



POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS: A JUSTIÇA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE AUXÍLIO NA VIABILIZAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

*Hugo Thamir Rodrigues**

*Tatiele Gisch Kuntz**

Resumo

O presente artigo objetiva verificar o papel da tributação como instrumento de realização da justiça social. Com o intuito de atender a essa finalidade, pretende-se responder a seguinte indagação: A viabilização de políticas públicas tributárias, baseadas em uma tributação justa, pode ser um instrumento para se alcançar tão almejada justiça social? Para exame do proposto, optou-se por um estudo de cunho qualitativo, com a interpretação e análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica. Concluiu-se, por conseguinte, que apesar de haver um longo caminho a ser percorrido no sentido de se efetivar a justiça social por intermédio da fiscal, no Brasil, a realização de políticas públicas tributárias pode ser vista como um importante instrumento para a realização desse fim.

Palavras-chave

Justiça Fiscal. Justiça Social. Políticas Públicas Tributárias. Tributação.

TAXES PUBLICS POLICIES: THE FISCAL JUSTICE AS INSTRUMENT OF AID IN VIABILIZATION OF SOCIAL JUSTICE

Abstract

The present article aims to verify the role of taxation as instrument of realization of social justice. As the intention of attend this finality, intend respond the next quest: The viabilization of taxes publics policies, basead on a fair taxation, can be an instrument to achieve so reach social justice? To examination of the proposed, opted by a study of qualitative stamp, with an interpretation and analisys of datas by means of technique of bibliographic research. Concluded, therefore, that although there is a long way to be covered in the sense of implement the social justice through of fiscal, in Brazil, the realization of taxes publics policies can be seen as an important instrument to the realization this purpose.

* Doutorado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (2003); Mestrado em Desenvolvimento Regional pela Universidade de Santa Cruz do Sul (1998); Graduação em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (1984) . Atualmente é professor adjunto da Universidade de Santa Cruz do Sul (doutorado, mestrado e graduação), professor da Universidade de Passo Fundo. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, Financeiro, Constitucional e Municipal, atuando principalmente nos seguintes temas: Direito Tributário Municipal, Sistema Constitucional Tributário, Direito Municipal e Direito da Cidade, Federalismo e Harmonização de Políticas Tributárias Municipais, Direito Tributário e Políticas Públicas de Desenvolvimento e de Inclusão Social, Extrafiscalidade Tributária.

* Mestrado em Direitos Sociais e Políticas Públicas pela Universidade de Santa Cruz do Sul (2017). Possui graduação em Direito pelo Centro Universitário UNIVATES (2012), pós-graduação em Direito Público pela Universidade Anhanguera Uniderp (2014). É integrante do Grupo de Pesquisa em Direito Tributário e Financeiro, coordenado pelo Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues. Atualmente, é advogada e professora universitária, ministrando as disciplinas de Direito Tributário e Financeiro

Keywords:

Fiscal Justice. Social Justice. Taxes Publics Policies. Taxation.

1. INTRODUÇÃO

A atividade tributária, além de ser uma importante fonte de arrecadação para os cofres do Estado, pode e deve ser compreendida como um meio para efetivação dos objetivos fundamentais da República.

Nessa linha, o presente artigo objetiva verificar o papel da tributação como instrumento de realização da justiça social.

Diante desse cenário o estudo se justifica, pois, procura demonstrar que por intermédio de uma política tributária pautada nos ideais de justiça fiscal é possível se alcançar a justiça social. Portanto, o presente trabalho não busca admitir a existência de desigualdades entre os cidadãos, mas reconhecer a necessidade do Estado Democrático de Direito valer-se do sistema tributário como instrumento de política social atenuadora dessas diferenças.

Nessa conjuntura, procura-se responder a seguinte indagação: A viabilização de políticas públicas tributárias, baseadas em uma tributação justa, pode ser um instrumento para se alcançar tão almejada justiça social?

Para exame do proposto, realizou-se um estudo de cunho qualitativo, visando a interpretação e análise dos dados por meio da pesquisa bibliográfica. Utilizou-se, ainda, o método dedutivo, o qual parte de argumentos gerais para particulares.

Assim, a reflexão que segue, no primeiro momento, trata a respeito do dever fundamental de pagar tributos e da sua importância na busca pela igualdade material, que se constitui num dos principais objetivos do Estado Democrático de Direito. Após, procura-se definir o que são políticas públicas e como sua instituição, na esfera tributária, pode ser vista como um mecanismo de desenvolvimento e inclusão social. Por fim, procura-se definir o papel que incumbe aos Poderes Executivo e Legislativo, enquanto principais viabilizadores de políticas públicas, principalmente em matéria tributária, na medida em que a Constituição atribuiu ao Estado a realização de ações e execução de tarefas destinadas à concretização dos objetivos fundamentais da República.

2. A TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO E A JUSTIÇA FISCAL

Em um Estado Democrático de Direito, no qual a atividade tributária se constitui na principal fonte de arrecadação de recursos, o dever fundamental que pode ser entendido como o de maior relevância é, justamente, o de pagar tributos (BUFFON, 2009).

Isso ocorre, porque nesse modelo de Estado, a tributação é indispensável para que os direitos fundamentais dos cidadãos possam ser assegurados e, de fato, efetivados (TORRES, 2011).

Em virtude disso, pode-se afirmar que pagar tributos, muito mais do que um sacrifício, é um dever e “uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir com suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 15).

A esse respeito, Faveiro (2002, p. 225) leciona que “a consideração do homem como um ser naturalmente social, [...] implica o reconhecimento, quer no universo antropológico, quer no universo econômico ou social”, da sua condição e dever inato de contribuir, com uma parte de seus recursos, para manutenção da sociedade na qual está inserido.

Em outras palavras, “o fato de a condição humana ser pensada a partir da inserção social, isto é, o homem só existe dentro da sociedade” por si só, deve ser capaz de justificar a importância do dever fundamental de pagar tributos, já que, sem eles, “a própria figura do Estado resta quase inviabilizada, pois não é possível pensar uma sociedade organizada, sem que existam fontes de recursos para financiar o ônus dessa organização” (BUFFON, 2009, p. 90-91).

Ocorre que, inegavelmente, esse dever para com os demais, em especial quando ele exige uma contrapartida financeira, parece ter sido colocado em segundo plano, pois “um fato palpável é que na sociedade de nossos dias o sentimento do dever é obscuro, com frequência parece extinto, enquanto seu oposto, o sentimento reivindicativo, alcança as maiores quotas de intensidade” (ROBLES, 2005, p. 23).

Buffon (2009, p. 85), por sua vez, lembra que a “ideia de deveres fundamentais está nitidamente vinculada à concepção de solidariedade social, ou seja, só há deveres porque se vive em uma sociedade”, que poderá ser mais ou menos igual, quanto maior ou menor for a preocupação, de cada um, com o destino de todos.

Portanto, partindo-se da premissa de que o Estado brasileiro se caracteriza como um Estado Tributário, uma vez que depende de receitas derivadas para a própria existência e para o atendimento de seus fins sociais “é lógico concluir que, por força do princípio da solidariedade, caberia a cada cidadão dar sua contribuição para esse Estado Social e Tributário de Direito” (YAMASHITA, 2004, p. 60).

Nesse sentido, Torres (2005, p. 181) afirma que a solidariedade “é, sobretudo, uma obrigação moral e um dever jurídico. Mas, em virtude da correspectividade entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade”.

Por essa razão, Ribeiro (2009, p. 10) leciona que “não há mais como crer no mito de que existe um direito do contribuinte em contraposição ao interesse do Estado, pois a grande questão do direito tributário” não é, apenas, representada pela relação vertical existente entre os contribuintes e o fisco, mas, principalmente, pela relação horizontal que há entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade.

Portanto, verifica-se que a tributação não possui influência, somente, na relação do Estado com os cidadãos, pois ela afeta, também, a relação dos cidadãos uns com os outros. Daí a importância de se constituir um direito justo, ou melhor, um direito tributário justo (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Segundo os ensinamentos de Dutra (2010, p. 17), “a justiça tem sido buscada pelo homem desde os seus primórdios”, pois a convívio em comunidade, inevitavel-

mente, leva o indivíduo a “estabelecer comparações entre a sua vida e a dos demais”. Diante disso, pode-se dizer que toda forma de justiça é, precipuamente, social, na medida em que nasce e é aplicada dentro de uma sociedade.

Por tal motivo, Caliendo (2005) leciona que o sentido de justiça pode variar de acordo com a época e sociedade da qual se está tratando. Todavia, isso não significa dizer que não há uma acepção mínima a noção de justiça, pois o seu conceito, conteúdo e alcance devem possuir como fundamento os valores da sociedade, os quais devem sempre buscar o equilíbrio dinâmico de coerência no sistema jurídico.

No que tange à justiça tributária, também denominada de fiscal, não é diferente, pois tanto o Estado de Direito, dependente de tributos, como a comunidade de contribuintes, possuem na justiça o seu valor supremo (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

A respeito do tema, Ribeiro (2009, p. 210) salienta que “o ideal da Justiça Fiscal, hoje, se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, à luz dos valores e princípios e objetivos retores do Estado Democrático e Social”.

Por essa razão, Tipke (2012, p. 13) assevera que “em um Estado de Direito tudo deve o quanto possível ocorrer com justiça. Essa é a mais alta exigência, que se pode fazer perante ele. Daí partem também as constituições que [...] invocam a Justiça ou a Justiça Tributária”.

De acordo com Ávila (2010, p. 358), “o critério de justiça, no Direito Tributário, deve ser a capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º)” daquele que suporta o ônus fiscal, de modo que qualquer tentativa de se afastar esse “direito preliminar de igual tratamento deve ser fundamentada”, pois, caso contrário, o próprio significado do princípio da capacidade contributiva estará sendo violado.

Assim, observa-se que, para ser justo, o direito exige critérios, “sobretudo quando uma coletividade de pessoas está destinada a compartilhar cargas e pretensões, que estão conexas com a vida em comum de uma comunidade”. Logo, qualquer imposição tributária sem critérios ou princípios, pode ser vista como arbitrária, pois carece de “uma medida unitária” que lhe impeça de “medir por diferentes medidas” situações equivalentes (TIPKE, 2012, p. 14-15).

Em vista disso, é possível afirmar que a não observância de princípios torna uma sociedade menos igualitária, justa e solidária, pois “o exame de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto” e a justiça, de um modo geral, pressupõe princípios que velem por um “tratamento isonômico e imparcial” de todos que se encontram na situação por eles abarcada (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 20).

Contudo, os autores (2002, p. 21) advertem que “a existência de princípios é [...] apenas o pressuposto básico para a justiça. Ela cria apenas justiça formal”. De fato, mesmo que todos sejam tratados, formalmente, de modo igual, não haverá justiça se o princípio ou o critério adotado não for justo, portanto a justiça material “exige orientação por princípios”.

Por conseguinte, o tratamento isonômico, como corolário da justiça, requer um princípio adequado de comparação, que seja orientado na justiça. Contudo, como não há um único princípio uniforme para todo o direito, Tipke e Yamashita (2002, p. 21)

destacam que o melhor é que cada ramo defina o seu. Fala-se, portanto, em “justiça adequada à matéria”.

Nessa seara, verifica-se que, se o objetivo é alcançar justiça, o critério que a fundamenta, deve, antes de tudo, estar adequado à realidade do campo do Direito que se está tratando, pois há diferença entre os princípios que norteiam, por exemplo: a justiça penal, a fiscal, a do seguro social e a trabalhista (TIPKE, 2012).

No entanto, como já pontuado, indubitavelmente, a justiça fiscal encontra no princípio da capacidade contributiva o seu critério balizador para um sistema tributário que possa ser chamado de justo, no qual se inclui, sem nenhuma dúvida, a tributação sobre a renda das pessoas (BUFFON; MATOS, 2015).

Por essa razão, Tipke (1988, p. 64) sustenta que o princípio da capacidade contributiva, que é reconhecido universalmente, seja de modo expresso pelas constituições ou como derivação do princípio da igualdade, “é o único princípio justo no âmbito tributário; é, portanto, o único parâmetro justo de comparação para a aplicação do princípio da igualdade”.

Tanto é assim que Moschetti (2009, p. 284) elege como critério de justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva ao asseverar que “estritamente unida se acha a eleição do princípio da capacidade contributiva como principal critério de justiça na criação e repartição dos tributos”.

Desse modo, se alguém, em matéria tributária, deseja “examinar se foi respeitado ou ofendido o princípio da igualdade”, deve utilizar como critério de comparação o princípio da capacidade contributiva, que, conforme observado acima, é o princípio que melhor se adéqua a realidade desse ramo do direito (TIPKE, 2012, p. 16).

De tal modo, pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva fundado no princípio da igualdade garante, pelo menos em tese, um sistema tributário justo, que não dá lugar às arbitrariedades e aos privilégios, pois “assegura que situações equivalentes venham tratadas do mesmo modo, e situações não-equivalentes, de modo diverso” (CARRAZZA, 2009, p. 327)

Com base no exposto, constata-se que o princípio da igualdade exige que os contribuintes que se encontrem em situação semelhante sejam tratados de maneira igual, não que todos os contribuintes recebam tratamento idêntico. Isso ocorre, pois, “quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: Igual em relação a quê (em que relação)?” (TIPKE, 1994, p. 520).

Pode-se, pois, dizer que no direito tributário, o que é igual ou desigual, não pode ser estabelecido de forma abstrata ou geral, mas, apenas, por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Assim, quem não tem qualquer capacidade, deve ser tratado de modo diverso daqueles que a possuem. Da mesma forma, os contribuintes que, em termos econômicos, se encontram em situação equivalente, devem receber o mesmo tratamento tributário (CARRAZZA, 2011).

Esse, também, é o posicionamento de Uckmar (1999, p. 69), que, inclusive, vai além ao afirmar que “a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos a diferente tratamento fiscal”, desde que: a) os con-

tribuintes se encontram na mesma categoria recebam igual tratamento; b) a classificação em categorias tenha fundamento e amparo nas reais diferenças existentes entre os contribuintes; c) a classificação não seja arbitrária e hostil em face de determinadas pessoas; d) as diferenças comportem uma justa igualdade e; e) as diferenças respeitem a generalidade e uniformidade do tributo.

Por conseguinte, pode-se sustentar que, como a igualdade tributária é pressuposto para que haja justiça, “o tratamento desigual – a priori injusto – apenas se fundamenta quando o objetivo visado é a efetiva busca do bem comum” (BUFFON, 2003, p. 66).

Nessa linha, é a lição de Tipke (1998, p. 69), para quem “a exceção à regra da justiça somente se justifica se deste modo o bem comum se vir melhor servido que com a pura justiça tributária”, ou seja, uma tributação justa somente pode ser excepcionada por princípios que possuem o mesmo valor daqueles que a fundamentam.

Dentro desta ótica, Buffon (2003) ensina que, na Constituição Brasileira, o bem comum referido por Tipke corresponde aos objetivos fundamentais da República, os quais se encontram positivados no artigo 3º do texto constitucional e, em última análise, podem ser considerados a razão da existência do próprio Estado.

A respeito da questão, Pontes (1999, p. 147) lembra que a atividade de imposição tributária, “como de resto todas as demais atividades estatais, deve ser dirigida para o atendimento dos objetivos elencados no artigo 3º da Constituição Brasileira”, pois a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas, é dever fundamental imposto ao Estado republicano.

Em face do observado acima, verifica-se que o tratamento tributário diferenciado entre contribuintes, apenas se justifica quando é utilizado como instrumento para atingir os fins do Estado brasileiro, especialmente, aqueles elencados nos incisos I e III do artigo 3º da CF, pois, nesses casos, não há violação do princípio da igualdade tributária (BUFFON, 2003).

De tal modo, pode-se dizer que o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações sem fundamento, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é exigência tradicional do próprio conceito de justiça (CARRAZZA, 2011).

Isso ocorre, porque em um Estado Democrático de Direito, a ideia de igualdade diverge daquela concebida pelo Estado liberal, na medida em que, naquele, se busca uma igualdade através da lei, não uma igualdade perante a lei. Por isso, Bonavides (2006, p. 376) leciona que “deixou a igualdade de ser a igualdade jurídica do liberalismo para se converter na igualdade material da nova forma de Estado”.

Buffon e Matos (2015, p. 182), por seu turno, asseveram que “a observância do princípio da capacidade contributiva corresponde a uma condição de possibilidade de reconhecimento - num plano concreto - que a promessa de construção de um Estado Democrático de Direito [...] é factível”.

Nesse íterim, Carrazza (2011, p. 96) leciona que “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”. Até mesmo porque, quando se busca a igualda-

de substancial, nada mais justo que o contribuinte com maior capacidade colabore mais para a “manutenção da coisa pública” do que outro detentor de menor aptidão.

A respeito da questão, Agra (2005, p. 16) recorda que o Estado brasileiro se caracteriza pelo republicanismo, que possui como um de seus principais atributos “a implementação de políticas que atenuem a desigualdade social, através da efetivação da isonomia substancial”.

Lopes e Valiati (2014, p. 220), por seu turno, doutrinam que em um Estado republicano, como é o caso do Estado brasileiro, diferentemente do que ocorre nos regimes monárquicos, o poder deve estar a serviço do bem comum, de modo que “impõe-se a necessidade de sacrificar as vantagens privadas em busca de um interesse coletivo numa vida republicana”.

Nessa perspectiva, verifica-se que essa “nova acepção de igualdade supera a clássica acepção aristotélica¹, pois está a exigir do Estado que não apenas trate formalmente os iguais como iguais e os desiguais como desiguais”, mas, que, principalmente, atue no sentido de reduzir as desigualdades que deram origem às diferenças (BUFFON, 2003, p. 58).

Esse dever fundamental do Estado, também, é defendido e cobrado por Dworkin (2002, p. 172), que assim indaga e responde: “Podemos dar as costas à igualdade? Nenhum governo é legítimo a menos que demonstre igual consideração pelo destino de todos os cidadãos sobre os quais afirme seu domínio e aos quais reivindique fidelidade”.

Portanto, verifica-se que a busca pela igualdade material se constitui num dos principais objetivos do Estado Democrático de Direito, o qual pode e deve valer-se da implementação de políticas públicas, inclusive tributárias, que tenham como finalidade à redução das diferenças sociais (BUFFON, 2009).

3. COMPREENDENDO AS POLÍTICAS PÚBLICAS

Conceituar políticas públicas remete à esfera pública e aos problemas que essa possui, já que diz respeito ao plano das questões coletivas, da *polis*. No entanto, convém lembrar que o público difere do particular, do privado, do individual, pois diz respeito a uma dimensão mais ampla da qual, inclusive, se distingue o estatal e o não-estatal² (SCHMIDT, 2008).

Para o autor (2008), o estudo da política passa por três dimensões ou três diferentes termos que derivam da língua inglesa, quais sejam: *polity*³, *politics*⁴, *policy*⁵. O

¹ Para Aristóteles (1999, p. 92), “justo é aquilo que é conforme a lei e correto, e o injusto é ilegal ou iníquo”. Assim, um tratamento igual e, portanto, justo, seria aquele que garantisse a igualdade formal entre os cidadãos.

² O Estado deve estar voltado ao que é inteiramente público, mas há instâncias e organizações da sociedade que, igualmente, possuem finalidades públicas, que são chamadas de públicas não estatais.

³ A *polity* se refere, por exemplo, ao sistema de governo, estrutura e funcionamento dos três poderes da república e a toda máquina administrativa.

⁴ A *politics* abrange todo processo de tomada de decisões, a relação entre os poderes, entre Estados, mercado e sociedade civil.

primeiro se refere à dimensão institucional da política, o segundo diz respeito à dimensão processual e, o terceiro, por sua vez, ao conteúdo material concreto da política, ou seja, às políticas públicas.

De acordo com Souza Junior (2002, p. 64), o tema das políticas públicas, em que pese ser proveniente da teoria política, tornou-se uma categoria de interesse também para o Direito, especialmente, a partir do momento em que “necessidades sociais nunca antes sentidas passaram a reclamar ações do poder público, muitas de natureza prestacional, atingindo áreas da vida pessoal e social que estavam fora do âmbito da política”.

Nesse aspecto, Bucci (2006, p. 241) leciona que “adotar a concepção das políticas públicas em direito consiste em aceitar um grau maior de interpenetração entre as esferas jurídicas e políticas”, ou seja, consiste em reconhecer a comunicação que há entre as duas esferas, tornando público os processos dessa inter-relação na estrutura burocrática do poder.

Nessa perspectiva, é possível afirmar que as políticas públicas são o meio de ação através do qual o Estado, em resposta as diversas demandas sociais, procura concretizar direitos e garantias fundamentais, sempre em prol do interesse coletivo (BUCCI, 2006).

Tal pensamento é asseverado por Santos (2006, p. 76-77), visto que, para a autora, “o fundamento das políticas públicas assenta-se na existência dos direitos sociais, enquanto direitos constitucionalmente positivados, cuja nota distintiva é o fato de que sua concretização se dá por meio de prestações positivas do Estado”.

De semelhante modo, Derani (2002, p. 239) leciona que as políticas são chamadas de pública quando essas “ações são comandadas pelos agentes estatais e destinadas a alterar as relações sociais existentes”. Logo, pode-se dizer que as políticas públicas se concretizam por meio de prestações positivas do Estado.

Bucci (2006, p. 39), por seu turno, explicita que as políticas públicas são programas de ação governamental que resultam de um processo ou de um conjunto de processos que possui como objetivo coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, “para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”.

Essa identificação das políticas públicas como um processo fica bem nítida ao se analisar as chamadas fases ou etapas de formulação das políticas, as quais podem ser sucinta e sequencialmente descritas da seguinte maneira: identificação do interesse, agenda, formulação, implementação e avaliação (SECCHI, 2010).

A identificação do interesse, em que pese não ser uma tarefa simples, é o primeiro passo para se transformar uma situação de dificuldade em uma política pública, pois nela será definido e identificado o interesse público. Essa fase, segundo Bucci (2006), é marcada pela discricionariedade do administrador, pois exige a determinação de pressupostos materiais que informem e embasem a decisão por meio da qual será desencadeada a ação administrativa.

Passada a etapa de identificação do interesse, passa-se à formação da agenda, que é definida por Schmidt (2008, p. 2316) “como um elenco dos problemas e assuntos que

⁵ A *policy* trata das políticas públicas de um modo geral, ou seja, atores, processo, condicionantes, decisão e etc.

chamaram a atenção da sociedade e do governo”, ou seja, é a fase de inclusão de determinado pleito ou necessidade na lista de prioridades do poder público.

Intitulada de formulação de políticas, é na quarta etapa que ocorre o estabelecimento de objetivos, estratégias e soluções para as dificuldades. Afinal, sendo possível alcançar um objetivo por diversos caminhos, é necessário definir qual deles será utilizado (SECCHI, 2010).

Depois de formulada a política pública, inicia-se a sua implementação, “que deverá observar os princípios e diretrizes, prazos, metas quantificadas etc.” Deste modo, a fase de implementação da política pública deve ser cuidadosamente pensada, pois é o momento no qual o planejamento anteriormente estruturado é convertido em ação (MASSA-ARZABE, 2006, p. 70).

Na quinta e última fase é quando se realiza a avaliação da política pública implementada, momento no qual são verificados os impactos causados pela mesma, o cumprimento dos seus objetivos, além da existência de algo que possa ser modificado (BUCCI, 2006).

No entanto, em que pese essa separação didática, Massa-Arzabe (2006) adverte que, na prática, esse processo não deve ser visto de forma tão linear, com fases totalmente separadas e que se sucedem, pois como a formulação de uma política pública acontece em ciclos, que estão intimamente interligados, não é possível se delimitar, com precisão, quando se encerra um e inicia outro.

Esclarecido esse aspecto, Schmidt (2008) ressalta que as políticas públicas podem ser classificadas em quatro tipos. O primeiro é o das políticas distributivas⁶, que, como o nome indica, visa à distribuição de recursos e a alocação de bens e serviços a regiões ou segmentos específicos da sociedade. O segundo é o das políticas regulatórias⁷, que são aquelas que ordenam e estabelecem as condições por meio das quais determinadas atividades ou condutas podem ou não serem admitidas. O terceiro é o das políticas constitutivas⁸, também chamadas de políticas estruturadoras, que são aquelas que definem os procedimentos e normas sobre as quais devem ser implementadas e formuladas as demais políticas públicas. O quarto é o das políticas redistributivas⁹, que são aquelas que objetivam a redistribuição de renda ou de riquezas.

É justamente nesse quarto tipo de política pública que se enquadram as políticas tributárias, em especial aquelas que possuem como finalidade a redução das desigualdades sociais por meio da redistribuição de riquezas pela via da tributação que leve em conta a capacidade do contribuinte. Contudo, cumpre, aqui, esclarecer que não se está tratando da autêntica política “Robin Hood”, que, apenas, visa o deslocamento de recursos das camadas mais altas para as mais baixas, mas, sim, de políticas públicas que observem a real aptidão do contribuinte no momento da exigência tributária e, em razão disso, minimizem as diferenças sociais existentes (BUFFON; MATOS, 2015).

⁶ Como exemplo, o autor cita as políticas de desenvolvimento de regiões específicas, de pavimentação e iluminação de ruas e de auxílio aos deficientes físicos.

⁷ De modo exemplificativo, o autor cita as políticas de circulação, legislação penal, trabalhista e florestal.

⁸ A título de exemplo, o autor menciona as políticas que visam a definição do sistema de governo, do sistema eleitora e as reformas políticas e administrativas.

⁹ O autor cita como exemplo as políticas habitacionais, de regularização fundiária e a política tributária.

A respeito do tema, Bouvier (2009) leciona que as políticas redistributivas encontram-se diretamente relacionadas às concepções de justiça fiscal e social, à medida que visam à redução das desigualdades por intermédio de uma tributação que persiga os ideários de igualdade, que devem embasar a ação estatal.

Nessa linha, Abrão (2006, p. 86) leciona que uma “autêntica política tributária procura cuidar das desigualdades”, ou seja, busca alcançar o tratamento isonômico entre os contribuintes, não apenas o incremento de recursos nos cofres do Estado.

Tanto é assim que é por meio da instituição de políticas públicas que a tributação perde o seu fim meramente arrecadatório e se constitui em um mecanismo de desenvolvimento e inclusão social. Isso ocorre, porque pode o Estado, através de políticas públicas tributárias indutoras, influir na realidade fática econômica, a fim de alcançar a concretização dos seus objetivos fundamentais.

De semelhante modo é o entendimento de Ribeiro (2008, p. 178) quando assevera que “a política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com a dimensão social do homem”, haja vista que não há como se desvincular a questão tributária da social, pois ambas possuem uma relação de interdependência, na medida em que a justiça fiscal pode ser um instrumento de realização da justiça social.

Por essa razão, Leonetti (2003, p. 173) menciona que “qualquer forma, modalidade ou espécie de Justiça que se possa conceber ou admitir [...] é também e, sobretudo, uma Justiça Social¹⁰”, na medida em que se aplica à vida em sociedade e deve ter como desígnio a efetivação do bem comum.

Nessa perspectiva, pode-se afirmar, então, que é a partir do desenvolvimento de políticas públicas que a tributação, desde que adequada à efetiva capacidade contributiva, pode ser vista como um mecanismo colocado à disposição do Estado na busca da igualdade material (BUFFON; MATTOS, 2015).

Todavia, o que se verifica no Brasil, atualmente, é que as políticas públicas, em especial as tributárias, têm sido usadas com um caráter meramente impositivo, ou seja, com o fim único de arrecadar recursos para os cofres públicos, e a qualquer custo, sem se preocupar com os direitos do cidadão contribuinte, situação que necessita ser modificada, porquanto uma política tributária deve, igualmente, nortear a distribuição de recursos e ter como finalidade a concretização da justiça fiscal.

Nessa linha, Ribeiro (2008, p. 179) leciona que apesar de não haver nenhum impeditivo para que uma política pública tributária tenha como escopo a transferência de valores dos contribuintes para o Fisco, afinal, o Estado necessita de recursos para a manutenção de suas atividades, tal transferência deve, sempre, considerar “a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte”, ou seja, não pode ocorrer de forma desmedida, arbitrária e em desacordo com os objetivos basilares do Estado Democrático de Direito.

¹⁰ De acordo com Leonetti (2003, p. 178), a justiça social é praticada quando “[...] a repartição do ônus do todo social, compreendo por óbvio os tributos, é feita segundo critérios prévia e democraticamente escolhidos, sempre se respeitando a capacidade contributiva de cada um”.

Diante do exposto, observa-se, enfim, que não é, apenas, por intermédio da instituição de políticas públicas que tenham conotação extrafiscal¹¹ que a tributação pode ser entendida como o meio através do qual o princípio da igualdade pode ser concretizado, pois uma política tributária com finalidade fiscal¹² também pode ser compreendida como instrumento de redistribuição de riquezas e de redução das desigualdades sociais (FERREIRA, 2007).

4. VIABILIZAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS: A NECESSÁRIA INTERAÇÃO ENTRE OS PODERES EXECUTIVO E LEGISLATIVO

Desde o seu preâmbulo, a Constituição Federal de 1988 perfila que o Estado Democrático tem por fim assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança e o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, como valores supremos de uma sociedade que se reconhece como fraterna, pluralista e sem preconceitos (BRASIL, 1988).

Em decorrência disso, essa mesma Constituição estabelece que a consagração de tais finalidades está intrinsecamente vinculada à construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, ou seja, ao cumprimento dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, os quais se encontram positivados no artigo 3º do texto constitucional (BRASIL, 1988).

A esse respeito, Canotilho (2002, p. 1153) leciona que tal fundamento normativo é “um princípio constitucional impositivo que na seara da Constituição dirigente, impõe aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas”, sem as quais o Estado não conseguirá assegurar suas promessas.

Nessa linha, pode-se, então, dizer que a atual Constituição atribuiu ao Estado¹³ uma importante função social, “a qual implica ações que – por dever para com a Sociedade – o Estado tem a obrigação de executar, respeitando, valorizando e envolvendo o seu SUJEITO, atendendo o seu OBJETO e realizando os seus OBJETIVOS”, sempre em prol dos interesses da coletividade (PASOLD, 2013, p. 52).

Para conceber no que consiste a função social do Estado, Pasold (2013, p. 51) parte de um significado atribuído à palavra função, o qual é formado por dois termos semânticos distintos, mas complementares entre si, quais sejam: “a AÇÃO e o DEVER DE AGIR, este último resultante da natureza do agente”, pois, segundo o autor, tais termos revelam a obrigação que o Estado tem para com a sociedade de executar as atividades necessárias à consecução dos objetivos que o fundamentam.

¹¹ Por meio da política extrafiscal, objetiva-se estimular ou desestimular determinadas condutas, seja pela concessão de benefícios ou incentivos fiscais, ou pelo aumento ou redução de alíquotas de determinados tributos. Pode-se dizer que por meio desta política, muitas vezes, a arrecadação de recursos fica comprometida.

¹² Por intermédio da política fiscal, busca-se a redistribuição da carga tributária de forma que, sem comprometer a arrecadação, se estabeleça um equilíbrio entre a exigência tributária e a capacidade contributiva individual dos sujeitos passivos.

¹³ Para fins desse estudo, a expressão Estado não está sendo empregada como sinônimo de governo ou de Administração Pública, mas, sim, no seu sentido mais amplo, o qual abarca os três poderes da república, ou seja, está-se tratando do Estado brasileiro.

Sob esse prisma, é possível afirmar que a função social exercida pelo Estado assume tamanha importância que deve servir de fundamento para todas as demais por ele exercidas, pois “não há sentido na criação e existência continuada do Estado, senão na condição – inarredável – de instrumento em favor do Bem Comum ou Interesse Coletivo” (PASOLD, 2013, p. 25).

A respeito da questão, Reale (1999, p. 275) leciona que a realização do bem comum é uma “constante exigência histórica de convivência social ordenada segundo os valores da liberdade e da igualdade” e, por isso, deve ser buscada pelo Estado em todos os seus níveis.

Pasold (2013), por seu turno, assevera, ainda, que a função social que deve ser desempenhada pelo Estado, encontra-se intimamente vinculada ao seu dever de agir no sentido de executar políticas públicas que visem atender aos anseios sociais, sobretudo, aqueles relacionados à efetivação do bem comum.

Dessa forma, verifica-se que deve haver uma correspondência entre os direitos consagrados pelo legislador constituinte e os atos praticados pelo Estado, pois sua função social concretiza-se por meio de ações voltadas a realização do bem comum. “Isto implica que, desde a fixação das políticas públicas ao Dever de Agir, as normas, o planejamento e o Agir materializado em atos concretos, todo o conjunto enfim, corresponda aos anseios de toda a Sociedade” (PASOLD, 2013, p. 62).

Em decorrência do exposto, percebe-se que é tarefa inalienável tanto do Poder Executivo, como do Legislativo e do Judiciário, a efetivação dos objetivos fundamentais da República, que possuem como seu fim último, a concretização da igualdade fática no âmbito do Estado brasileiro (BUFFON, 2009).

Nessa linha, pode-se dizer que, no pleno exercício das prerrogativas constitucionalmente estabelecidas, compete ao Executivo à tarefa de desenvolver políticas públicas voltadas a redução das desigualdades sociais, ao Legislativo, a evidente, mas muitas vezes esquecida, incumbência de legislar na direção apontada pela Constituição e, ao Judiciário, juntamente com os demais poderes, a tarefa de “fazer valer os princípios que alicerçam o Estado Democrático de Direito” (BUFFON, 2003, p. 59).

De modo semelhante é o entendimento de Bontempo (2005, p. 229) quando aduz que o compromisso do Estado com a efetivação do bem comum, que pode ser traduzido na implementação de políticas públicas, “vincula a atuação dos Poderes Legislativo e Executivo, atribuindo ao Poder Judiciário o ‘dever’ de aplicar o Direito, fazendo valer, com rigor, a ‘vontade da Constituição’”.

Dias (2007), por seu turno, é mais enfático ao asseverar que a elaboração de políticas públicas é incumbência dos poderes Legislativo e Executivo, não do Judiciário, que somente pode intervir se provocado e nos casos em que uma política pública, já instituída, estiver sendo utilizada como mecanismo de violação de direitos individuais ou coletivos.

Nesse diapasão, é possível sustentar, portanto, que a viabilização de políticas públicas, em especial na esfera tributária, passa pelo necessário intercâmbio entre os poderes Executivo e Legislativo, haja vista que a Constituição Federal atribuiu a esses a importante tarefa de, por meio de ações, reduzir as desigualdades econômicas e so-

ciais, por meio da realização daqueles direitos fundamentais que servem a esse fim (BERCOVICI, 2005).

A respeito do tema, tem-se que a utilização de políticas tributárias, de forma instrumental, visando o cumprimento das funções do Estado, e principalmente de sua função social, qual seja à busca do bem comum, mostra-se indispensável à Administração Pública, em qualquer dos Entes federados.

Não obstante, compete aqui ressaltar que, quando se trata do desenvolvimento de políticas tributárias que visam efetivar a busca pelo bem comum, muitas vezes, “o “dever da república” de criar situações de igualdade, em sentido substancial, implica impor deveres de solidariedade “a quem mais tem”, e ditos deveres de solidariedade influem sobre o conceito de capacidade contributiva”, seja na perspectiva do benefício ou do ponto de vista redistributivo (MOSCHETTI, 2009, p. 327).

A respeito da questão, Godoy (2004, p. 157) doutrina que há três possíveis maneiras de fundamentar ou justificar a capacidade contributiva de um cidadão. A primeira é aquela adotada por Adam Smith, a qual estabelece que os mais ricos, com maior capacidade, devem arcar de forma preferencial com o financiamento do Estado. A segunda possibilidade se traduz em um critério eminentemente econômico, pois trata da “teoria do sacrifício igual”, que se baseia na premissa de que os recursos econômicos agregam-se à renda ou ao patrimônio de um indivíduo segundo uma curva decrescente de utilidade marginal. A terceira justificação da capacidade contributiva é justamente aquela que fundamenta o princípio da solidariedade social.

Quer-se com isso dizer que, no estrito cumprimento da sua função social e em consonância com os princípios constitucionais, o Estado pode valer-se de políticas tributárias que induzam “a solidariedade na arrecadação por meio de critérios justos”, com a finalidade promover a redução das desigualdades sociais e econômicas, mesmo que isso implique a imposição de tratamento tributário diferenciado entre contribuintes (BUFFON; MATOS, 2015, p. 161).

Noutros termos, Torres (2005, p. 584) leciona que “a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência”. Assim, verifica-se que, se por um lado, a ideia de solidariedade social implica um tratamento menos rigoroso para aqueles cidadãos com menor capacidade, por outro, impõe um ônus fiscal mais severo para aqueles com maior capacidade.

De modo semelhante, inclusive, já era o entendimento adotado por Falcão (1981, p. 161) que defendia a necessidade de se reformular a ideia de “um Estado ditando normas gerais e iguais para todos”, a fim de se “contrabalançar a situação dos menos favorecidos, com leis que sejam iguais para os iguais, mas diferenciadas em favor dos menos afortunados”.

Tal realidade se torna possível na medida em que a solidariedade, em seu sentido objetivo, “está ligada à relação de partilha, de corresponsabilidade que une os cidadãos à sorte e tropeços uns dos outros, e em seu sentido subjetivo e de ética social, em que exprime o sentimento, a consciência de pertencer à comunidade” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 194).

É por isso que se considera justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, pois quem possui renda mais elevada apresenta, também, uma capacidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer a sua subsistência (NABAIS, 2005).

Nessa perspectiva, observa-se, então, que “a ideia de solidariedade pela fiscalidade implica a exigência de tributos de acordo com a capacidade contributiva do cidadão e, portanto, um direito/dever de contribuir conforme a referida capacidade”, que deve ser utilizada como instrumento balizador para se alcançar a justiça social através da tributação (BUFFON, 2009, p. 98).

De tal modo, constata-se que “o princípio da capacidade contributiva não investiga o que o Estado e comunidade podem fazer pelo cidadão isolado, senão o que o cidadão isolado, com base na sua capacidade contributiva, pode fazer por seu Estado e sua comunidade”. Daí a importância de um tratamento fiscal justo, já no momento em que se exige o pagamento dos tributos (TIPKE, 1998, p. 64).

Sobre o tema, o autor (2012, p. 87) sustenta, ainda, que “a Administração Tributária deve produzir um bem elevado, a saber, a Justiça Tributária – Ora, se as leis tributárias forem injustas, não poderá a Administração Tributária, vinculada a essas leis produzir Justiça Tributária alguma”. Afinal, não se deve perder de vista que, no campo tributário, qualquer imposição tributária deve decorrer de lei.

Nesse aspecto, Carrazza (2011, p. 96) assevera que “o legislador tem o dever, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos, não só de escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes”.

Tal questão assume tamanha importância que “a Constituição Brasileira não quis deixar a cargo do legislador a tarefa de determinar o principal critério de comparação das realidades de tributação”, ou seja, estabeleceu, de modo expresso, que o princípio da capacidade contributiva deveria ser esse critério balizador (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 56).

Nessa linha, Caliendo (2009) doutrina que o princípio da capacidade contributiva deve fundamentar exigência do dever de pagar tributos, pois, do contrário, esses serão instituídos de modo arbitrário ou como forma de manifestação do poder estatal, circunstâncias que impede o alcance da tão almejada justiça fiscal.

A respeito do assunto, Tipke e Yamashita (2002, p. 28) são categóricos ao lecionar que “leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária, ou melhor, um tumulto tributário”. Portanto, pode-se dizer que a justa distribuição da carga tributária entre os cidadãos, por intermédio de leis fiscais que atentem para os princípios constitucionais, é dever constitucional do Estado.

No entanto, conforme lembram Buffon e Matos (2015, p. 149), “uma exigência justa dos tributos deve nortear a atividade tributária não só no âmbito do Poder Legislativo, mas no Poder Executivo, através da administração fiscal”. Isso ocorre porque, em matéria tributária, faz-se necessária uma comunhão de esforços entre esses

dois poderes, a fim de se garantir a construção de um sistema tributário que possa ser qualificado como justo.

Todavia, o que se verifica da realidade brasileira atual não é essa interação, pois o que se tem é uma carga tributária muito alta, a qual consome praticamente quatro meses ao ano de salário do contribuinte para pagamento de tributos, fato que, de certa forma, revela a ausência de uma política tributária adequada, capaz de respeitar os nortes da CF e os direitos do contribuinte.

Nesse ponto, valem as palavras de Tipke e Lang (2008, p. 166) quando doutrinam que “o cidadão sente o Estado Tributário não como Estado de Direito, mas como insaciável Leviatã”, circunstância que, de um modo geral, tende a gerar repúdio ao pagamento de tributos e, conseqüentemente, uma compreensão distorcida acerca de sua real função em um Estado Democrático de Direito¹⁴.

Ora, é evidente que o Estado tem na arrecadação de tributos o seu principal suporte financeiro, até mesmo porque, sem recursos, não há como garantir a realização de políticas direcionadas à obtenção do bem comum e, tampouco, como manter a própria estrutura estatal em funcionamento. Contudo, entende-se que isso não legitima o Estado a produzir e aplicar normas que estejam em desacordo com os princípios constitucionais (TORRES, 2012).

A par dessas colocações, verifica-se a necessidade de se adequar o sistema tributário aos princípios constitucionais, a fim de que ele possa ser um instrumento do Estado na busca pela concretização dos seus objetivos, em especial, o da redução das desigualdades sociais (BUFFON; MATOS, 2015).

Nesse sentido, Ichihara (2006, p. 171) refere a necessidade de uma reforma tributária que seja “boa para o Fisco, para o contribuinte e para os consumidores, enfim, para o povo em geral e para o Brasil”. No entanto, para que isso ocorra, é necessária “não só a legalidade ou a constitucionalidade na instituição e arrecadação de tributos, mas sobretudo a legitimação da arrecadação tributária”, que, de acordo com o autor, só será alcançada se “a tributação for eficiente no sentido da realização da justiça fiscal, respeitando a isonomia e a capacidade contributiva como vetores fundamentais”.

Como pontua Moreira (2008, p. 151) “a abertura do direito tributário à justiça fiscal não restará completa, se a arrecadação tributária não atender a um orçamento cada vez mais cumpridor dos objetivos da Constituição”. Logo, verifica-se que a realização de uma política tributária justa está diretamente associada a uma tributação, igualmente, justa.

Portanto, observa-se que a relação entre políticas públicas e tributação é indissociável, uma vez que o bem comum somente poderá ser concretizado por intermédio de políticas públicas promovidas pela Administração na busca de uma sociedade

¹⁴ O descrédito em relação ao Estado e à administração pública diz respeito à ação estatal, às diversas políticas públicas, e aos políticos, de um modo geral [...] No limite, constrói-se no imaginário coletivo uma perspectiva de ‘ausência de perspectivas’, segundo a qual não apenas o Estado é ineficiente por natureza como, na relação Estado-Sociedade, no Brasil, tudo tem permanecido igual e nada mudará jamais, uma vez que os vícios dessa relação são inerentes ao próprio Estado. Nesta perspectiva, o Estado não é passível de reforma, a não ser através de sua redução ao Estado mínimo (FARAH, 2001, p. 5).

igualitária e justa, políticas, que, no entanto, só podem ser realizadas se o Estado possuir recursos financeiros para tanto (SCAFF, 2007).

Além do mais, não se pode perder de perspectiva que não é, apenas, pela via da despesa que a tributação pode ser compreendida como um instrumento de política pública, pois uma exigência fiscal fundamentada na solidariedade e na capacidade contributiva, também, pode fazer com que o tributo, pela via do ingresso, assuma uma função nitidamente redistributiva (ESTEVAN, 2002).

Sobre a possibilidade de o Estado cumprir com os seus objetivos por intermédio de uma política tributária com esse viés, Ribeiro e Gesteiro (2013, p. 207) lecionam que “de igual modo o Estado poderá atender suas finalidades através da redistribuição de riquezas [...] que pode ser alcançada por meio de uma política tributária” que seja fundada em uma fiscalidade alicerçada em princípios.

Em relação à questão, Tipke e Lang (2008, p. 261), inclusive, vão além ao observarem que “o direito tributário realiza o equilíbrio social em primeiro lugar através de normas de finalidade fiscal, ou seja, através da transferência consequente do princípio da capacidade tributária”. Isso ocorre, segundo os autores, porque “o Estado Social serve também de justificação às normas de redistribuição”.

De modo semelhante, Martins (2002, p. 26) assevera que uma política tributária com finalidade fiscal, desde que adequada aos ditames constitucionais que embasam uma cobrança justa de tributos, pode ser compreendida “como a sistemática adotada pelo Estado objetivando cumprir suas finalidades de forma eficaz”.

Entretanto, para que isso seja possível, entende-se que “os programas de governo deste e daquele Presidente da República é que devem ser adaptados à Constituição, e não o inverso”, pois as políticas públicas devem ser compreendidas como um instrumento do Estado na busca do bem comum, não como uma ação de um determinado governo ou partido político (GRAU, 2008, p. 45).

Tanto é assim que, como já mencionado, a viabilização de políticas públicas, em especial na área tributária, passa pela indispensável interação entre os Poderes Executivo e Legislativo, visto que é incumbência e responsabilidade do segundo a produção de leis que traduzam as linhas gerais da atuação governamental e, competência do primeiro a implementação e execução das políticas tributárias, em especial aquelas direcionadas à redução das desigualdades sociais (CASTRO, 2015).

Nessa linha de raciocínio, verifica-se que, em sede de políticas públicas tributárias, é possível observar o que Canotilho (2002, p. 336) nomeou de princípio da democracia econômica e social, na medida em que tal princípio “contém uma imposição obrigatória dirigida aos órgãos de direção política (legislativo, executivo) no sentido de desenvolverem uma atividade econômica e social conformadora, transformadora e planificadora das estruturas sócio econômicas”.

Na interpretação de Bercovici (2005), o princípio da democracia econômica e social estaria consagrado no *caput* do artigo 170¹⁵ da Constituição, em que pese não de

¹⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

modo explícito, haja vista que o citado dispositivo dispõe que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, e como princípio, dentre outros, a redução das desigualdades sociais e regionais.

Nessa linha, Shoueri (2005, p. 99) leciona que o constituinte, ao incluir a redução das desigualdades entre os princípios que devem fundamentar a ordem econômica e financeira, “revelou-se ciente de sua existência, mas inconformado com tal realidade”. Por isso, o autor destaca a redução das desigualdades como forma de atingir a efetiva justiça social. Até mesmo porque, se é dever constitucional do Estado à realização dos objetivos fundamentais da república, deve, também, a ordem econômica servir a consecução dessas finalidades.

Em vista do exposto, verifica-se que não se mostra necessária nenhuma reforma no texto constitucional para que os parâmetros da justiça social sejam alcançados pelo Estado. Ao contrário, o que é preciso é justamente o efetivo e integral cumprimento da Constituição, pois a utilização do tributo como eficaz instrumento direcionado à redução das desigualdades sociais depende da atuação conjunta dos Poderes Legislativo e Executivo na implementação de políticas tributárias destinadas à realização desse fim.

5. CONCLUSÃO

A partir da análise realizada, observou-se que apesar da Constituição Federal de 1988 ter instituído, formalmente, no Brasil, um Estado Democrático de Direito, há um longo caminho a ser trilhado para que esse modelo de Estado seja, efetivamente, concretizado no país. Isso porque, a sua implementação fática está condicionada à realização dos objetivos fundamentais da república, sobretudo a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade mais justa, livre e solidária.

Nessa perspectiva, entendeu-se a tributação, em especial aquela fundada em princípios constitucionais, pode ser vista como instrumento colocado à disposição do Estado na busca da igualdade material, pois, por intermédio da imposição de tratamento tributário diferenciado, é possível igualar os iguais e desigualar os desiguais, na exata medida das suas diferenças.

Nessa linha, verificou-se que a viabilização das políticas públicas tributárias passa pelo necessário intercâmbio entre os poderes Executivo e Legislativo, haja vista que a Constituição Federal atribuiu a eles a importante tarefa de, por meio de ações, reduzir as desigualdades econômicas e sociais.

Percebeu-se, ainda, que apesar de haver um longo caminho a ser percorrido no sentido de se efetivar a justiça social por intermédio da fiscal no Brasil, a realização de políticas públicas tributárias pode ser vista como um importante instrumento para a realização desse fim.

Além disso, constatou-se um vínculo indissociável entre as políticas públicas e a tributação, haja vista que o Estado somente pode promovê-las se possuir recursos financeiros, os quais são obtidos, quase em sua integralidade, por intermédio da atividade arrecadatória.

Apesar disso, averiguou-se, também, que a tributação pode ser compreendida como um instrumento de política pública tanto pela via da despesa quanto do ingresso, pois uma exigência fiscal fundamentada na solidariedade e na capacidade contributiva pode fazer com que o tributo assuma uma função redistributiva.

Por fim, concluiu-se a utilização do tributo como eficaz instrumento direcionado à redução das desigualdades sociais depende da atuação conjunta dos Poderes Legislativo e Executivo na implementação de políticas tributárias destinadas à realização desse fim.

6. REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento: Uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 02 fev. 2016.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BONTEMPO, Alessandra Gotti. **Direitos sociais**. Eficácia e acionabilidade à luz da Constituição de 1988. Curitiba: Juruá, 2005.

BOUVIER, Michel, A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêutica crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

_____. **Tributação e dignidade da pessoa humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público**. Porto Alegre, n. 29, p. 159-196, jan/fev. 2005.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CASTRO, Karina Brandão Alves de. A função social do tributo e o orçamento público como vínculo de implementação e priorização das políticas públicas constitucionais. In: MURTA,

- Antônio Carlos Diniz; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; FEITOSA, Raymundo Juliano (Coord.). **Direito tributário e financeiro**. Florianópolis: CONPEDI, 2015.
- DERANI, Cristiane. **Privatização e serviços públicos**: as ações do Estado na produção econômica. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- DIAS, Jean Carlos. **O controle judicial de políticas públicas**. São Paulo: Método, 2007
- DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Cuadernos y debates n.º 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- FAVEIRO, Vitor Antônio Duarte. **O Estatuto do Contribuinte**: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002.
- FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social**: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza. Paraíba: EDUEP, 2007.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.
- GODOY, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.
- LOPES, Ana Paula; VALIATI, Thiago Priess. O republicanismo entre a felicidade e a justiça. In: GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree (Coord.). **Direito, felicidade e justiça**. Belo Horizonte: Forum, 2014.
- MASSA-ARZABE, Patrícia Helena. Dimensão jurídica das políticas públicas. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas Públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte. In: MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **A defesa do contribuinte no Direito brasileiro**. São Paulo: IOB, 2002.
- MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo**: a invasão da constituição. São Paulo: Método, 2008.
- MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.
- PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do estado contemporâneo**. 4. ed. Itajaí: UNIVALI, 2013.
- PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Ordem econômica e social**: estudos em Homenagem a Ary Brandão de Oliveira. São Paulo: LTR, 1999, p. 144-159.

- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: a função social do tributo. In: SANTOS, Antonio Carlos; LOPES, Cidália Maria da Mota. (Coord.). **Fiscalidade: outros olhares**. Porto: Vida Econômica, 2013.
- _____. A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (Coord.). **Direito tributário e segurança jurídica**. São Paulo: MP, 2008, p. 171-192.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- ROBLES, Gregório. **Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual**. São Paulo: Manole, 2005.
- SANTOS, Marília Lourido dos. **Interpretação Constitucional no Controle Judicial das Políticas públicas**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.
- SCAFF, Fernando Facury. Como a Sociedade Financia o Estado para a Implementação dos Direitos Humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- SCHMIDT, João Pedro. Para entender as políticas públicas: aspectos conceituais e metodológicos. In: REIS, J.R; LEAL, R.G. (Orgs.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Tomo 8. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2008, p. 2307-2333.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas: conceitos, categorias de análise, casos práticos**. São Paulo: Atlas, 2010.
- SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. **O Tribunal Constitucional como Poder**. São Paulo: Memória Jurídica, 2002.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- _____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais**. Vol. 2 Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 53-67.

* Submetido em: 07 dez. 2017. Aceito em: 25 jul. 2018.