

Tributação, direitos fundamentais e orçamento público

Taxation, fundamental rights and public budget

*Marcelo Paulo Wacheleski¹
Thiago Antonio Nascimento Diniz²*

RESUMO

O artigo se destina ao estudo da necessária correlação entre os direitos fundamentais, a tributação e o orçamento público. O objetivo geral da pesquisa é estabelecer a necessidade de reflexão sobre o orçamento público e a tributação como mecanismos de efetivação dos direitos, inclusive os clássicos de liberdade que, assim como os sociais dependem de atuação positiva da atuação estatal. As hipóteses trazidas pelo trabalho apontam a existência dos custos dos direitos e a estruturação da teoria da reserva do financeiramente possível como elementos limitadores da efetivação dos direitos pela deficiência orçamentária do Estado. A atuação da doutrina tributária tem centrado seus esforços na delimitação de teorias que protejam o cidadão da intervenção estatal que não respeite a capacidade contributiva. Contudo, pouca atenção tem reservado ao fortalecimento do orçamento como mecanismo de realização dos direitos fundamentais. Os direitos fundamentais além de limitadores da atuação tributária do Estado, estabelecem também a necessidade de atuação direta da administração pública na realização de direitos, fator que exige melhor atenção ao orçamento público. O método utilizado será o indutivo através da utilização de categorias jurídicas e pesquisa bibliográfica.

PALAVRAS-CHAVE

Tributação; direitos fundamentais; orçamento público.

¹ Doutorando em Direito na Universidade Federal do Paraná (UFPR); Mestre em Ciência Jurídica pelo Programa de Pós-Graduação da UNIVALI-SC; Especialista em Filosofia do Direito pela PUC-PR; Líder do Grupo de Pesquisa “Jurisdição Constitucional e Administração Pública”. Integrante do Núcleo de Pesquisa “Constitucionalismo e Democracia: Filosofia e Dogmática Constitucional” da UFPR; Professor de Direito Constitucional e Direito Administrativo na Universidade do Contestado/Mafra. Advogado.

² Mestre em Direitos Fundamentais e Democracia do programa de Mestrado das Faculdades Integradas do Brasil – FacBrasil, especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-RIO. Professor de Direito Tributário da Academia de Direito do Centro Europeu. Professor de Direito Constitucional e Processo Civil nas Faculdades Integradas do Brasil e na Universidade do Contestado/Mafra. Integrante do Grupo de Pesquisa “Jurisdição Constitucional e Administração Pública”. Advogado atuante na área do direito tributário e administrativo.

ABSTRACT

The article is intended to study the necessary correlation between the fundamental rights, taxation and public budgets. The overall objective of the research is to establish the need for reflection on the public budget and taxation as effective mechanisms of rights, including the classics of freedom, as well as social depend on positive performance of state action. The assumptions brought by the working point to the existence of costs of rights and the structuring of the reservation of the theory of financially possible as limiting elements of the realization of the rights by the state budget deficit. The role of tax doctrine has focused its efforts on defining theories that protect citizens from state intervention that does not respect the ability to pay but little attention has reserved to strengthen the budget and realization of fundamental rights mechanism. Fundamental rights as well as limiting the tax state action also establish the need for direct involvement of government in the realization of rights, a factor that requires better attention to the public budget. The method used is the inductive through the use of legal categories and literature.

KEYWORDS

Taxation; fundamental rights; public budget.

INTRODUÇÃO – TRIBUTOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Nas sociedades ocidentais modernas, cabe ao Estado Social Democrático de Direito, além da proteção das garantias clássicas, como liberdade, propriedade, segurança e igualdade, resguardar também os valores e direitos (fundamentais e sociais) caros (e essenciais) aos cidadãos.³

O âmbito de proteção aos direitos fundamentais, assim, é inerente (e indissociável) ao próprio princípio democrático. Como relaciona Ingo Wolfgang SARLET:

os direitos fundamentais podem ser considerados simultaneamente pressuposto, garantia e instrumento do princípio democrático da autodeterminação do povo por intermédio de cada indivíduo, mediante o reconhecimento da igualdade (perante a lei e de oportunidade), de um espaço de liberdade real, bem como por meio da outorga do direito à participação (com liberdade e igualdade), na conformação da comunidade e do processo político, de tal sorte que a positivação e a garantia do efetivo exercício de direitos políticos (no sentido de direitos de participação e conformação do *status* político) podem ser considerados o fundamento funcional da democracia e, neste sentido, parâmetro de sua legitimidade.⁴

³ MEIRA, Liziane Angelotti. Direitos Fundamentais e Tributação: saúde, salário, aposentadoria e tributação – tensão dialética? In BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti (Coords.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.228.

⁴ SARLET. Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. 9ª ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.70.

Duas teorias ganham destaque na tentativa de delimitar o conteúdo dos direitos fundamentais e seu âmbito de proteção⁵, tendo como norte seu suporte fático. A primeira, “teoria interna”, tendo como expoente Friedrich Muller, parte de um suporte fático “restrito”; e a segunda, “teoria externa”, com a qual se alinha esta pesquisa, relacionada às ideias de Robert Alexy, sugere um suporte fático amplo.

No que toca à teoria do suporte fático restrito, portanto, à teoria interna, sua principal característica é que alguns atos, situações ou posições são excluídos, *a priori*, do campo de proteção da norma de direito fundamental, ou seja, não existe garantia a algumas ações, estados ou posições jurídicas que, *in abstracto*, poderiam ser alcançadas pelo âmbito de proteção das normas de direitos fundamentais.⁶

Não se discute, na teoria interna – partindo da compreensão da norma jurídica de direito fundamental como uma construção decorrente de textos legislativos e interpretação do programa da norma e da definição do âmbito desta norma –, se o direito fundamental é possível de ser restringindo. O foco relevante é o conteúdo desse direito fundamental.⁷

De outro turno, a teoria externa, distinguindo dois momentos de proteção, um *prima facie* e outro definitivo (com base no sopesamento/proporcionalidade), parte de um suporte amplo dos direitos fundamentais, rejeitando assim a exclusão *a priori* de condutas ou situações.⁸

A necessidade de definição ampliada – e assim o é propositalmente, já que é justamente esta abertura que implica um maior grau de proteção – do suporte fático se dá em razão de sua consequência ao conteúdo dos direitos fundamentais.⁹

O Suporte Fático pode ser referido tanto em caráter abstrato – “formado, em linhas gerais, por aqueles fatos ou atos do mundo que são descritos por determinada norma e para cuja realização ou ocorrência se prevê determinada consequência jurídica”¹⁰ – quanto de modo concreto, que “intimamente ligado ao abstrato, é a ocorrência concreta, no mundo da vida, dos fatos ou atos que a norma jurídica em abstrato, juridicizou”.¹¹

Quando se trata de direitos fundamentais, neste exercício de perquirição do suporte fático, quatro perguntas emergem: “(1) O que é protegido? (2) Contra o quê? (3) Qual a consequência jurídica que poderá ocorrer? (4) O que é necessário ocorrer para que a consequência possa também ocorrer?”¹²

Assim, sendo o suporte fático, como dito acima, os elementos que propiciam, quando presentes, a realização do preceito contido na norma de direito fundamental, para que a consequência jurídica e um direito de liberdade seja acionado, não basta à ofensa ao âmbito de proteção e a intervenção – como proposto por ALEXY. É preciso, também, que não haja uma fundamentação constitucional para a intervenção. Havendo, não se está

⁵ Conforme Virgílio Afonso da Silva, “o ‘âmbito de proteção’ é entendido como os bens protegidos pelo direito fundamental, definindo-se estes bens como as ações, estados ou posições jurídicas, cada qual em seu respectivo âmbito temático de um direito de defesa”. (AFONSO DA SILVA, Virgílio, *Direitos Fundamentais. Conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p.72).

⁶ *Ibidem*, p.80.

⁷ MULLER, Friedrich. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. Trad. Peter Naumann. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.42/43.

⁸ AFONSO DA SILVA, Virgílio. Op. Cit., p. 109/110.

⁹ *Ibidem*, p.110/111.

¹⁰ *Ibidem*, p.67/68.

¹¹ *Idem*.

¹² *Ibidem*, p.71.

diante de uma violação (que ensejaria declaração de inconstitucionalidade e retorno ao *status quo ante*), mas sim de uma restrição constitucional ao direito fundamental.¹³

Nas palavras de Virgílio AFONSO DA SILVA, “da mera verificação de uma restrição a um direito fundamental – mesmo que ela inviabilize seu exercício por completo, em alguns casos concretos – não decorre inconstitucionalidade”¹⁴.

Este entendimento é bastante caro à ideia de tributação, pois a presença do critério de “fundamentação constitucional” garante ao tributo caráter meramente restritivo de direito fundamental. Assim, por exemplo, mesmo a exação “adentrando” o âmbito de proteção do direito fundamental de propriedade (respeitadas, evidentemente, todas as normativas constitucionais atinentes) não será inválida ou mesmo inconstitucional.

Não há, pois, no cenário contemporâneo como se falar de tributação sem se ter em mente a temática dos direitos fundamentais, seja enquanto barreira (“limitação”) ao exercício do dever tributário seja como seu objetivo final, frente ao compromisso (constitucional) do Estado de protegê-los.

Há, como pontua Liziane MEIRA, uma verdadeira tensão dialética.¹⁵ “(Há) duas principais relações vislumbradas entre direitos fundamentais e tributação. A tributação que é imprescindível para a garantia dos direitos fundamentais e a tributação que compromete os direitos fundamentais”¹⁶.

Nas palavras de Octávio Campos FISCHER, “há uma constante e inerente tensão na relação entre tributos e direitos fundamentais. De um lado, os tributos, se utilizados de forma abusiva, podem ‘ferir de morte’ os direitos fundamentais, entretanto, de outro, estes, de certa forma, têm sua proteção condicionada ao pagamento daqueles”¹⁷.

No que toca à tributação, o Sistema Fiscal deve ser estruturado para atender às necessidades da pessoa humana, desenvolvendo-se tendo como norte o sujeito e os anseios sociais.¹⁸

Como destaca Javier LUQUE:

La segunda mitad del siglo XX se caracteriza por la poderosa fuerza expansiva de lo que se há llamado ‘el fenómeno de los derechos humanos’. Todos los campos del quehacer humano, incluyendo la política, la economía y en especial el derecho, han sido radicalmente influenciados por este fenómeno que apunta a conseguir se haga realidad el pleno desarrollo de la personalidad de cada ser humano, individualmente o conformando colectividades.

La tributación no ha sido ni debe ser ajena a esta influencia. En nuestra opinión, todos los aspectos relacionados con tributación, sean fines, normas o procedimientos, deben tener en su médulo el respeto a los derechos humanos.¹⁹

¹³ Ibidem, p.72.

¹⁴ Ibidem, p.102.

¹⁵ MEIRA, Liziane Angelotti. Op. Cit., p.234.

¹⁶ MEIRA, Liziane Angelotti. Op. Cit., p.235.

¹⁷ FISCHER, Octávio Campos. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental no Direito Tributário. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p.280.

¹⁸ CATARINO, João Ricardo. A teoria dos sistemas fiscais – A importância da Justiça. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Lições de Fiscalidade Volume I – O Sistema Tributário Português*. 02ª ed., Coimbra: Almedina, 2013. Disponível em <<http://books.google.com.br/books?id=bQCTAAAQBAJ&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em 05/01/2014.

¹⁹ BUSTAMANTE, Javier Luque. *Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los Derechos Humanos y Tributación*. In. *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*. Lima: Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, Lima, 1990, p. 49, Apud CHUNG, Jorge Manini. *Derechos Humanos y Tributación*.

Nas palavras de João Ricardo CATARINO: “o homem é a raiz, o limite e a razão do sistema de poder instituído e, conseqüentemente, do financiamento público”.²⁰

Por isso, no que concerne à tributação o tema dos direitos fundamentais, além das ideias de cidadania, ética e moral, como tratado acima, está intimamente relacionado ao chamado “estatuto do contribuinte”, expressão, como conta Betina Treiger GRUPENMACHER, cunhada por Juan Carlos Luqui em 1953 para designar o grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária.²¹

Neste sentido, o desafio posto ao legislador e ao administrador (fiscal) é encontrar o ponto de equilíbrio: respeitar os direitos fundamentais do indivíduo, não os invadindo ou mesmo subtraindo com a tributação, tendo, porém, em mente, como ressalta Flávio GALDINO, que os direitos, inclusive aqueles ditos fundamentais, “não nascem em árvore”.²²

Se ultrapassado este ponto de equilíbrio na atividade tributária haverá um ingresso indevido no direito de propriedade e liberdades do cidadão.²³

O CUSTO DOS DIREITOS

Como destaca Gilmar Ferreira MENDES, porém, “todos os direitos reivindicam uma postura positiva do governo. Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério”.²⁴

Esta é uma questão relevante no exame da relação direitos fundamentais e tributação: o custo dos direitos. Afinal, do ponto de vista prático – que é o que se busca analisar, em última instância, neste trabalho –, pouco adianta a previsão normativa (mesmo constitucional) ou “refinada técnica hermenêutica” se não houver o recurso para fazer frente àquela despesa.²⁵

Os custos para a manutenção de um Estado Social abrangem não só os recursos financeiros para que sejam assegurados direitos de liberdade, propriedade e garantias fundamentais, classicamente consagrados, mas também o núcleo essencial dos direitos e deveres econômicos, sociais e culturais.²⁶

Sthephen HOLMES e Cass R. SUSTEIN, na obra *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*²⁷, abordam o tema com bastante acuidade, tratando dos custos financeiros dos direitos. Destacam os autores, já de início, que não apenas os direitos

XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário. Bahia. Disponível em: <http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev39_JMCH.pdf>. Acesso em 05/01/2014.

²⁰ Idem.

²¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributos e Direitos Fundamentais. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p.9 e 13.

²² GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. São Paulo: Lumen Juris, 2005, p.234.

²³ DALAZZEM, Dalton Luiz. O Princípio Constitucional Tributário do Não-confisco e as Multas Tributárias. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, p.22.

²⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6.ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p.1451.

²⁵ PAULA DE BARCELLOS, Ana. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.233-237.

²⁶ NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal*. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p.112.

²⁷ O custo dos direitos: por que liberdade depende de taxas (tradução livre).

sociais têm custo público, mas também os têm os clássicos direitos individuais e liberdades.²⁸

Assim, o imposto assume papel primordial. HOLMES e SUNSTEIN reforçam o entendimento de que não há como se efetivarem direitos sem o respectivo custeio, independentemente de sua natureza:

Where there is a right, there is a remedy” is a classical legal maxim. Individuals enjoy rights, in a legal as opposed to a moral sense, only if the wrongs they suffer are fairly and predictably redressed by their government. This simple point goes a long way toward disclosing the inadequacy of the negative rights/positive rights distinction. What it shows is that all legally enforced rights are necessarily positive rights. Rights are costly because remedies are costly. Enforcement is expensive, especially uniform and fair enforcement; and legal rights are hollow to the extent that they remain unenforced.²⁹

Ainda conforme HOLMES e SUSTEIN, os direitos implicam em um correlato dever e estes deveres somente são levados a sério quando sua inobservância é punida pelo poder público em favor do erário.³⁰

There are no legally enforceable rights in the absence of legally enforceable duties, which is why law can be permissive only by being simultaneously obligatory. That is to say, personal liberty cannot be secured merely by limiting government interference with freedom of action and association. No right is simply a right to be left alone by public officials. All rights are claims to an affirmative governmental response. All rights, descriptively speaking, amount to entitlements defined and safeguarded by law. A cease-and-desist order handed down by a judge whose injunctions are regularly obeyed is a good example of government “intrusion” for the sake of individual liberty. But government is involved at an even more fundamental level when legislatures and courts define the rights such judges protect. Even thou-shalt-not, to whomever it is addressed, implies both an affirmative grant of right by state and a legitimate request for assistance to an agent of the state.³¹

Não apenas os direitos prestacionais custam, mesmo aqueles tipicamente liberais, habitualmente tidos como meramente negativos, ou seja, que demandam um não agir do Estado, são, em verdade, também positivos e como tal não prescindem de recursos.

Conforme NABAIS, os custos dos clássicos direitos e liberdades se materializam em despesas do estado com a sua realização e proteção, ou seja, em despesas com os serviços públicos adstritos basicamente à produção de bens públicos em sentido estrito.³² Nas palavras do autor: “a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas

²⁸ HOLMES, Stephen Holmes; SUSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p.14.

²⁹ Ibidem, p.43.

³⁰ Idem.

³¹ Idem.

³² NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p.114.

pedosas, a sua realização e sua proteção (dos clássicos direitos e liberdades) pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros”.³³

No mesmo sentido, Ana Paula de BARCELLOS sustenta que a diferença entre os direitos sociais e os individuais, no que tange ao custo, refere-se tão somente ao grau (valor) e não a natureza. Em outras palavras, é possível (e bastante provável) que os direitos sociais, prestacionais, demandem maiores recursos que aqueles individuais, porém isso não implica que tenham “custo zero”.³⁴ Mesmo quando se trata da proteção dos direitos fundamentais individuais de liberdade, é possível reconhecer seu custo na ausência de tributação nas hipóteses de proteção das imunidades constitucionais, que refletem diretamente na arrecadação tributária do Estado, constituindo em normas declaratórias tidas como aparência fiscal dos direitos do art. 5º.³⁵

ORÇAMENTO PÚBLICO, RESERVA DO POSSÍVEL E A CLÁUSULA DA PROIBIÇÃO DE RETROCESSO

Diante da constatação que a efetivação dos direitos, tanto individuais quanto sociais, não prescinde de um agir positivo do Estado, o que, por consequência, necessita de recursos financeiros para funcionar, conforme Flávio GALDINO, “chega-se à conclusão de que direitos só existem onde há fluxo orçamentário que o permita”.³⁶

O Orçamento, portanto, é o “caminho” pelo qual se permite (financeiramente) a concretização das políticas (e despesas) públicas à realização dos direitos fundamentais sociais e, como visto, em alguma proporção das liberdades clássicas, sendo, por isso, extremamente relevante.

E esse é um dos gargalos do Sistema Fiscal brasileiro, pois, como destaca Octávio FISCHER, “sentimos a ausência de uma teoria que leve a sério o Orçamento. Preocupamo-nos em desenvolver teorias que evitem uma tributação arbitrária, mas deixamos de lado o fortalecimento do papel que o Orçamento tem na realização dos direitos fundamentais”.³⁷

O orçamento na estrutura do Estado no Brasil, pode apresentar três importantes naturezas: política, econômica e jurídica. No âmbito econômico, se a economia apresenta um bom desenvolvimento, o Estado deve executar seu orçamento com contenção, permitindo o desenvolvimento da atividade econômica privada, sob pena de criar uma disputa no espaço livre da econômica e gerar inflação. No prisma normativo, que revela o espectro jurídico do orçamento, o texto constitucional estabeleceu sua característica formal. No entanto, uma das mais importantes características do orçamento está na sua natureza política. Com essa característica, o orçamento é colocado como instrumento de apoio à democracia e equilíbrio das classes sociais, servindo de condicionador do produto da receita pública aos fins desejados pela sociedade através da representação legítima parlamentar.³⁸

³³ Ibidem, p.113.

³⁴ PAULA DE BARCELLOS, Ana. Op. Cit., p. 238-239.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p.64.

³⁶ GALDINO, Flávio. Op. Cit., p.204.

³⁷ FISCHER, Octávio Campos. *Tributos...*, p.283.

³⁸ MOREIRA, Bruno Reinaldo. *Lei de Responsabilidade Fiscal e orçamento público municipal*. 5. ed. Curitiba: Juruá: 2013, p.62

A administração pública não é inteiramente livre para decidir sobre a alocação dos recursos no orçamento. A Constituição Federal de 1988, ao definir as normas programáticas no que se denominou de Constituição Dirigente³⁹, impôs ao Estado metas claras para o desenvolvimento nacional (art. 3º da Constituição Federal de 1988). Neste aspecto, o gestor público não exerce ampla discricionariedade na definição das políticas públicas, senão deve cumprir com o compromisso constitucional, que exige clara interpretação de conceitos jurídicos indeterminados, como o interesse público, a razoabilidade e a proporcionalidade.⁴⁰

As políticas públicas constituem processos que resultam na eleição de prioridades de interesse público, coordenando as necessidades da sociedade com as disponibilidades do Estado na realização dos objetivos constitucionais. Essa noção de interesse público é a finalidade do exercício da função e do poder soberano do Estado. É de se observar que a obrigatoriedade de que o Estado promova a concretização do interesse público não o coloca na condição de titular que na forma de interesse primário será a coletividade.

A administração pública, quando o interesse for próprio do aparato administrativo titulariza o interesse público secundário. É possível, neste escólio, observar a colisão entre o interesse público primário e o secundário, quando as pretensões da coletividade não são coerentes com os interesses do aparato administrativo. “Daí a necessidade de instrumentos que garantam o vínculo entre ação administrativa e realização do interesse coletivo primário”.⁴¹

Visto sob esse prisma o interesse público como princípio marcado pela supremacia não colocaria os direitos fundamentais em risco e sim, promoveria sua eficácia para o que as prerrogativas da administração são indispensáveis. “Por isso mesmo, o Direito Administrativo se caracteriza pelo binômio autoridade-liberdade. A Administração Pública tem que ter prerrogativas que lhe garantam a autoridade necessária para a consecução do interesse público. Ao mesmo tempo, o cidadão tem que ter garantias de observância de seus direitos fundamentais contra o abuso do poder”.⁴²

Nesta compreensão importantes consequências são indicadas: (i) os direitos fundamentais formam parte do interesse público e constituem as metas que direcionam a atuação dos poderes públicos e da administração em especial; (ii) os privilégios e prerrogativas da administração pública somente se justificam quando utilizadas para conformação dos direitos fundamentais e nunca como poder arbitrário do Estado; (iii) o

³⁹ “Ao utilizar a expressão ‘Constituição Dirigente’ (dirigierende Verfassung), Peter Lerche estava acrescentando um novo domínio aos setores tradicionais existentes nas Constituições. Em sua opinião, todas as Constituições apresentariam quatro partes: as linhas de direção constitucional, os dispositivos determinadores de fins, os direitos, as garantias e repartição de competências estatais e as normas de princípio. No entanto, as Constituições modernas se caracterizariam por possuir, segundo Lerche, uma série de diretrizes constitucionais que configuram imposições permanentes para o legislador. Estas diretrizes são o que ele denomina de ‘Constituição Dirigente’. Pelo fato de a ‘Constituição Dirigente’ consistir em diretrizes permanentes para o legislador, Lerche vai afirmar que é no âmbito da ‘Constituição Dirigente’ que poderia ocorrer a discricionariedade material do legislador.” BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Constituição Dirigente*. in BONAVIDES, Paulo (et. al). *Constituição e Democracia: estudos em homenagem ao Professor J. J. Gomes Canotilho*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 242.

⁴⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.137.

⁴¹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. A Noção Jurídica de Interesse Público no Direito Administrativo Brasileiro. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder. *Direito Administrativo e Interesse Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p.92.

⁴² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O Princípio da Supremacia do Interesse Público – Sobrevivência diante dos ideais do Neoliberalismo. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder. *Direito Administrativo e Interesse Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p.216.

possível confronto entre direitos fundamentais e prerrogativas e privilégios estatais penderá em favor daqueles, considerando que decisão em contrário tiraria a legitimidade da atuação do Direito Administrativo já que não repousaria o conceito de interesse público no ordenamento jurídico constitucional.⁴³

A ausência de atenção adequada aos processos de definição do interesse público voltado à efetivação dos direitos fundamentais, através da elaboração e planejamento do orçamento têm gerado uma triste constatação referente a quebra de continuidade de políticas públicas importantes para implementação desses direitos. “A elaboração dessas políticas, aparentemente corretas, sempre bem justificadas do ponto de vista técnico, encontram dificuldades significativas na fase de implementação. Os resultados não são atingidos, as metas não cumpridas e a ineficácia predomina”.⁴⁴

No entanto, como afirmado, o âmbito de discricionariedade do Estado na elaboração de políticas públicas é restringido pelo próprio texto constitucional, como por exemplo quando estabelece a meta de uma existência digna conforme os ditames da justiça social (art. 170), indicando os princípios obrigatórios, ou então as metas para efetividade do direito à educação (art. 205), ou saúde (art. 196).⁴⁵

Como defende Osvaldo CANELA JÚNIOR, o Orçamento estatal não pode ser empecilho à garantia e à efetivação dos direitos sociais e fundamentais, pelo contrário, em verdade, consiste no instrumento primordial para a realização de tais direitos.⁴⁶ A vinculação de uma adequada tributação ao lado de um adequado planejamento orçamentário revelam o compromisso do Estado com a realização dos direitos, sejam eles clássicos de liberdade ou sociais. O mínimo existencial na conexão entre a tributação, o orçamento e os direitos fundamentais constitui direito público subjetivo do cidadão.⁴⁷

E aqui se adentra a discussão da controvérsia, pois a constatação (correta) do “custo dos direitos” deságua no que se usou nominar de “Reserva do Possível”, conceito, na expressão de FISCHER, “com elevado grau de discricionariedade e que, na prática, é muito difícil de ser efetivamente averiguado.”⁴⁸

Nas palavras de Alessandra BACH e Thiago Antonio Nascimento DINIZ:

o simples argumento de ausência de recursos financeiros não pode ser, por si só, óbice à implementação das políticas públicas que assegurem o gozo e exercício dos direitos sociais. A reserva do financeiramente possível ou a pretensa estabilidade financeira do Estado servirá apenas como um valor a mais a ser ponderado no caso concreto.⁴⁹

⁴³ GIL, José Luis Meilán. Intereses Generales e Interés Público desde La Perspectiva Del Derecho Público Español. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder. *Direito Administrativo e Interesse Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p.73.

⁴⁴ RAMOS, Flávio. É possível esquecer o Welfare State e as políticas regulatórias, p.57. In: BOEIRA, Sérgio Luis (Org.). *Democracia & Políticas Públicas: diversidade temática dos estudos contemporâneos*. Itajai: UNIVALI, 2005.

⁴⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.137.

⁴⁶ CANELA JÚNIOR, Osvaldo. **Controle Judicial de políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 103.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 70

⁴⁸ FISCHER, Octávio Campos. **Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 29.

⁴⁹ BACH, Alessandra. DINIZ, Thiago Antônio Nascimento. Poder Judiciário e Direitos Fundamentais Sociais: O limite da reserva do Financeiramente Possível. **Revista Jurídica Unicritiba**. Vol. 1. N.º 34. Curitiba: 2014, p. 265.

José Carlos Vieira de ANDRADE sustenta o entendimento de que os direitos sociais estão limitados à existência de recursos financeiros pelo Estado, ou seja, à reserva do economicamente possível. Em suas palavras:

[...] a escassez dos recursos à disposição (material e também jurídica) do Estado para satisfazer as necessidades econômicas, sociais e culturais de todos os cidadãos é um dado da experiência nas sociedades livres, pelo que não está em causa a mera repartição desses recursos segundo um princípio de igualdade, mas sim uma verdadeira opção quanto à respectiva afectação material. Por outro lado, essa opção revela-se extremamente articulada e complexa já que a escassez dos recursos disponíveis está intimamente ligada às variações no desenvolvimento económico e social, tornando, por isso, a escolha dependente de um sistema global em que pesam todas as coordenadas que condicionam este desenvolvimento.⁵⁰

Jorge Reis NOVAES, por seu turno, analisa a questão sob outro enfoque, reconhecendo que mesmo a efetivação dos direitos clássicos de liberdade (liberdade, segurança, propriedade) implica também em custo financeiro e gastos efetivamente maiores por parte do poder público.

Nas palavras do autor:

Isto não significa, de facto, concluir pela ausência de custos dos direitos de liberdade ou que a realização ou efectividade social deles seja isenta de implicações financeiras, mas o importante é determinar a natureza do direito, faculdade ou garantia que está em causa na situação concreta, e, aí, se a respectiva validade e eficácia não estiverem sob a reserva do possível então, por isso, a sua eventual violação pode ser judicialmente determinada com total abstracção dos custos directos ou indirectos envolvidos na realização do direito como um todo.⁵¹

No âmbito do Poder Judiciário, a definição da “Reserva do Possível” em relação a constituição do orçamento já foi objeto de análise do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADPF-45, que tratava do veto presidencial ao dispositivo da lei de diretrizes orçamentárias de 2004, que fixava o mínimo de recursos para a saúde. No caso, o relator Min. Celso de Mello, firmou o entendimento de que a reserva do possível não poderá ser invocada pelo Estado com o objetivo de liberar-se da obrigação constitucional que lhe é imposta, especialmente quando esse comportamento importar na nulificação ou aniquilação de direitos fundamentais. Na mesma decisão, coloca a análise da reserva do possível a partir do binômio que considera: a razoabilidade da pretensão individual-social colocada em juízo e a disponibilidade financeira do Estado para tornar efetiva as prestações reclamadas.⁵² A aplicação sem reflexão adequada da cláusula da reserva do possível, pode esbarrar em grave conduta inconstitucional da gestão orçamentária do Estado, na medida em que implique em retrocesso social. A cláusula de proibição de retrocesso se consolidou a partir da concretização que os direitos sociais obtiveram como

⁵⁰ ANDRADE, José Carlos Vieira. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2.ed. Coimbra: Almedina, 2001. p. 186-187.

⁵¹ NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos Sociais*. Teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2010, p.113.

⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.146.

direitos subjetivos a prestações do Estado que fulminam de inconstitucionalidade todas as normas que pretendam reduzir os padrões de prestações já adquiridos na comunidade constitucional.⁵³ Como aponta Canotilho⁵⁴, nesse aspecto a cláusula de proibição de retrocesso aparece como direito de defesa às ações estatais de cunho retrocessivo que tenham por objeto a redução ou destruição de direitos sociais. As normas programáticas como princípios otimizadores da atuação estatal impõem-se como determinações para atuação dos poderes públicos.

A questão aqui tratada, ou seja, a efetivação dos direitos fundamentais, suplantam a discussão quanto à reserva do possível.

O problema de fundo reside, conforme FISCHER, na ausência de “vontade política” na concretização dos valores constitucionais e na realização dos direitos fundamentais. Como adverte o autor: “o direcionamento da discussão a respeito da efetividade das normas constitucionais para o campo da disponibilidade financeira do Estado pode transformar-se em uma desculpa perfeita e inquestionável para a não realização dessas”.⁵⁵

Como defende Andreas KRELL, “o condicionamento da realização de direitos econômicos, sociais e culturais à existência de ‘caixas cheias’ do Estado significa reduzir sua eficácia a zero”.⁵⁶

Deve-se reconhecer, portanto, que o custo financeiro dos direitos, ao invés de um obstáculo, é um pressuposto à realização dos direitos fundamentais.⁵⁷

Neste contexto, como destaca Liziane MEIRA, o Estado deve orientar-se nas situações concretas, tributando para garantir ou não tributando para não restringir direitos fundamentais.⁵⁸

E neste exame concreto, verifica-se, segundo Marcelo Guerra MARTINS, uma conexão diretamente proporcional entre a capacidade do Estado em cumprir com suas atribuições constitucionais e o volume de riqueza produzido pela sociedade.⁵⁹

⁵³ “O ponto de partida de uma fundamentação constitucional [...] de uma proibição de retrocesso encontra-se diretamente conectado às contradições inerentes ao próprio Estado Social e Democrático de Direito, especialmente no âmbito da crise de efetividade e identidade pela qual passam tanto o Estado, a Constituição e os direitos fundamentais [...]. Com efeito, seja em virtude do incremento dos níveis de exclusão sócio-econômica e da implantação, em maior ou menor escada daquilo que Boaventura Santos designou de ‘fascismo societal’ em todo o planeta [...] certo é que hoje, a problemática da sobrevivência do assim denominado Estado Social e Democrático de Direito – e, conseqüentemente, da efetiva implementação de padrões mínimos de justiça social- constitui um dos temas centras da nossa época.” SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. in BONAVIDES, Paulo (et. al). Constituição e Democracia: estudos em homenagem ao Professor J. J. Gomes Canotilho. 2006, p.306.

⁵⁴ “Concretizando melhor, a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente: (1) vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (imposição constitucional); (2) vinculação positiva de todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração como directivas materiais permanentes, em qualquer dos momentos da actividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição); (3) vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos actos que as contrariam”. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p.1177.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ KRELL, Andreas J. *Direitos Sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional comparado*. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2002, p. 54. *Apud* FISCHER, Octávio Campos. *Os efeitos...*, p.37.

⁵⁷ Ibidem, p.38.

⁵⁸ MEIRA, Liziane Angelotti. Op. Cit., p.235.

⁵⁹ MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, Propriedade e Igualdade Fiscal sob elementos de Direito & Economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p.152-153.

De nada adianta, contudo, a produção da riqueza pela sociedade se, por diversos motivos, seja sonegada, o que demonstra serem essenciais as ideias de cidadania fiscal, solidariedade fiscal e, principalmente, do consentimento em pagar tributos.

CONCLUSÃO

Tal como o Sistema Fiscal está hoje concebido, operado e percebido pelo contribuinte, está fadado ao insucesso, o que condena, em via de consequência, o próprio Estado ao fracasso na realização de seus fins, sobretudo aqueles de ordem social.

A degradação da relação fisco-contribuinte acaba ensejando, quiçá fomentando, comportamentos evasivos – que, obviamente, devem ser rejeitados. As necessidades financeiras do Estado são elevadas (ainda mais em um país com importante déficit social e regional como o Brasil). Assim, quem paga, acaba o fazendo pelos outros que não pagam, assumindo um ônus maior do que lhe seria imposto se todos, reconhecendo sua importância, efetivamente participassem.

O Estado Fiscal contemporâneo, por apresentar certa dualidade, ou mesmo, por assim dizer, uma verdadeira dupla personalidade – vez que a Constituição que o substancia, ao mesmo tempo em que protege interesses e direitos caros às ideias liberais (como liberdade e propriedade, por exemplo) também resguarda aqueles inerentes aos anseios e necessidade sociais –, conforma um Sistema Fiscal que ao mesmo tempo em que tem que dar conta da arrecadação precisa cumprir seu papel como um instrumento de realização de justiça fiscal, social, redistribuição de riquezas e proteção de direitos fundamentais.

O equilíbrio, porém, é difícil. Não se nega.

A realidade que se apresenta, como visto, retrata um perfil meramente arrecadatório do Sistema Fiscal, voltado tão somente ao financiamento das necessidades cada vez maiores e mais urgentes do Estado (quais? para que? para quem?).

A administração fiscal é inoperante, complexa e ineficiente. Políticas públicas que são estabelecidas sob pretenso benefício da sociedade mostram-se inócuas e seus benefícios acabam sendo revertidos para o bem de poucos (muitas vezes os economicamente mais favorecidos, como grandes Corporações agraciadas com benefícios fiscais).

O Fisco, por conta de sua incapacidade de gestão (não se está aqui fazendo remissão à ideia neoliberal de gerenciamento, frise-se), acaba repassando ao contribuinte um elevado número de obrigações acessórias. A carga tributária é mal distribuída. A preferência da tributação sob bens e serviços, além de ser materialmente injusta, aumenta o “custo” Brasil.

A tributação é essencial à satisfação dos interesses da sociedade e à proteção dos direitos fundamentais. Os direitos (mesmo aqueles que demandam um agir negativo do Estado) custam. É preciso, de fato, dinheiro. Porém, estes recursos não podem ser obtidos “a ferro e a fogo”.

Tributar é muito mais do que arrecadar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, José Carlos Vieira. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2.ed. Coimbra: Almedina, 2001.

AFONSO DA SILVA, Virgílio. *Direitos Fundamentais. Conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. A Noção Jurídica de Interesse Público no Direito Administrativo Brasileiro. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder. *Direito Administrativo e Interesse Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- BACH, Alessandra; DINIZ, Thiago Antônio Nascimento. Poder Judiciário e Direitos Fundamentais Sociais: O limite da reserva do Financeiramente Possível. *Revista Jurídica Unicuritiba*, vol. 1. n. 34, Curitiba: 2014.
- BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BERCOVICI, Gilberto. Constituição Econômica e Constituição Dirigente. In: BONAVIDES, Paulo (et. al). *Constituição e Democracia: estudos em homenagem ao Professor J. J. Gomes Canotilho*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BUSTAMANTE, Javier Luque. Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los Derechos Humanos y Tributación. In: Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos. Lima: Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, Lima, 1990, p. 49, Apud CHUNG, Jorge Manini. *Derechos Humanos y Tributación. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Bahia. Disponível em: <http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev39_JMCH.pdf> Acesso em: 05/01/2014.
- CANELA JÚNIOR, Osvaldo. *Controle Judicial de políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CATARINO, João Ricardo. A teoria dos sistemas fiscais – A importância da Justiça. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Lições de Fiscalidade Volume I – O Sistema Tributário Português*. 2. ed., Coimbra: Almedina, 2013. Disponível em <<http://books.google.com.br/books?id=bQCTAAAQBAJ&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 05/01/2014.
- DALAZZEM, Dalton Luiz. O Princípio Constitucional Tributário do Não-confisco e as Multas Tributárias. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O Princípio da Supremacia do Interesse Público – Sobrevivência diante dos ideais do Neoliberalismo. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder. *Direito Administrativo e Interesse Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- FISCHER, Octávio Campos. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental no Direito Tributário. In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- FISCHER, Octávio Campos. *Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. São Paulo: Lumen Juris, 2005.
- GIL, José Luis Meilán. Intereses Generales e Interés Público desde La Perspectiva Del Derecho Público Español. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder. *Direito Administrativo e Interesse Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributos e Direitos Fundamentais. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- HOLMES, Sthephen Holmes; SUSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Co., 1999.

- KRELL, Andreas J. Direitos Sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional comparado. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2002, p. 54. *apud* FISCHER, Octávio Campos. *Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, Propriedade e Igualdade Fiscal sob elementos de Direito & Economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- MEIRA, Liziane Angelotti. Direitos Fundamentais e Tributação: saúde, salário, aposentadoria e tributação – tensão dialética? In: BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti (Coords.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MULLER, Friedrich. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. Trad. Peter Naumann. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal*. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010.
- NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos Sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 2010.
- RAMOS, Flávio. É possível esquecer o Welfare State e as políticas regulatórias. In: BOEIRA, Sérgio Luis (Org.). *Democracia & Políticas Públicas: diversidade temática dos estudos contemporâneos*. Itajai: UNIVALI, 2005.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. 9. ed., rev., atual. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- _____. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. In: BONAVIDES, Paulo *et al.* *Constituição e Democracia: estudos em homenagem ao Professor J. J. Gomes Canotilho*, 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Recebido em: 17 de outubro de 2015.

Aprovado em: 29 de outubro de 2015.