

ISSN 2236-0859

DIREITO & DESENVOLVIMENTO

REVISTA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O CUSTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E A FONTE
DE CUSTEIO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS
PÚBLICAS NO BRASIL

HEVERTON LOPES REZENDE
MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO

VOLUME 12 | NÚMERO 1 | JAN/JUN 2021

O CUSTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E A FONTE DE CUSTEIO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL

THE COST OF FUNDAMENTAL RIGHTS AND THE SOURCE OF FUNDING FOR THE IMPLEMENTATION OF PUBLIC POLICIES IN BRAZIL

Recebido: 08/03/2021
Aprovado: 22/05/2021

Heverton Lopes Rezende¹
Maria de Fátima Ribeiro²

RESUMO:

A dignidade da pessoa humana consagra a ideia de proteção homogênea aos seres humanos, mormente em relação ao “mínimo existencial”, ou seja, as condições básicas para uma vida digna. Esse seria o limite mínimo da tributação: uma espécie de barreira que não deve ser violada pelo Estado, pois representa literalmente a salvaguarda das condições mínimas para sobrevivência. Outrossim, é certo que todos os direitos tem um custo, o qual é sustentado pelo Poder Público. Para tanto, o objetivo geral deste artigo é estabelecer uma relação entre o dever de pagar o tributo e à fonte de custeio para a implementação de políticas públicas no Brasil. Através do método dedutivo, pesquisa descritiva e bibliográfica foi constatado que o contribuinte tem o dever fundamental de pagar os tributos devidos, pois eles estão diretamente relacionados com a contraprestação do Estado na implementação de serviços públicos e atendimento aos objetivos fundamentais da república, representando a principal fonte de custeio. Entretanto, a tributação não deve ser extremamente onerosa dentro de determinada realidade social, sob pena de ter um efeito confiscatório. Por fim, foram apresentadas duas medidas adotadas pelo Governo durante a pandemia da Covid-19 como medidas de implementação da justiça social e recuperação da economia, a saber: o regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional e a ajuda financeira aos Estados e Municípios.

Palavras-chave: Tributação. Direitos fundamentais. Justiça social.

ABSTRACT:

The dignity of the human person enshrines the idea of homogeneous protection for human beings, especially in relation to the “existential minimum”, that is, the basic conditions for a dignified life. This would be the minimum limit on taxation: a kind of barrier that should not be violated by the

¹ Doutorando em Ciências Jurídicas e Mestre em Direito. Analista Judiciário do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. Email: heverton_rezende@yahoo.com.br

² Possui graduação em Direito pela Universidade Estadual de Londrina, Mestrado em Ciências Jurídicas Empresarias pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Doutorado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Pós Doutorado em Direito Fiscal/Tributário na Universidade de Lisboa. Curso complementar créditos de Doutorado na Sapienza Università di Roma Facoltà di Economia e Commercio e Facoltà di Giurisprudenza em Roma - Itália. É professora Titular do PROGRAMA DE MESTRADO E DOUTORADO EM DIREITO e do CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO da Universidade de Marília - UNIMAR, Cidade de Marília, Estado de São Paulo - Brasil desde 2002. Integra a Diretoria do Instituto de Direito Tributário de Londrina. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-Londrina. Ensina em diversos cursos de Especialização. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, atuando principalmente nos seguintes temas: Direito Tributário, tributação e desenvolvimento econômico e social, políticas públicas, princípios constitucionais e soberania, extrafiscalidade, direito constitucional e internacional econômico. Email: professoramariadefatimaribeiro@gmail.com

State, as it literally represents the safeguarding of minimum conditions for survival. Furthermore, it is certain that all rights have a cost, which is sustained by the Government. To this end, the general objective of this paper is to establish a relationship between the duty to pay the tax and the source of funding for public policies in Brazil. Through the deductive method, descriptive and bibliographic research it was found that the taxpayer has a fundamental duty to pay the taxes due, as they are directly related to the State's consideration in the implementation of public services and meeting the fundamental objectives of the republic, representing the main source of funding. However, taxation should not be extremely expensive within a given social reality, otherwise it will have a confiscatory effect. Finally, two measures adopted by the Government during the Covid-19 pandemic were presented as measures to implement social justice and recover the economy, namely: the extraordinary fiscal, financial and contracting regime to deal with national public calamity and aid financial assistance to States and Municipalities.

Keywords: Taxation. Fundamental rights. Social justice.

INTRODUÇÃO

Como se sabe, numa sociedade justa os direitos fundamentais devem ser assegurados a todos os indivíduos, não sendo permitida sua limitação, exceto se houver previsão legal nesse sentido.

A proteção aos direitos fundamentais inclui o direito a uma tributação equânime, que respeite o mínimo existencial e não tenha natureza confiscatória, conforme observância ao Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva.

Nesse contexto, no presente artigo será demonstrado que todos os direitos têm um custo, o qual é suportado pelo Estado ao implementar políticas públicas para assegurá-los, materializando-se na busca por uma efetiva justiça social, perseguindo-se os objetivos fundamentais descritos no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Para tanto, através do método dedutivo, pesquisa descritiva e bibliográfica, pretende-se responder ao seguinte questionamento: Considerando que o Estado necessita de recursos financeiros para promover políticas públicas, como a tributação pode contribuir para o custeio dessas políticas, respeitando-se a dignidade da pessoa humana e a justiça social?

Trata-se de uma abordagem inovadora, cujo objetivo geral é estabelecer uma relação entre o dever fundamental de pagar o tributo e à fonte de custeio de políticas públicas na República Federativa do Brasil.

Como objetivos específicos, propõe-se: a) identificar a relação entre a tributação e a dignidade da pessoa humana; b) discorrer sobre a fonte de custeio das políticas públicas no Brasil, e mencionar algumas medidas adotadas em tempos de pandemia.

Justifica-se a presente pesquisa, tendo em vista que temas relacionados a tributação, reforma tributária, justiça social são cada vez mais relevantes nos dias atuais, além disso a abordagem pretendida contemplará exemplos de políticas públicas adotadas durante a pandemia da Covid-19 no auxílio emergencial aos Estados e Municípios.

1 A TRIBUTAÇÃO E A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

É certo que os Direitos Humanos são um conjunto de direitos essenciais e indispensáveis à vida digna; entretanto não existe um rol previamente delimitado desse

conjunto de direitos, pois as necessidades humanas são mutáveis em determinado contexto histórico, onde novas demandas podem surgir (RAMOS, 2018, p. 28), como o que ocorreu com o advento da pós-modernidade (BERGAMASCHI; BOTH, 2017 p. 31-32).

Nesse sentido, à luz da obra de Immanuel Kant, Valle e Aveiro (2007, p.77) afirmam:

A visão kantiana de que o ser humano não deve ser objeto, mas sim um fim em si mesmo, representou e representa uma visão cujos reflexos podem ser vistos atualmente. Realmente, nessa perspectiva, a atuação intersubjetiva sempre deve se pautar pela valorização do ser humano em quanto um fim em si, ou, em outras palavras, com a devida realização da dignidade da pessoa humana.

Em sentido semelhante, Ramos (2018, p. 84) assevera que a dignidade é um atributo inerente a condição humana de determinado indivíduo, de forma que não importam outras condições, sejam elas a nacionalidade, orientação sexual, visão política, entre outros.

Nesse sentido, devido sua importância, a Constituição Federal de 1988 estabelece a dignidade da pessoa humana como um Princípio, mas também é tratada como um fundamento da República Federativa do Brasil, com espaço reservado em seu art. 1º, inciso III.

Para Caliendo (2019, p. 237) a proteção a dignidade da pessoa humana inicia com mecanismos de proteção contrários a ação do Estado, de forma que apenas as restrições autorizadas expressamente em lei serão admitidas, desde que não haja ofensa a cláusulas pétreas.

Esse Princípio consagra a ideia de proteção homogênea aos seres humanos, considerando seu mínimo existencial; conforme Valle e Aveiro (2007, p. 79) o mínimo existencial seria derivado do constitucionalismo social, o qual compreende as condições básicas para uma vida digna.

Nessa perspectiva de mínimo existencial, essa proteção envolve a implementação de serviços públicos, por meio dos quais são concretizados diversos direitos sociais esculpidos no texto constitucional (BARCAROLLO, 2013). Assim também afirmam Valle e Aveiro (2007, p. 112), no sentido de que a proteção ao mínimo existencial também deve ser feita mediante prestação material do Estado em benefício das pessoas menos favorecidas, possibilitando a elas uma condição de vida digna.

Sobre o tema afirma Caliendo:

A teoria da proteção do mínimo existencial (*Existenzminimum* ou *minimum vital*) é bastante controversa e encontra diversas formulações. A definição de mínimo existencial tem sido relacionada à noção de um núcleo essencial de um direito fundamental, ou seja, o conjunto mínimo de significações semânticas e normativas para a afirmação de determinado direito. Este núcleo mínimo de proteção indica o patamar inderrogável de proteção para que se possa asseverar a existência de um direito fundamental, sem a qual tal proteção pode ser considerada como violada. (CALIENDO, 2019, p. 222)

Para o mesmo autor, o mínimo existencial representa, portanto, uma cláusula de barreira a atuação do Estado no sentido de impedir a efetivação dos direitos fundamentais e seu conteúdo mínimo (CALIENDO, 2019, 222). Salienta ainda que a dignidade da pessoa humana contém um núcleo essencial de proteção do indivíduo para que seja considerado livre, de forma que qualquer norma que viole as limitações ao poder de tributar previstas no art. 150 da Constituição serão inconstitucionais (CALIENDO, 2019, 237).

Por sua vez Valle e Aveiro (2007, p. 114) esclarecem que a salvaguarda do mínimo existencial da incidência da tributação tem como primeiro destinatário o legislador, uma vez que este, verificando as especificidades do respectivo tributo deverá regulá-lo de modo a proteger aquele piso material. Por exemplo, cita-se o caso do imposto de renda, onde a proteção

ao mínimo existencial pode ser identificada com as deduções relacionadas à saúde, moradia, educação, entre outros.

Segundo os mesmos autores é possível conceber que o Poder Legislativo dimensiona o mínimo existencial em caráter genérico, e ao Poder Judiciário restará a prerrogativa de analisar fatos concretos para, com base na legislação adotar a medida mais adequada (VALLE; AVEIRO, 2007, p. 114).

Nesse sentido, veja-se a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - OAB. SANÇÃO. SUSPENSÃO. INTERDITO DO EXERCÍCIO PROFISSIONAL. INFRAÇÃO DISCIPLINAR. ANUIDADE OU CONTRIBUIÇÃO ANUAL. INADIMPLÊNCIA. NATUREZA JURÍDICA DE TRIBUTO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIA PROFISSIONAL. SANÇÃO POLÍTICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. LEI 8.906/1994. ESTATUTO DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. (...) 4. Há diversos outros meios alternativos judiciais e extrajudiciais para cobrança de dívida civil que não obstaculizam a percepção de verbas alimentares ou **atentam contra a inviolabilidade do mínimo existencial do devedor**. Por isso, infere-se ofensa ao devido processo legal substantivo e aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, haja vista a ausência de necessidade do ato estatal. 5. Fixação de Tese de julgamento para efeitos de repercussão geral: “É inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência de anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária.” 6. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com declaração de inconstitucionalidade dos arts. 34, XXIII, e 37, §2º, da Lei 8.906/1994. (**grifos nossos**) RE nº 647885, STF (2020)

Trata-se de recente julgado do STF que corrobora a teoria do mínimo existencial, a exemplo da que também pode ser observado em diversos julgados como: AI 598212 ED, ARE 745745 AgR, RE 581352 AgR, ARE 727864 AgR, RE 647885, demonstrando a tendência jurisprudencial da Suprema Corte.

Outrossim, a tributação também não deve ter o caráter confiscatório, ou seja, impactando extremamente sobre o bem e tornando inviável sua manutenção; a vedação ao confisco torna-se, portanto, o limite máximo do tributo (HACK, 2007, p. 25). Trata-se de um impeditivo que se aplica a demonstração de patrimônio do contribuinte, independente de sua condição financeira individualmente considerada.

Importante salientar que esses limites (vedação ao confisco e proteção do mínimo vital) são decorrentes do Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º da Constituição Federal), e inerentes a diversas ordens jurídicas modernas, os quais são justificados inclusive pelos direitos humanos internacionais (HACK, 2007 p. 20).

A capacidade contributiva, nas palavras de Hack (2007) seria ainda corolário do Princípio da Igualdade, mas não se trata de uma igualdade genérica, referindo-se exclusivamente ao impacto da tributação para cada contribuinte. Nesse sentido afirma Caliendo (2019, p. 238-239): “O princípio da isonomia busca realizar a justiça material da distribuição de encargos fiscais em uma sociedade democrática. É concretizado por meio do princípio da capacidade contributiva, da essencialidade e da equivalência”.

Nessa relação entre a isonomia e capacidade contributiva, salienta-se:

O princípio da capacidade contributiva é fundamental para a tributação sobre a renda e para a realização da justiça fiscal distributiva. Funda-se no raciocínio de quem tem mais deve pagar mais tributos e quem possui menos deve pagar menos tributos (CALIENDO, 2019 p. 238-239).

Em que pese tal afirmação, é interessante salientar que Buffon (2010, p. 566) argumenta que a capacidade contributiva pode ser mitigada para atendimento a extrafiscalidade; segundo o autor, isso só seria possível se os objetivos visados sejam constitucionalmente legitimados.

2 O DEVER DE PAGAR OS TRIBUTOS E OS CUSTOS DOS DIREITOS

Conforme Valle e Aveiro (2007), os autores Sunstein e Holmes, em sua obra “The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes”, argumentam que a implementação dos direitos assegurados no ordenamento jurídico, como oferta de acesso à justiça, ou nas políticas públicas direcionadas à saúde, educação, segurança pública, previdência, assistência social, entre outros, possuem um custo, os quais, são mantidos por meio da tributação.

Para Nabais (2015, p. 19-20) qualquer comunidade organizada, mormente uma comunidade no estado moderno, está ancorada em deveres fundamentais, que são justamente o que ele denomina de custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade.

Dessa forma existem, num estado democrático de direito, encontram-se três tipos de custos *lato sensu* que o suportam, os quais estão ligados a: a) própria existência e sobrevivência do estado, materializados no dever de defesa da pátria; b) funcionamento democrático do estado; c) custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados no dever de pagar impostos (NABAIS, 2015 p. 19-20). Sendo assim, *todos os direitos* têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. (NABAIS, 2015 p. 20-21).

Destarte, os aportes financeiros decorrentes da arrecadação de impostos e demais tributos é que custeiam a máquina pública, que por sua vez poderá cumprir seus objetivos e implementar Políticas Públicas, exercendo portanto atividade financeira na arrecadação, administração e nos desembolsos desses recursos. (DOMINGOS; CUNHA, 2013).

É certo que o Poder Público necessita dessas receitas decorrentes de tributos para conservação da máquina pública, mas também para garantir a proteção aos direitos fundamentais. A tributação tem um aspecto *dúplice*, pois ao tempo em que se consubstancia num poder do Estado para limitar a liberdade, direito fundamental prescrito no texto constitucional, também se trata de um dever fundamental do contribuinte, o qual é necessário a implementação de direitos fundamentais previstos na Constituição. (SILVA 2018, p. 43).

Valadão e Ziembowicz (2018, p. 553-554) salientam que o dever fundamental de pagar tributos decorre do texto constitucional, seja por meio do que foi previsto em relação ao Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 155), seja por meio das disposições relativas à ordem econômica. Note-se que o art. 173 dispõe sobre a exploração da atividade econômica pelo Estado apenas em situações específicas, o que deixa evidente a opção pela tributação como principal fonte de sustentação financeira do Estado.

A tributação é, portanto, o principal mecanismo para obtenção de riquezas produzidas pela sociedade, obviamente, não devendo conter abusos. Nessa perspectiva ela é de fundamental importância para que o Estado consiga desempenhar o seu papel servindo ao ser humano (VALLE; AVEIRO, 2007).

Veja-se o que afirmam Paes e Santos (2014, p. 98): “Neste sentido, deve-se concluir que a tributação é uma das principais maneiras de se efetivar a justiça social, já que os tributos devem ser utilizados para a concretização dos direitos necessários a sociedade.”

Em sentido semelhante afirmam Valadão e Ziembowicz (2018, p. 558-559):

O dever fundamental de pagar tributos possui enorme importância em um Estado Social e Democrático de Direito, que visa a garantir a todos uma existência digna, incluindo

direitos sociais, econômicos e culturais, os quais exigem recursos públicos, estando esses princípios inseridos na Constituição brasileira de 1988, deve-se daí extraídas as consequências jurídicas e econômicas para seu atingimento

O que se observa na argumentação dos autores é que existe um dever fundamental do contribuinte em pagar os tributos, e esse dever está relacionado com a responsabilidade do Estado em garantir, em contraprestação, diversos outros direitos, a fim de viabilizar uma sociedade mais justa.

Oportuno citar o que afirmam Zanoti e Ribeiro (2006, p.59-60) com espedeque na função social do tributo:

O tributo tem a função social de contribuir para com a ponderação das desigualdades sociais, de forma que os contribuintes recebam o retorno do Estado, em termos de serviços. Na verdade, os contribuintes cooperam com o sacrifício de parte de seu patrimônio, na medida de sua capacidade contributiva, para que o interesse coletivo seja prestigiado, buscando-se a instauração de um clima de paz, segurança e prosperidade, do qual todos são beneficiados, mesmo aqueles que nada contribuíram, por serem 'isentos', 'imunes' ou não deterem capacidade para tanto. Dessa forma, o tributo tem o condão de fazer prevalecer o interesse social sobre o interesse particular.

Como forma de justificar esse dever, em que pese o inciso I do art. 3º da Constituição, que consagra o objetivo fundamental de construir uma sociedade livre, justa e solidária, não estar inserto no capítulo reservado a regulamentação do Sistema Tributário Nacional, não há dúvidas de que o referido objetivo seja de observância obrigatória no ordenamento jurídico brasileiro (SILVA, 2018, p. 43).

O dever de pagar o tributo terá como corolário, portanto, o cumprimento desse objetivo constitucional; até mesmo porque o poder de tributar se justifica, mais do que uma fonte de geração de receitas, um instrumento de auxílio na construção de uma sociedade solidária, posto em favor o Estado, na condição de maior responsável pela proteção dos direitos individuais. Isso possibilita uma correção, ainda que minimamente, dos males ocasionados pelas desigualdades sociais (SILVA, 2018 p. 44-45).

Nesta seara afirma Buffon (2010), que o tributo é um dever do contribuinte, não podendo ser dispensado pelo Estado de forma injustificada, pois isso "quebra os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania, em sua contemporânea concepção, a qual passa pelo reconhecimento de que, além de direitos, têm-se deveres (BUFFON, 2010, p.563).

Interessante ainda destacar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece o dever do contribuinte para com o pagamento dos tributos, conforme pode ser observado no teor do julgamento da ADIn 1055 DF.

Veja-se trecho do voto do relator:

É cediço que há o dever fundamental de pagar tributos, entretanto os meios escolhidos pelo poder público devem estar jungidos à necessidade da medida, a adequação e a proporcionalidade em sentido estrito de restringir os meios de adimplemento em caso de cobrança judicial, as quais não se encontram presentes na apreciação da legislação ora questionada. O Estado brasileiro baseia-se em receitas tributárias. Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais, deve oferecer ao Estado instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento. ADIn 1055 DF, STF (2016)

Ao longo de sua explanação, o relator refere-se a previsão desse dever no art. 145 § 1º da Constituição Federal, considerando-a um marco constitucional do que denomina de um “óbvio dever fundamental de pagar os impostos”.

Por outro lado, partindo-se do pressuposto que as necessidades humanas não tem limites, e que novas demandas surgem com certa frequência, indaga-se: é razoável considerar que o Estado, em razão de suposta restrição de capacidade econômica, poderia valer-se da “Reserva do Possível”, para declarar que não possui condições de arcar com tutela de direitos individuais?

Ora, conforme exposto alhures, considerando que a prestação de serviços pelo Estado depende de recursos financeiros decorrentes da arrecadação de tributos, os quais podem ser escassos em determinadas circunstâncias, é ao menos possível, aplicação da teoria da reserva do possível, de forma a não atender certas demandas de forma imediata (RIBEIRO, 2011, n.p.); mas somente naquelas situações “que extrapolem o mínimo existencial e que se refiram aos indivíduos que possuam meios de obter por si sós a prestação pretendida”. (RIBEIRO, 2011, n.p.).

Nesse sentido, veja-se a seguinte ementa:

URUGUAIANA. ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DESBORDAMENTO DOS LIMITES DA RESERVA DO POSSÍVEL. INOCORRÊNCIA. DECISÃO QUE CONSIDEROU DIREITOS CONSTITUCIONAIS DE PRESOS MERAS NORMAS PROGRAMÁTICAS. INADMISSIBILIDADE. PRECEITOS QUE TÊM EFICÁCIA PLENA E APLICABILIDADE IMEDIATA. INTERVENÇÃO JUDICIAL QUE SE MOSTRA NECESSÁRIA E ADEQUADA PARA PRESERVAR O VALOR FUNDAMENTAL DA PESSOA HUMANA. OBSERVÂNCIA, ADEMAIS, DO POSTULADO DA INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO PARA MANTER A SENTENÇA CASSADA PELO TRIBUNAL. I - É lícito ao Judiciário impor à Administração Pública obrigação de fazer, consistente na promoção de medidas ou na execução de obras emergenciais em estabelecimentos prisionais. II - Supremacia da dignidade da pessoa humana que legitima a intervenção judicial. III - Sentença reformada que, de forma correta, buscava assegurar o respeito à integridade física e moral dos detentos, em observância ao art. 5º, XLIX, da Constituição Federal. IV - Impossibilidade de opor-se à sentença de primeiro grau o argumento da reserva do possível ou princípio da separação dos poderes. V - Recurso conhecido e provido. RE nº 592581 STF (2015)

A citada decisão é convergente com diversos julgados da corte, como ARE 1171192 AgR/SE, ARE 860979 AgR/DF, ARE 855762 AgR/RJ; o ordenamento jurídico brasileiro não fomenta a escusa do Estado em tutelar direitos fundamentais mínimos, principalmente se envolvem os direitos mais elementares, como proteção a moradia ou saúde.

Outrossim, no cenário apresentado, torna-se imperioso salientar a importância do Estado promover uma justiça social efetiva, por meio da justiça tributária.

3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A RELAÇÃO ENTRE JUSTIÇA SOCIAL E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Como se sabe, há diversas injustiças sociais no Brasil, as quais podem ser vislumbradas não apenas no trato assistencial aos mais pobres, mas também nos direitos civis, sistema previdenciário desuniforme, aspectos relacionados a infraestrutura deficitária e também na carga tributária complexa e até mesmo injusta.

Nesse sentido, o Poder Público implementa a Justiça Social quando apresenta medidas de combate a fome, providências relacionadas a habitação, saúde, educação, reforço de renda e outros programas de interesse social.

O Estado brasileiro possui uma legislação dirigente e programática, como pode ser observado principalmente no art. 3º, I do texto Constitucional, mas também em outras leis federais, a exemplo da Lei Complementar nº 111/2001 que dispõe sobre políticas públicas promotoras do desenvolvimento humano e igualdade.

Veja-se o que afirma Maturano (2018, p. 188): “a justiça social apenas é possível de ser concretizada se contar com a arrecadação das exações impostas aos particulares. Mediante a correta aplicação das receitas públicas é possível promover o desenvolvimento nacional”.

Destarte, para a promoção da Justiça Social, é necessário que o orçamento público dê prioridade aos desembolsos com os gastos sociais para distribuição de renda, os quais corrigem ou mitigam as desigualdades atinentes aos serviços básicos aos cidadãos, de forma direta ou indireta; esta última representada por benefícios fiscais em tributos indiretos, como àqueles relacionados ao consumo.

Sobre esse aspecto salienta Barcarollo (2013, p. 34):

O financiamento do Estado através de impostos dá suporte a um sistema tributário mais justo e equânime, que prima pela capacidade contributiva e pela (re)distribuição de renda, proporcionando aos cidadãos necessitados o acesso às políticas públicas, instrumentalizadas pelos serviços públicos, independentemente de qualquer contraprestação pelos direitos sociais experimentados. Daí concluir-se que os direitos não são dádiva divina nem frutos da natureza; necessitam, pois, de cooperação social, aqui representada pelo dever fundamental de pagar impostos.

Portanto, para atingir a justiça social por meio da distribuição de renda, deve-se promover uma efetiva justiça tributária, pautada não apenas na capacidade contributiva do contribuinte, mas também deve relacionar-se a uma justiça distributiva, com a destinação eficiente e proba dos recursos em prol da coletividade.

Para Fernandes (2018, p. 224) a justiça tributária deve ser compreendida como uma limitação a atuação do Estado na cobrança de impostos, de forma que o sistema tributário deve respeitar os preceitos constitucionais para que a cobrança de tributos respeite certos limites.

É possível afirmar que um grande empecilho para uma efetiva Justiça Tributária é o fato de que a maioria dos tributos no Brasil não são progressivos, de forma que todos os brasileiros, independentemente de sua classe social ou situação econômica, geralmente arcam com as mesmas alíquotas sobre os produtos, serviços, entre outros, ressalvada a progressividade apenas a alguns poucos tributos, como IR, IPVA, ITCMD.

Em verdade esse sistema tributário é regressivo, o que impacta (proporcionalmente) de forma negativa na renda das pessoas mais pobres, de forma que a carga tributária é consideravelmente elevada sobre o consumo, em detrimento da renda ou patrimônio (GERBASE, 2019, np). Quase sempre isso ocorre em detrimento do Princípio da Capacidade Contributiva, que deveria ser a propulsão do sistema.

Veja-se o que afirmam Siqueira e Mendonça (2019, p. 217) sobre o tema:

Demonstra-se, portanto, a disparidade de tributação, onde os mais ricos pagam menos tributos que a classe média e os mais pobres, proporcionalmente. Evidenciando um fator gritante de desigualdade. Em relação à renda seria necessário que se implementasse, pelo menos, mais uma alíquota marginal superior. Dessa forma, haveria maior enfoque ao princípio da capacidade contributiva e diminuição de desigualdades econômicas. É a administração equânime do sistema tributário um importante instrumento de redução de desigualdades e injustiças sociais.

Esse fator de desigualdade deve ser trabalhado com muito esmero do Poder Público, até mesmo para a implementação de uma reforma tributária, tão necessária nos dias atuais.

Nesse sentido, vale ressaltar que tramita na Câmara dos Deputados um projeto de Emenda a Constituição (PEC nº 45/2019) que propõe uma reforma ao modelo de tributação dos bens e serviços no Brasil; o qual propõe a criação de um único tributo denominado Imposto sobre bens e serviços (IBS), com características de um imposto sobre o valor agregado, em substituição a outros cinco impostos: IPI, ICMS, ISS, COFINS E PIS.

Salienta-se que uma inovação seria que mesmo em operações interestaduais ou intermunicipais, existe a possibilidade de apuração de forma centralizada, cuja receita seria distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo entre débitos e créditos a serem atribuídos a cada ente federativo.

Dessarte, em que pese a existência de opiniões antagônicas, outro ponto interessante que entenderemos ser pertinente destacar é a não instituição, até a presente data, do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), o qual foi previsto no 153, VII, da Constituição de 1988, mas nunca implementado.

Considerando que o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (Lei complementar nº 111/01 e EC nº 67/2010) seria provido, dentre outras fontes, pelas receitas auferidas com o referido tributo, conforme art. 8º, III, do ADCT e art. 2º, III da LC nº. 111/2001, sua implementação incluiria novos aportes financeiros para o combate a pobreza, contribuindo de forma direta para a Justiça Social.

Outra justificativa para sua instituição é que se trata de um tributo previsível, pois consta no texto constitucional desde sua promulgação em 1988, de forma que um receio hipotético no sentido de que haveria uma fuga de capitais não deve prosperar, até mesmo porque o cenário tributário em boa parte dos países não é tão favorável para a manutenção de grandes fortunas, como é no Brasil.

Obviamente, a economia pode sofrer influências decorrentes da implementação desse tributo, mas como sugere os movimentos cíclicos da economia, adaptações deverão ocorrer no médio prazo.

Outrossim, espera-se que os aspectos citados acima sejam objeto de análise nas propostas de reforma do sistema tributário, até mesmo para que seja priorizada a capacidade contributiva, e ainda combater a sonegação fiscal, que certamente é um dos grandes gargalos na captação de recursos para o cumprimento das finalidades do Estado.

Por fim, a seguir demonstraremos políticas públicas, especialmente em matéria tributária, implementadas durante a pandemia da COVID – 19 no Brasil.

4 REFLEXÕES SOBRE O REGIME FISCAL EXTRAORDINÁRIO E O SOCORRO EMERGENCIAL AOS ESTADOS DURANTE A PANDEMIA DA COVID – 19 NO BRASIL

Conforme explanado ao longo deste artigo, sem dúvidas é um dever do Estado a promoção da justiça social, incluindo o bem estar da população, a qual tem o dever de pagar os tributos devidos para financiamento da máquina pública.

Nesse contexto, é de conhecimento público que uma pandemia decorrente do vírus SARS-CoV-2, também conhecido como Novo Corona Vírus ou Covid – 19 abalou o mundo, sendo identificado inicialmente na China no final do ano de 2019; atingiu o Brasil em fevereiro de 2020.

A repercussão gerada pela onda de contágio que assolou o país impôs a adoção de diversas medidas preventivas, incluindo o isolamento social, uma vez que não há, até o presente momento uma medida eficaz de combate ao vírus.

Dentre as diversas mazelas decorrentes dessa pandemia, o impacto social e econômico já é considerado sem precedentes na história do Brasil, o que certamente deverá reverberar por muito tempo, com desdobramentos ainda imprevisíveis, principalmente para a saúde pública e economia.

Por essa razão, diversas medidas, ainda que modestas, tiveram que ser adotadas pelo governo federal como resposta a esses efeitos devastadores, dentre elas, a aprovação do regime extraordinário fiscal e a ajuda financeira aos Estados e Municípios durante a pandemia, as quais serão abordadas a seguir:

a) O regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia:

A Emenda Constitucional nº 106/2020 que trata da temática descrita neste subtópico é proveniente do Projeto de Emenda a Constituição nº 10/2020 proposto em 07 de abril do mesmo ano, também denominado de PEC do Orçamento de Guerra.

Após o trâmite em caráter emergencial nas duas casas do Poder Legislativo, em 07 de maio de 2020 foi promulgada a referida PEC, que em razão de emergência de saúde pública, prescreve a implementação do regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para atender às necessidades dele decorrentes, obviamente, somente naquilo em que a urgência for incompatível com o regime regular.

A Emenda Constitucional nº 106/2020 entrou em vigor na data de sua publicação, convalidando os atos de gestão praticados desde o dia 20 de março de 2020; sua vigência é delimitada até o encerramento do Estado de Calamidade Pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6/2020 do Congresso Nacional, cuja previsão é o dia 31 de dezembro de 2020, quando aquela ficará automaticamente revogada.

Para enfrentamento do contexto de calamidade e seus efeitos econômicos, procedimentos de caráter obrigatório foram flexibilizados, inclusive em relação a chamada “regra de ouro” que consiste, em apertada síntese, na vedação ao aumento de dívidas para pagamento de despesas correntes.

Com isso o executivo poderá promover processos simplificados de contratação de pessoal (em caráter temporário), e de obras, serviços e compras, dispensados os limites impostos para contratação estabelecidos no parágrafo 1º do art. 169 e inciso IX do art. 37 da Constituição Federal; inclusive é possível que uma pessoa jurídica que esteja em débito com a seguridade social contrate com o Poder Público, ou dele receba benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

Além do mais, dentre outras medidas para obter recursos financeiros, poderá comprar e vender títulos do Tesouro Nacional nos mercados secundários, ainda que internacionais, e ativos de capitais e de pagamentos (com restrições específicas).

Essas medidas, nem de longe, representam uma espécie de “cheque em branco” para os gestores públicos, mas são de suma importância para que esses possam atuar de forma responsável e com maior autonomia durante o enfrentamento da pandemia. E obviamente é necessária muita cautela para que sejam criadas condições perfeitas para uma transição, a fim de se promover a recuperação da economia.

De qualquer forma, incentivos estão sendo implementados para socorrer empresas e preservar empregos; e é ao menos provável uma mitigação de Princípios como a Isonomia e Capacidade contributiva, os quais devem ser minimamente preservados para a concretização de uma justiça fiscal em tempos de pandemia.

b) Quanto a outra medida importante adotada pela União, trata-se do programa federativo de enfrentamento ao Coronavírus, o qual dispõe sobre a ajuda financeira aos Estados e Municípios, disciplinado pela Lei complementar nº. 173/2020, de 27 de maio de 2020.

Dentre as medidas previstas estão a suspensão de pagamentos de dívidas contratadas entre entes federados, suspensão de pagamentos dos refinanciamentos de dívidas dos Municípios a Previdência Social, suspensão dos prazos de validade de concursos públicos já homologados, dentre outros, mas uma das mais importantes é aporte financeiro:

O repasse financeiro emergencial aos Estados, Distrito Federal e Municípios é da ordem de sessenta bilhões, de forma parcelada, para que o Poder Executivo local promova ações de enfrentamento à Covid-19 e mitigação de seus efeitos financeiros, cujos critérios para distribuição estão descritos no art. 5º da citada lei, e devem ser fiscalizados mediante ações efetivas na punição de eventuais abusos.

Entretanto, há contrapartidas importantes a serem atendidas. Veja-se uma síntese daquelas que entendemos como mais relevantes:

Conforme o art. 8º da LC nº 173/2020, ficam proibidos até 31/12/2021: conceder reajuste de salários e benefícios para servidores públicos e militares; contagem de tempo de serviço para fins de concessão de anuênios, triênios, quinquênios, licenças-prêmio e demais mecanismos equivalentes; vedação de aumento da despesa obrigatória acima da inflação, exceto para combate a covid-19; contratação, criação de cargos e concurso para novas vagas, exceto vagas em aberto, chefia e trabalhadores temporários para o combate à Covid-19.

É inevitável que haja um endividamento da união para transferência desses aportes, e isso será de responsabilidade dos brasileiros, de qualquer modo, independente de qual local resida ou dos benefícios que eventualmente foram auferidos nesse período.

Além disso, a lógica redistributiva aparentemente adotada pode não ser a melhor alternativa, uma vez que as despesas públicas irão aumentar, com uma respectiva queda na arrecadação, decorrente desses tempos.

Note-se, portanto que a atuação do Estado nessa pandemia mediante as Políticas Públicas citadas, dentre outras, decorrem diretamente do Orçamento Público, consolidado com recursos financeiros do Estado brasileiro; que, como dito em diversas oportunidades, depende da colaboração do contribuinte em seu dever fundamental de pagar tributos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme desenvolvimento da pesquisa, a partir da revisão bibliográfica foi demonstrada a importância do mínimo existencial para a dignidade da pessoa humana. Nessa perspectiva, ele deve ser encarado como uma espécie de barreira a tributação, um limite mínimo, a fim de não permitir a violação aos direitos fundamentais do cidadão.

É por esse motivo que os limites impostos ao poder de tributar previstos na Constituição devem ser assegurados, principalmente para que a tributação não atinja um caráter confiscatório ou extremamente oneroso dentro de determinada realidade social. Esses limites também podem ser entendidos como um desdobramento do Princípio da Capacidade Contributiva.

Nesse sentido, foi demonstrado ainda que a implementação de direitos fundamentais insertos ao ordenamento jurídico, tem um custo elevado que é atendido pelo Estado, cuja principal fonte de custeio é a tributação. Ou seja, o Poder Público necessita das receitas obtidas com o recebimento de tributos não apenas para a manutenção da máquina pública, mas também para garantir a proteção a esses direitos.

É nesse contexto que se identifica o dever fundamental do contribuinte em pagar os tributos devidos, pois eles estão diretamente relacionados com a contraprestação do Estado na promoção de serviços públicos e atendimento aos objetivos fundamentais da República.

Uma efetiva justiça social se caracteriza justamente quando são implementadas medidas de combate as principais mazelas sociais como de combate a fome, saúde, educação, e outros programas de interesse social, corrigindo-se desigualdades atinentes aos serviços básicos aos cidadãos.

Para tanto, uma justiça tributária também deverá ser pautada no Princípio da capacidade contributiva do contribuinte, a qual se relaciona com a justiça distributiva, cuja destinação dos recursos é feita de modo eficiente em prol daqueles que necessitam.

É certo que muito se discute sobre a implementação de uma ampla reforma tributária, bem como a implementação do imposto sobre grandes fortunas poderia incrementar aportes financeiros ao Estado, todavia, em que pese a necessária abordagem dessas temáticas, o atual momento em que a economia está passando com a pandemia da COVID-19, inviabiliza qualquer discussão nesse sentido.

Isso porque o momento é mais apropriado para manter empregos, empresas, e consequentemente a economia do país, não sendo apropriada, a nosso sentir, qualquer medida que onere ainda mais o contribuinte, que já está no limite de suas capacidades financeiras.

Outrossim, optamos por comentar algumas das medidas adotadas pela União para minimizar o impacto da pandemia na economia brasileira e, reservadas as devidas proporções, contribuir para a justiça social.

Dessa forma, verifica-se que as medidas descritas no orçamento de guerra não representam um “cheque em branco” para que o gestor público atue como bem entender, mas são necessárias em razão da crise que está sendo potencializada pela pandemia.

Entretanto, é certo que a fim de evitar-se a impunidade em eventual má gestão, os mecanismos de controle deverão se debruçar sobre o planejamento de atuação do poder público, bem como suas escolhas, exigindo-se sempre transparência e lisura na aplicação dos recursos.

Quanto a ajuda financeira aos Estados e Municípios, embora as contrapartidas sejam relativamente modestas, o aporte financeiro certamente produzirá um efeito positivo, mas outras medidas devem ser implementadas ou maximizadas (em que pese isso ocorrer a duras penas para a União), a exemplo de desonerações, incentivos fiscais, parcelamento e suspensão do pagamento de determinados tributos, além de outras medidas de cunho interdisciplinar.

Essas medidas, obviamente, devem ser proporcionais e uniformes a todos os seguimentos que efetivamente foram afetados pela pandemia, para que não acabem fomentando desequilíbrios concorrenciais.

Por fim, quanto ao futuro: pós-pandemia, depois de atravessar uma crise na saúde e outra social, só o tempo dará respostas em relação a economia, mas o cenário não é favorável. Na verdade o cenário que se avizinha demonstra que muito tempo será necessário para uma recuperação econômica, o que dependerá prioritariamente da capacidade do Estado em promover medidas efetivas para reorganizar o sistema produtivo brasileiro e do próprio mercado.

REFERÊNCIAS

BARCAROLLO, Felipe. O Dever Fundamental de Pagar Impostos como Condição de Possibilidade para a Implementação de Políticas Públicas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 1, n.1, p. 1-36, 2013.

Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4764/4217>. Acesso em: 10 maio 2020.

BERGAMASCHI, Igor Felipe; BOTH, Laura Garbini. Os direitos humanos na pós-modernidade. **Revista Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 8, p. 27-38, 2017. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/434>. Acesso em 10 dez. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia**, Uberlândia, v. 38, n. 2, p. 555-579, 2010. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/revistafadir/article/view/18389>. Acesso em: 15 junho 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. (E-pub).

DOMINGOS, Terezinha de Oliveira; CUNHA, Leandro Reinaldo da. A tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento. In: XXII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI/UNICURITIBA, 12, 2013, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis. FUNJAB, 2013, p. 48-71. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=154aa6866aefb6f8>. Acesso: em 20 junho 2020.

FERNANDES, Daniela Ovídio. Tributação sobre a renda: princípio da capacidade contributiva e o limite de isenção do Irfp. In: FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato (Coord.). **Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento**. São Paulo: Blucher, 2018, p. 211-250.

GERBASE; Livi. **Como promover justiça social por meio da justiça fiscal?**. Brasília: INESC, 2019. Disponível em: <https://www.inesc.org.br/como-promover-justica-social-por-meio-da-justica-fiscal/>. Acesso em: 10 maio 2020.

HACK, Erico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos direitos humanos internacionais. **Revista Scientia Iuris**, Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4145/3510>. Acesso em: 15 junho 2020.

MATURANO, Ana Júlia Ferraz Pozo. Tributação inconstitucional do imposto de transmissão sobre bens imóveis: o confronto entre o direito real de propriedade e o combate à evasão fiscal. In: FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato (Coord.). **Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento**. São Paulo: Blucher, 2018, p.171-208.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, v. 3, n.2, p. 9-30, 2010. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246>. Acesso em: 15 junho 2020.

PAES, José Eduardo Sabo; SANTOS, Júlio Edstron S. A tributação como meio de efetivação jurídica da teoria do mínimo existencial. **Revista Jurídica**, Anápolis, v. 2, n. 23, p. 96-109, jan./jun., 2014. Disponível em: <http://periodicos.unievangelica.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/1074/1016>. Acesso em: 15 junho 2020.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Efetivação de políticas públicas e a escassez de recursos financeiros. **Âmbito Jurídico**, São Paulo, n.p. 01 out. 2011. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/efetivacao-de-politicas-publicas-e-a-escassez-de-recursos-financeiros/>. Acesso em: 10 maio 2020.

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; MENDONÇA, Sandra Maria de Menezes. A tributação da renda como forma de Justiça Social. **Revista Argumentum**, Marília, v. 20, n. 1, p. 203-221, jan./abr. 2019. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/955/701>. Acesso em: 10 maio 2020.

SILVA, Larissa Firmo da. A aplicação do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o patrimônio destinado à habitação e a concretização do direito fundamental à moradia. In: FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato (Coord.). **Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento**. São Paulo: Blucher, 2018, p.23-91.

STF. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 592581, julgado em 13-08-2015, DJE 01-02-2016. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur336550/false>. Acesso em 20 maio 2020.

STF. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.055 DF, julgado em 15-12-2016. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13265420>. Acesso em 20 maio 2020.

STF. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 647885, julgado em 27-04-2020, DJE 19-05-2020. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur424796/false>. Acesso em 20 maio 2020.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, nº2, p. 76-123, jul./dez., 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8707>. Acesso em: 15 junho 2020.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **Revista do Programa de Pós Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 38, n.2, p-549-561, jul/dez. 2018. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/32888/95982>. Acesso em: 10 maio 2020.

ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fátima. O Tributo como Fato de Geração da Justiça Fiscal e do Bem-Estar Social. **Revista Argumentum**, Marília, v. 6, p. 59-80, 2006.

Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/733>. Acesso em 10 dez. 2020.