a saúde, a educação...). Como a sociedade vai distribuir gratuitamente, ou pelo menos vendê-los por um preço abaixo do custo de produção, a distribuição de rendimentos – o processo social de redistribuição de riqueza – vai ser afetada. Por exemplo, se alguém usa gratuitamente o serviço nacional de saúde, o Estado está a atribuir-lhe um rendimento em espécie que terá que sair da esfera patrimonial de outros contribuintes – há uma transferência de riqueza; se alguém recebe um subsídio de invalidez, este montante é suportado por alguém – há uma transferência de riqueza.

⁶ PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 153, jun. 2008. *apud*. STIVAL, Juliane. *op. cit.*

⁷ “A relação tributária possui uma estrutura normativa clara, e, por outro lado, possui um sentido original à realização da cidadania. As obrigações tributárias deverão ser entendidas como normas jurídicas possuidoras de homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Mas não se preencherá a estrutura semântica de forma livre. Dentro da composição normativa, se verificará, dentre as diversas possibilidades de proposições prescritas, qual a que mais se aproxima da ética material, da Justiça fiscal.” (CALIENDO, Paulo. *op. cit.*, p. 99-130).

⁸ SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça Fiscal*. Com colaboração de João Taborda da Gama. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 14.

Não sem razão BUCHANAN⁹ percebeu que há um paradoxo fundamental no Estado democrático que consiste na existência de uma contradição na crescente demanda pela distribuição de recursos e uma capacidade limitada da arrecadação fiscal e financiamento do Estado. Eis o grande dilema das sociedades atuais: a procura de regras materiais de *Justiça*, e não apenas de um tratamento formal equânime (igualdade formal), e a busca da *neutralidade fiscal* e da *eficiência econômica*.

É, portanto, com o Estado de Direito, caracterizado pela afirmação da liberdade individual e da limitação do poder do Estado, que a tributação passa a ser entendida como forma de financiamento das políticas públicas, mas sob o *neconstitucionalismo* será percebida ainda como uma forma de financiamento dos direitos fundamentais.

2. O CUSTO DOS DIREITOS

Sem dúvida, a extensão do ônus fiscal a todos os indivíduos é uma conquista da República, consectário lógico do princípio da igualdade. O assim dimensionado tributo é mais do que um ato de servidão é uma contribuição do particular à manutenção da esfera pública de liberdade sem a qual não existirá cidadania.

Nas palavras de CALIENDO¹⁰:

Com o surgimento do Estado Democrático de direito, consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada através de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais, induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas. Desse modo, tem-se pensado no uso de tributos como forma de proteção do meio ambiente, de estímulo à família, de incentivo à cultura, entre outros.

Coube a John Rawls sistematizar este entendimento ao afirmar que uma das tarefas da política é a consagração da Justiça material, ou seja, de uma repartição igualitária de bens e utilidades públicas. Podemos afirmar, portanto, que a história da tributação se constitui em um movimento que se dirige da suserania e vassalagem à cidadania e autonomia do indivíduo. Esse movimento possui uma orientação racional pelo aperfeiçoamento das formas de tributação, mas também de luta contra a opressão.

⁹ CALIENDO, Paulo. *op. cit.*, p. 154.

¹⁰ *Ibidem.*, p. 83-84.

Pode-se concluir, sobretudo, que a teoria sistemática do direito encontra sua base na teoria da Justiça fiscal e que por meio dessa irá orientar-se. O pensamento sistemático compreenderá a Constituição como norma jurídica mais importante no sistema jurídico com seus princípios, regras e valores e entenderá a tributação como um dever fundamental. A Constituição, desta forma, possui um caráter dúplice: (i) carta de direitos, enquanto limitadora do poder de tributar; e (ii) carta de competências, pois fixa as normas de atribuição de competências entre os entes. Nesta última reside a “potestade” tributária que é a faculdade que tem o Estado de, unilateralmente, criar tributos, cujo pagamento será exigido das pessoas submetidas a sua competência tributária. Para o pensamento sistemático, portanto, o poder de tributar configura a concretização de um valor e a contribuição como forma de manutenção da esfera pública da liberdade e da igualdade.

Sob esse prisma TORRES¹¹ asseverou:

O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais. O tributarista e constitucionalista alemão G. Wacke diz que é uma revolução no Direito Tributário (revolution in Steuerrecht) a vinculação das imposições aos direitos fundamentais, anotando que há mais Direito Tributário na Constituição de Bonn do que aparece no cap. X, dedicado à ordem financeira.

Prossegue o jurista afirmando que o “fundamento da imunidade tributária é a liberdade individual, entendida em sua dimensão absoluta”¹² e conclui sustentando que “os direitos econômicos e sociais, entretanto, que se colocam fora do âmbito dos direitos humanos, não instauram nem limitam o poder de tributar”¹³.

O pensamento sistemático encontra suas bases no financiamento público dos direitos fundamentais e têm como principais pensadores na atualidade KLAUS TIPKE (Alemanha), JOSÉ CASALTA NABAIS (Portugal), THOMAS NAGEL (EUA) e RICARDO LOBO

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 13.

¹² *Ibidem.*, p. 47.

¹³ *Ibidem.*, p. 21.

TORRES (Brasil). De acordo com esta concepção, o sistema tributário deve estar voltado à realização tanto da Justiça fiscal quanto da segurança jurídica, em consonância, ambos, com a neutralidade fiscal e a eficiência econômica.

TIPKE concebe o tributo como instrumento de realização do Estado de Direito em uma concepção material do Direito Tributário. Já para NAGEL e MURPHY¹⁴ de forma contundente:

Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de Justiça econômica ou distributiva.

Se para TORRES o tributo é um dever fundamental estabelecido pela Constituição, NABAIS também analisa o tributo como instrumento de financiamento dos direitos fundamentais: todos os direitos têm custos públicos e, portanto, a tributação é uma forma democrática de financiamento dos mesmos. Assevera que mesmo os clássicos direitos e liberdades também exigem investimentos públicos. O autor, aliás, traça uma distinção entre o Estado fiscal e Estado patrimonial¹⁵, no sentido de que:

O Estado fiscal é aquele que pretende realizar os direitos fundamentais clássicos e sociais, enquanto que o Estado patrimonial pretende realizar os interesses egoísticos e privados da classe dominante. O Estado fiscal se assenta principalmente na ideia de uma cidadania fiscal, ou seja, uma cidadania em que todos os membros da sociedade contribuem para suportar os encargos públicos e financiar o custo dos direitos na medida de sua capacidade contributiva.

Em “Reflexões sobre quem paga a conta do Estado social”¹⁶, NABAIS deixa assentado que os custos do Estado (custos financeiros) implicam, necessariamente, na existência de um Estado fiscal e, conseqüentemente, no *dever fundamental de pagar impostos* pelos cidadãos. Assim é que os direitos não sendo autorrealizáveis e não podendo ser

¹⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *op. cit.*, p. 5.

¹⁵ CALIENDO, Paulo. *op. cit.*, p. 82.

¹⁶ NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Revista Ciência e Técnica Fiscal*. Coimbra: Centro de Estudos Fiscais, n. 421, p. 1-29.

realizados em um Estado falido implicam, impreterivelmente, na *cooperação social* e na *responsabilidade individual*.

3. O ENDIVIDAMENTO PÚBLICO E A CORRUPÇÃO COMO ATOS ATENTÓRIOS À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E AO DESENVOLVIMENTO

Analisando o Direito Constitucional brasileiro, podemos afirmar que a Constituição brasileira é a fonte de direitos subjetivos, endereçada aos indivíduos que podem, inclusive, exigir do Estado esses direitos em juízo.

Um contraponto aqui é encontrado na alegação da *reserva do possível* invocada em decisões judiciais e administrativas¹⁷ que, em última análise, constituem um amargo remédio jurídico diante do descumprimento de uma ordem judicial tomando-se em conta o quadro de receitas vultosas e mal geridas, sem falar no desperdício gerado pela corrupção.

Toda a ação do Estado que pretenda tornar efetivas políticas públicas eficazes tanto na prestação de serviços públicos quanto na qualidade da assistência social requerem uma série de atos que engendram, por sua vez, a aplicação de normas de Direito Público de que são exemplos: a Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁸, a Lei Eleitoral, a Lei de Licitações, bem como a Lei de Improbidade Administrativa, que devem ser interpretadas, *systematicamente*, à luz da Constituição e não poderão se afastar da ética na política e da responsabilidade da gestão das finanças públicas.

¹⁷ Em ações judiciais concernentes, por exemplo, ao fornecimento gratuito de medicamentos a serem prestados pelo Estado, teses jurídicas se formam para compatibilizar o dogma do “mínimo existencial” e da “reserva do possível” (*vorbehalt des möglichen*) face à alegação da escassez de recursos que conduza a necessidade de serem feitas escolhas alocativas – critérios de justiça distributiva – o que comumente se reconheceu como “escolhas trágicas”. Não se trata, porém, de mera questão financeiro-orçamentária. Quando direitos de caráter social assumem feições de normas programáticas e dependem, por conseguinte, de políticas públicas para tornarem-se exigíveis, será possível a intervenção do judiciário ante a omissão estatal. A esse respeito ementa da decisão proferida na ADPF – MC 45/DF, relator Min. Celso de Mello, DJ 29.4.2004.

¹⁸ A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o Poder Executivo, no prazo de 30 dias após a publicação da lei orçamentária, estabeleça a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolsos, vedando que recursos vinculados à finalidade específica sejam utilizados para outros propósitos (LRF, art. 8º).

Esses mecanismos legais de controle visam coibir ou evitar a corrupção que “solapa a legitimidade das instituições públicas, atenta contra sociedade, à ordem moral e a justiça”¹⁹. Entretanto, para além dos instrumentos legais disponíveis, o que se vê hoje nas instituições brasileiras denota que as causas da corrupção²⁰ têm vertentes variáveis, mas são facilmente identificáveis quando o governo cria dificuldades para a obtenção de documentos ou autorizações, no rigor fiscal excessivo materializado nas inúmeras obrigações acessórias e principais impostas, na ausência de controle democrático das instituições, nas restrições à imprensa, nos subsídios governamentais que levem à renda improdutiva, no controle de preços e no baixo salário de determinadas categorias profissionais.

Quando a propina se instala de forma endêmica, onde 20% do capital empregado em obras irão para agentes que corrompem o sistema e muitas vezes superfaturam valores ou serviços propostos comercialmente, faltarão recursos para a saúde, educação, justiça, defesa externa, segurança pública, transporte, entre outros. Por outro lado, a corrupção²¹ pode também decorrer de renúncias fiscais que visem atender precipuamente a interesses privados, causando prejuízos ao erário.

Não por outra razão, o inchaço da máquina pública com cargos públicos que visam tão somente à satisfação mezinha de interesses políticos revela um dos lados mais odiosos de

¹⁹ Convenção Interamericana contra a Corrupção em Caracas, internalizada por meio do Decreto Legislativo n. 152, aprovado pelo Brasil em 25 de junho de 2002, e promulgada pelo Decreto n. 4.410/2002.

²⁰ Com a entrada em vigor da Lei 12.846 no início de 2014, o que se pretende é uma mudança no arcabouço legal para o combate à corrupção. A sua grande novidade reside no conceito de responsabilidade objetiva, ressaltando que as companhias não mais poderão alegar desconhecimento do que acontece entre seus representantes e os órgãos estatais. Ademais, se envolvidas em pagamento de propina poderão ser impedidas de receber incentivos fiscais, além de subsídios e financiamentos de instituições públicas pelo prazo de até cinco anos, sem prejuízo de multas que podem chegar a 60 milhões de reais ou a 20% do faturamento do ano anterior ao da instauração do processo. Deverão ainda devolver integralmente o prejuízo causado aos cofres públicos.

²¹ Matéria veiculada pela revista Exame (MANECHINI, Guilherme. Edição 1054, Ano 47, n. 22 de 27/11/2013, p. 151) afirma que, de acordo com o ranking de corrupção da ONG Transparência Internacional, o Brasil está na 69ª posição, atrás de países como Botsuana e Ruanda. Pelos cálculos da FIESP, o custo da corrupção pode chegar a 2,3% do PIB brasileiro – mais de 100 bilhões de reais por ano. Ressalta que “dentro das empresas, os departamentos considerados mais vulneráveis são os que têm relacionamento direto como poder público. Como bem exemplifica o escândalo envolvendo auditores fiscais na prefeitura de São Paulo na gestão de Gilberto Kassab, o perigo está nos setores responsáveis pelo planejamento tributário. As áreas que cuidam de licitações e licenças também são altamente problemáticas”.

desvio de finalidade ao lado de licitações fraudulentas que são o ocaso dos Municípios brasileiros.

Necessário frisar que o debate vai além da preocupação em como reduzir o desvio de recursos e da adequação entre receitas e despesas, pois é evidente que além do “saber gastar” e da escassez de recursos, a tributação e a questão orçamentária jamais se desvinculam de seu conteúdo político que leve em conta a forma como a sociedade se organiza e a correlação de forças existentes. Não sem outra razão, o Brasil espera a implantação de objetivos constitucionais e continua sonhando com menos desigualdade, com solidariedade e o desenvolvimento.

O desenvolvimento se apresenta como objetivo fundamental do Brasil (art. 3º, II, da CRFB/88) e deve sempre inspirar de modo incondicional a elaboração e a implantação de políticas públicas. Para Celso Furtado: “o desenvolvimento, ademais de ser o fenômeno de aumento do fator trabalho que interessa ao economista, é um processo de adaptação das estruturas sociais a um horizonte de expansão de possibilidades abertas ao homem”²². Nesse sentido, alertava sobre a necessidade da elaboração de um *projeto nacional de autotransformação* que envolva dimensões econômicas e culturais que garantam o desenvolvimento. Dessa sorte, o ponto de partida não seriam os indicadores econômicos ou de mercado, mas “o horizonte de aspirações da coletividade em questão”.²³

O modo pelo qual o Estado utiliza os recursos financeiros disponíveis tem demonstrado que o endividamento público²⁴ é um dos principais entraves ao pleno desenvolvimento do país, vez que expressivos valores são contingenciados pelo Poder Público

²² FURTADO, Celso. *Um projeto para o Brasil*. Rio de Janeiro: Saga, 1968, p. 18.

²³ SABBAG, César. *Orçamento e Desenvolvimento*. Recurso público e dignidade humana: o desafio das políticas desenvolvimentistas. São Paulo: Millennium Editora, 2006, p. 235.

²⁴ A DRU (Desvinculação de Recursos da União) permite que 20% das receitas de contribuições sociais, salvo as previdenciárias, sejam desvinculadas e repassadas para o orçamento fiscal para serem destinadas a despesas como o serviço da dívida. Do montante desses recursos, entre 2007 e 2010 a DRU desvinculou R\$ 195,3 bilhões de reais, segundo dados do Senado Federal. No início de 2011, o governo anunciou um contingenciamento no orçamento de R\$ 50 bilhões de reais. O objetivo era de cumprir a meta de superávit primário. SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.12.senado.gov.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>>. Acesso em: 20 dez 2013.

à custa de enorme carga tributária com o conseqüente enxugamento global de despesas e investimentos: economiza-se para pagar juros das dívidas interna e externa, e como conseqüência há a escassez de recursos para o aprimoramento dos serviços públicos já existentes ou mesmo a falta de investimentos em setores prioritários.

O sacrifício que se coloca ante a economia de recursos para o pagamento de juros gera o que se chama de “custo de oportunidade”²⁵ tornando a realização do *superávit primário*²⁶ um grave problema com feições diversas: traduz-se em uma política que não se preocupa com o comprometimento das receitas de tal sorte que a priorização dos credores gera uma “espécie de contingência do subdesenvolvimento brasileiro”²⁷.

Assim é que o *desenvolvimento integral* constitui fator primordial a ser buscado como fonte de máxima cidadania que represente a garantia de respeito aos direitos de terceira geração. Cidadania esta que deverá estar aliada a evolução socioeconômica, à supressão da miséria, a retomada do pleno emprego, além do clássico ideal “igualdade, liberdade e fraternidade”.

A ideia é priorizar os mais necessitados incorporando solidariedade ao crescimento econômico. Neste sentido, a solidariedade social representa um *princípio-fim humano-comunitário* “para o qual tendem todos os direitos humanos especificamente, assim como todo o Direito e os direitos genericamente, em sua crescente, constante e incessante humanização em contínua geração”²⁸.

O que se percebe de mais notável na condução de políticas públicas adotadas no Brasil nos últimos anos é que está e sempre esteve atrelada a políticas econômicas que priorizam o desenvolvimento econômico e a estabilidade da moeda em detrimento de um modelo

²⁵ Expressão econômica referente ao que se deixa de gozar e o que isso representa em termos de valores concretos, quando há uma opção política em determinada direção. Trata-se do quanto se deixou de ganhar por decidir-se de certa maneira.

²⁶ O superávit primário das contas públicas corresponde à diferença positiva entre as receitas e despesas totais do Estado, excluindo-se o montante destinado ao pagamento de juros em determinado período.

²⁷ SABBAG, César. *op. cit.*, p. 99.

²⁸ BARROS, Sérgio Resende de. *Direitos humanos: paradoxo da civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 457.

sustentável de desenvolvimento representado por uma debilidade inquestionável em relação aos investimentos em infraestrutura e carência de um projeto próprio de desenvolvimento.²⁹

Neste sentido, como observa SABBAG³⁰:

A modernização brasileira possui uma face sombria.

Pobreza, concentração de renda, desemprego e déficit habitacional constituem algumas evidências da má-formação do “desenvolvimento” brasileiro.

Nem o milagre econômico dos anos 70, nem a época dos planos heterodoxos, tampouco aos anos do Plano Real podem ser lembrados por grandes êxitos na área social.

Ao contrário, a história recente do país, permeada de dificuldades e sacrifícios impostos à população mais carente, ilustra bem os avanços tímidos das políticas econômicas nesta área: o Brasil continua sendo um país profundamente desigual.

Os resultados na geração e distribuição de renda, emprego e qualidade de vida nos grandes centros não são nada animadores e parecem confirmar que o país, em certa medida, optou por um “subdesenvolvimento industrializado”, agravado por alguns efeitos perversos da globalização.

Para vergonha nacional, milhões de brasileiros permanecem abaixo da linha da pobreza, desempregados, sem acesso ao sistema de saúde, à educação de qualidade, à previdência e assistência social.

As políticas públicas seguem prestigiando este ou aquele segmento econômico e não estão preocupadas com a alteração das estruturas de exclusão social.

Na atualidade, programas sociais de relevo, projetos que dignificam a condição humana e valorizam a cidadania custam a sair do papel e são relegados ao segundo plano das políticas econômicas.

Equilibradas as contas do governo, ninguém mais se lembra de acusar o déficit público pelas mazelas nacionais: o que importa agora é a máxima geração de superávit primário – a economia para o pagamento de juros.

Conclui o autor afirmando que:

muito além do crescimento econômico, desenvolvimento significa melhoria das condições de vida e expansão da dignidade do homem. Sob quaisquer circunstâncias, desigualdade, pobreza e exclusão são sintomas do atraso, em que pesem os ares de modernidade. Ao incorporar o sistema de planejamento, o orçamento deve definir a política econômica, e não o contrário.³¹

CONCLUSÃO

O conceito tradicional de tributo como expressão de soberania fiscal perde sua importância com o aperfeiçoamento das liberdades individuais assumindo, no Estado de

²⁹ Não há como negar-se a força de um pensamento único nas políticas econômicas que rompeu barreiras ideológicas e perpetuou o *status a quo*. Assim é que: “na atualidade, a administração Lula não apenas segue, mas aprofunda, a estratégia monetarista da era FHC, frustrando expectativas para mudanças de rumos no desenvolvimento do país” [SABBAG, César. *op. cit.*, p. 236.]. A face do modelo realizado por sua sucessora não é diferente.

³⁰ *Ibidem.*, p. 227-228.

³¹ *Ibidem.*, p. 264.

Direito, a concepção de uma relação jurídica pautada por uma pluralidade de valores sociais que, por vezes, são conflitantes entre si.

Eis o dilema: a procura de regras materiais de Justiça e não apenas um tratamento formalmente equânime (igualdade formal), e a busca da neutralidade fiscal associada à eficiência econômica. Estas variáveis, como ficou demonstrado, devem ser conciliadas na Teoria Sistemática do Direito e que, diga-se, mostra-se essencial ao financiamento dos Direitos Fundamentais. Por conseguinte, reconhece-se hoje ao Estado fiscal – historicamente associado à opressão – a qualidade de meio adequado à realização da dignidade da pessoa humana, sem prejuízo do *status* participativo do indivíduo-cidadão.

Fica claro, entretanto, que um modelo de desenvolvimento traduzido na simples realização do superávit primário ou no aumento da renda *per capita*, que não leve em conta uma transformação estrutural abrangente, certamente não fará a tão almejada realização de direitos de terceira geração, dotados que são de humanismo e universalidade, enquanto valores destinados à proteção do gênero humano.

Por outro lado, o contingenciamento de recursos a serviço da dívida, a debilidade de investimentos e o desvio de recursos auferidos associados a uma pesada tributação – essencial ao pleno desenvolvimento econômico e social (razão e foco da melhoria da qualidade de vida dos indivíduos, destinatários que são das políticas públicas) – se traduzem numa violação sistemática à Constituição em relação aos direitos sociais e nos levam a concluir pela agressividade do sistema tributário nacional.

REFERÊNCIAS

BARROS, Sérgio Resende de. *Direitos humanos: paradoxo da civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- FURTADO, Celso. *Um projeto para o Brasil*. Rio de Janeiro: Saga, 1968.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. 2005. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2005. *apud*. STIVAL, Juliane. A exegese do princípio de neutralidade fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária, na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal. *Âmbito Jurídico*. Rio Grande do Sul, XIV, n. 91, ago. 2011. Disponível em <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10020&revista_caderno=26>. Acesso em: 12 nov 2013.
- MANECHINI, Guilherme. *Revista Exame*. Edição 1054, Ano 47, n. 22 de 27/11/2013.
- MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Revista Ciência e Técnica Fiscal*. Coimbra: Centro de Estudos Fiscais, n. 421, p. 1-29.
- PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 153, jun. 2008. *apud*. STIVAL, Juliane. A exegese do princípio de neutralidade fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária, na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal. *Âmbito Jurídico*. Rio Grande do Sul, XIV, n. 91, ago. 2011. Disponível em <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10020&revista_caderno=26>. Acesso em: 12 nov 2013.
- SABBAG, César. *Orçamento e Desenvolvimento*. Recurso público e dignidade humana: o desafio das políticas desenvolvimentistas. São Paulo: Millennium Editora, 2006.
- SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça Fiscal*. Com colaboração de João Taborda da Gama. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.12.senado.gov.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>>. Acesso em: 20 dez 2013.
- TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Gomes. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.