XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;
Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-046-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no pais, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

A FUNCAO SOCIAL DO TRIBUTO E O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO VEÍCULO DE IMPLEMENTAÇÃO E PRIORIZAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS CONSTITUCIONAIS

THE FUNCTION SOCIAL TRIBUTE AND THE PUBLIC BUDGET AS VEHICLE AND IMPLEMENTATION OF PUBLIC POLICY CONSTITUTIONAL PRIORITIZATION

Karina Brandao Alves De Castro

Resumo

O presente trabalho busca refletir acerca do uso do Sistema Tributário Nacional como instrumento efetivo para que o Estado cumpra a sua função social de promover os objetivos traçados na Constituição Federal (art. 3º). Demonstra que ao longo da história, o tributo deixou de ser um simples instrumento de obtenção de receita para o custeio da despesa pública. Traça parâmetros de um sistema tributário ideal e pontua os problemas que fazem com que os contribuintes brasileiros vejam a tributação como um instrumento de domínio dos governantes e de não redistribuição de riquezas. Nesse contexto, depois de ingressar como receita, surge o orçamento público como forma de implementação das políticas públicas e acesso à justiça, independente da reserva do possível. As políticas públicas e os direitos sociais não devem fica a mercê da reserva do possível, uma vez arrecadado a receita, deve se gastar de maneira equilibrada conforme determina a Constituição Federal, servindo este, como forma de implementação das políticas públicas.

Palavras-chave: Sistema tributário; função extrafiscal; orçamento público.

Abstract/Resumen/Résumé

This paper aims to reflect on the use of the National Tax System as an effective tool for the state to fulfill its social function of promoting the goals established in the Federal Constitution (art. 3). Shows that throughout history, the tax is no longer a simple means of obtaining revenue to fund public spending. Moth parameters of an ideal tax system and points out the problems that cause the Brazilian taxpayers see taxation as an instrument of domination of the rulers and not redistribution of wealth. In this context, after joining as income, there is the public budget as a way of implementation of public policies and access to justice, regardless of booking as possible. Public policies and social rights are not at the mercy of booking possible, once collected revenue should be spent in a balanced manner as determined by the Federal Constitution, serving this as a way of implementation of public policies.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax system; extrafiscal function; public budget.

I- INTRODUÇÃO

Em um Estado Democrático e Social de Direito a função social do tributo está vinculada ao uso do Sistema Tributário Nacional como um instrumento efetivo para que o Estado promova o bem comum. Não há espaço para que a tributação seja vista como um mero instrumento de poder da classe dominante. A atividade financeira além de proporcionar a obtenção de receita para o custeio da despesa pública deve contribuir para a alteração das estruturas sociais.

No Brasil, os tributos pesam efetivamente sobre os ombros da população e em especial dos assalariados e consumidores. Desrespeita-se a ideia de justiça fiscal que se assenta no princípio da capacidade contributiva.

A carga tributária mal repartida impede que se garantam recursos próprios aos entes federados encarregados de prover direitos básicos ao cidadão, além de dificultar o desenvolvimento harmonioso de um país marcado por contrastes econômicos e sociais.

É desejável que a atividade financeira seja pautada por instrumentos que conscientize a sociedade daquilo que paga e para quais fins são destinados. A superação da imagem do tributo como espécie de expropriação indevida requer o cumprimento pelo Estado dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 3º[1].

II- ANTECEDENTES HISTÓRICOS DA UTILIZAÇÃO DO TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE PODER E DE REFORMA SOCIAL

Desde a antiguidade, a tributação constitui-se como uma forma de manifestação de poder em que a classe dominante, em princípio, atira o sacrifício às classes subjugadas e busca obter o máximo de satisfação de suas conveniências com o produto das receitas (BALEERO, 2012, p. 235).

Na Grécia, havia uma contribuição para sustentar o exército que defendia a cidade-estado, denominada *eisphora*, incidente sobre o patrimônio do cidadão. Em Roma, registros

[1] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

históricos apresentam a centésima *rerum venealium*, criada pelo imperador romano Augusto, incidente com uma alíquota de 1% sobre o valor das mercadorias vendidas, e a *collatio lustralis*, tributo instituído por Constantino Magno, incidente sobre os comerciantes no Império Romano (ABRAHAM, 2013, p. 11).

Na Idade Média (476 a 1453), a estrutura político-administrativa descentralizada do feudalismo e localizada nos campos, permitiu que muitos tributos cobrados pelos senhores feudais incidissem sobre os camponeses, recaindo em até 50% sobre sua produção, além das taxas de comercialização, cobrada sobre produção específica (talhas) e taxas para utilização de moinhos ou fornos (banalidades). Existiam, ainda, a *corveia*, cobrada pelos senhores feudais aos servos para construção e manutenção de seus imóveis e estradas; a *formariage*, taxa de casamento cobrada quando um servo se casava como uma pessoa livre, a *gabela*, cobrança genérica de taxa sobre o sal e o pedágio cobrado pela passagem nas terras particulares *(péage*).

Com o surgimento do Estado Moderno (1453 a 1789), caracterizado pelo absolutismo monárquico e pela transformação dos feudos em reinos e estes em cidades, em nome de uma centralização administrativa, a tributação é feita em favor do rei, representante do Estado e cobrada dos trabalhadores, camponeses, artesãos e comerciantes (burguesia), mas não da nobreza e clero(ABRAHAM, 2013, p. 12).

Mais tarde, quando a burguesia despojou a nobreza e o clero do poder político, o sistema tributário passou a distribuir a carga fiscal predominantemente sobre o proletariado, tendo destaque os impostos reais, incidentes sobre o consumo (BALEEIRO, 2013, p. 236).

Era a época em que surgiram as primeiras constituições com o intuito de estabelecer uma esfera de liberdade privada para os indivíduos, livres da interferência do Estado absolutista, mas que pelo seu perfil individual e minimalista do Estado promoveu diversas injustiças, revelando a inadequação das excessivas liberdades aos ideais burgueses e dando azo à necessidade da criação e utilização de instrumentos para a realização de justiça social, permitindo o reexame das obrigações estatais.

Na doutrina do liberalismo econômico era proclamado a intervenção mínima estatal, destinada a garantir à livre iniciativa liberdade para agir no mercado. A função do tributo seria a de alcançar o equilíbrio financeiro entre receitas públicas e despesas públicas. O Estado

deveria intervir de forma mínima na vida dos cidadãos, garantindo apenas o que lhe era essencial enquanto Estado, prevalece a ideia de neutralidade.

Ao não atender as demandas sociais, especialmente a dos trabalhadores e, de não ser capaz de superar as crises dos mercados que dependia de instrumentos reguladores para permitir o seu pleno desenvolvimento, o liberalismo econômico, já defasado no século XIX, entrou em franco declínio nos primeiros anos do século XX. A partir da 1ª Guerra Mundial e da Crise de 1929 (queda da Bolsa de Nova Iorque), restou claro que a lógica liberal não conseguiria sustentar a não intervenção estatal.

Raimundo Bezzera Falcão, ao considerar o intervencionismo como uma correção ao liberalismo afirma:

> O liberalismo, por seus problemas internos, cavou o estuário de enormes crises que o desacreditariam. Os monopólios trouxeram claro a imensa balela da livre concorrência, da concorrência perfeita. A superprodução esbarrava na tremenda barreira do subconsumo. A acumulação de riquezas flutuava como algo inaceito, ao mesmo tempo que significava um paradoxo em meio a um quadro de desigualdades e a uma sociedade que precisava consumir, porém não encontrava como fazê-lo, porque as riquezas fluíam apenas no rumo da concentração. Consequências de tudo isso não poderiam deixar de recair sobre o mercado, distorcendo-o e o tornando vítima da doutrina que mais o exalçara. Com a chegada da Primeira Grande Guerra, o liberalismo não passava de uma presa fácil demais. Então acabou de enredar-se nas telas do conflito bélico (FALCAO, 1981, p. 170-171).

Com o declínio do liberalismo, o Estado passa a intervir fortemente na ordem econômica, ganhando a tributação feição regulatória e extrafiscal, e deslocando a atividade financeira para a redistribuição de rendas e promoção do desenvolvimento econômico e social (ABRAHAM, 2013, p. 20).

Aliomar Baleeiro (2012, p. 237), retratando a politica fiscal dessa época afirma que:

> No curso da primeira metade do século XX, os impostos progressivos e pessoais atingiram uma severidade que, talvez, fosse considerada impossível por aqueles defensores de uma tributação rigorosa e niveladora.
> As escalas atingiram a quase 100% sobre a renda, a herança e já ameaçavam o próprio capital.
> Em alguns países, como a Inglaterra, em poucos anos, os indivíduos beneficiários de grandes rendas, por efeito do imposto, ficaram reduzidos a pequena fração do número anterior.
> Fato de observação geral é que a tributação passou a ser uma rotina em todos os países amadurecidos, como o provam as altas tarifas, o crescimento da despesa pública dentro da renda nacional e a tendência ao desaparecimento dos grandes contrastes de riqueza e pauperismo.

> As classes opulentas já não oferecem grande resistência ao fiscalismo, como notou Schumpeter. E – mais curioso ainda – um dos fabianos contemporâneos, em uma coleção de estudos sobre os problemas do laborismo inglês, depois de zombar das profecias de quantos vaticinavam a ruína da produção dos altos impostos modernos, que estaticamente não impediram uma prosperidade jamais alcançada antes, acredita que já se tenha atingido o limite da fiscalidade em 1951, na Inglaterra. "Uma agravação sobre as grandes fortunas, daqui por diante, não apresentaria grande interesse, e os pobres, por isso não ficariam menos pobres.

A partir da última década do século XX, inicia-se o processo de globalização, ressaltando o atraso do modelo intervencionista extremado. Os ingressos tributários continuam como fonte principal de receita, embora tenha havido uma minoração nos gastos representados pela privatização das empresas.

O Estado Democrático Social de Direito busca um equilíbrio entre receitas e despesas, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade na proteção e na implementação de direitos humanos (ABRAHAM, 2013, p. 21).

Apesar do déficit de efetividade, o Estado busca cumprir suas finalidades com a prestação de serviços públicos na atuação dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, em especial pela administração onde o Estado presta serviços direitos referentes à saúde, educação, segurança, assistência, previdência.

Para atingir essas finalidades o Estado necessita de receitas, sendo que sua principal fonte decorre da instituição de tributos que não são vistos como espécie de expropriação indevida e instrumento de domínio dos governantes, mas como uma função social de garantir a concretização de direitos individuais e sociais.

III - DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO

A tributação, inicialmente, foi vista como um instrumento para prover o erário público dos recursos necessários aos gastos indispensáveis, ou até mesmo de gastos dispensáveis. As finanças públicas se voltavam às tarefas cometidas aos Estados e não tinham a pretensão de interferir na livre iniciativa por meios tributários. (FALCAO, 1981, p. 43).

No entanto, conforme alerta Souto Maior Borges citado por Raimundo Bezerra Falcão (1981, p. 45-46), a atividade financeira não pode ser considerada como um simples

instrumento de obtenção de receita para o custeio da despesa pública já que, através dela, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais.

Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita é ultrapassada pelas funções extrafiscais em que sua técnica é adaptada ao desenvolvimento de determinada politica ou diretriz.

Raimundo Bezerra Falcão, ao tratar da tributação extrafiscal como importante instrumento de reforma social afirma:

> Entretanto, como arremate, repisaremos que por extrafiscalidade, entender-se-à a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípuo de obter recursos para seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais, intervindo, portanto, por exemplo, no mercado, na redistribuição de riquezas, nas tendências demográficas, no planejamento familiar. No fundo – mas não unicamente, importa em atuar sobre a economia, para a mudar o panorama social. Extrafiscalidade é conceito bem amplo, que envolve, entre mais coisas, a tributação ordinatória, a aplicação dos recursos provenientes dessa tributação em gastos seletivos, ou sua retenção. Enfim, opções diversas, de respaldo político, social, econômico, etc, alheias á intenção pura e simples de carrear ingressos para o fisco" (FALCAO, 1981, p. 48-49).

Ao longo da história se verifica a intervenção do Estado por meio da tributação extrafiscal ou do poder de policia na legislação de diversos países. Aliomar Baleeiro cita vários exemplos, dentre eles:

> a) Proteção à produção nacional, agrícola ou fabril pelas tarifas aduaneiras que Veneza adotou desde a Idade Media, e a França, desde o século XVII, pelo menos, ou ainda por gravames sobre a navegação mercante que concorre com a nacional (atos de navegação de Cromvell etc.);
> b) combate ao luxo e à dissipação pelos chamados "impostos suntuosos" ou para poupança e formação de capitais;
> c) medidas de amparo à saúde pública e à higiene alimentar por impostos sobre produtos inferiores, que concorrem com outros de maior valor nutritivo e rico em vitamina etc (impostos que agravavam o custo da margarina nos EUA, em favor do maior consumo da manteiga de leite);
> (...)
> g) Estímulos à construção e aproveitamento de áreas urbanas por meio de tributação drástica sobre os terrenos baldios ou ocupados por prédios velhos ou em ruínas;
> h) Restabelecimento da propensão ao consumo, como politica fiscal, através de impostos progressivos sobre a herança e a renda, especialmente sobre lucros não distribuídos pelas sociedades, no pressuposto de que a concentração das fortunas nem sempre ajuda o investimento, nem a prosperidade (aplicação da teoria keynesiana);

> i) Preservação da moralidade e boa fé do povo com a implantação de fortes impostos de consumo sobre baralhos, dados e artefatos para jogos ou bilhetes de loterias, sorteiros, etc.;
> j) politica monetária nacional, tributando-se proibitivamente os bilhetes de bancos estaduais (imposto americano de 1986 na base de 10% sobre o valor das emissões desses bancos):
> k) política de nivelamento de fortunas e rendas por inspiração socialista (Babeuf, Kautsky, Wagner, Partido Trabalhista inglês etc.) ou para eliminação de famílias rivais na conquista ou manutenção do poder (impostos dos médicos em Florença, nos séculos XV e XVI);
> l) política fiscal para manutenção do equilíbrio econômico pelo controle das tendências à flutuação ou de estímulo ao desenvolvimento econômico, sobretudo nos países novos. (BALEEIRO, 2012, p. 233-234).

No ordenamento jurídico brasileiro há vários exemplos de intervenção do Estado por meio dos impostos extrafiscais.

Os impostos de importação e exportação que se inserem na competência impositiva da União ostentam naturezas, primordialmente, extrafiscais de defesa da produção interna visando a aumentar a competitividade em face dos produtos estrangeiros, e com isso protegendo as divisas e o equilíbrio da balança comercial (BALEEIRO, 2013, p. 294).

Na esfera dos impostos sobre o patrimônio, também na competência impositiva da União, há o Imposto sobre a Propriedade Territorial – ITR que atua como instrumento possibilitador da política agrária nacional. A CR88 estabelece que suas alíquotas serão fixadas de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (artigo 153, § 4º, I), prestando, portanto, não ao financiamento de coisas públicas, mas a constranger o proprietário a dar função social à terra. Kiyoshi Harada (1991, p. 256) ao tratar desse imposto destaca os seus critérios de progressividade e regressividade:

> Ao prescrever as alíquota do ITR de forma a desestimular a manutenção da propriedade improdutiva, a Constituição Federal não só permitiu o uso da extrafiscalidade, como também determinou que se dê a esse imposto caráter ordinatório, visando remover os obstáculos à política agrícola a ser planejada e executada conforme as diretrizes fixadas em seu art. 187.
> Dessa forma, a Constituição Federal determina o emprego de critérios de progressividade e de regressividade do ITR, com o fito de desestimular a disfunção social da propriedade agrária, e ao mesmo tempo, estimular e incentivar a propriedade produtiva.

Em relação ao Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza, também de competência da União, não há um aproveitamento à exaustão de seus efeitos extrafiscais, pois

apesar de ser formalmente progressivo sobre as pessoas físicas, na prática prevalece sua regressividade.

Considerado o mais importante dos impostos diretos, o imposto de renda deveria ser capaz de garantir o caráter pessoal da incidência tributária e sua gradação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Porém, esse imposto tem sido mal utilizado como instrumento de redistribuição de renda e de justiça fiscal, em desacordo com o princípio fundamental da solidariedade (artigo 3º da Constituição Federal de 1988) e com os princípios da isonomia e capacidade contributiva.

O grau de progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) depende do número de faixas de rendimentos sobre as quais são aplicadas as alíquotas do imposto do limite de isenção e da alíquota máxima de tributação. Ao longo dos anos, a politica tributária brasileira tem se tornado cada vez menos progressiva.

Entre 1983[2] e 1985[3], a tabela do IRPF estabelecia 11 faixas de renda e alíquotas que variavam de 0 a 45% (fonte). Em 2009, houve a fixação da alíquota mínima de 7,5% e a instituição de faixas intermediárias de 15% a 22,5%, e estipulação da alíquota máxima de 27,5%. Atualmente, permanece esse quadro, demonstrando que a progressividade do IRPF no Brasil é ainda pequena em relação ao ocorreu no passado[4].

Segundo Raimundo Bezerra Falcão (1981, p. 283), a fim de que se ponha em prática o princípio da redistribuição de renda mediante o tributo, faz-se necessário que haja progressividade no sistema tributário e que a aplicação dos recursos provenientes dele, se não aumente, pelo menos neutralize essa progressividade.

O Imposto sobre Grandes Fortunas que poderia contribuir de forma decisiva para a progressividade no Sistema Brasileiro, embora tenha sido previsto na CR1988, ainda não pode ser cobrado pois não necessita de lei complementar.

Aliomar Baleeiro (2012, p. 220-221), traz exemplos da tributação de grandes fortunas como forma de redistribuição de riquezas:

[2]Ver Decreto- Lei nº 2.067, de 9 de novembro de 1983 que altera as tabelas do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos do trabalho, estabelecendo 10 classes de renda e aliquotas de 0 a 45% incidentes sobre trabalho assalariado e não assalariado. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1980-1987/decreto-lei-2067-9-novembro-1983-374849-normaatualizada-pe.html> Acesso em agosto 2014.

[3]Ver Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985, estabelece alíquotas progressivas de 0 a 45% e 11 classes de renda para a sujeição do imposto de renda. Disponível em. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7450.htm> Acesso em agosto 2014.

[4]Ver artigo 15 da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2008/mp451.htm>.e Lei 11.482/2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm>Acesso agosto de 2014.

> A tributação severa e progressiva das grandes fortunas e das grandes rendas, nos países que as realizaram, como a Inglaterra, os Estados Unidos, a Suécia e outros, teve por consequência a modificação da pirâmide da distribuição da riqueza individual: o vértice ficou truncado, diminuindo as fortunas excepcionais, mas elevou-se o padrão de vida das demais classes, quer porque recebessem rendimentos, quer porque a ampliação dos serviços públicos e da previdência lhes trouxesse outras vantagens e utilidades.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Predial e Territorial Urbana de competência dos Municípios pode se tornar progressivo visando a assegurar a função social da propriedade. No âmbito do Município pode haver a limitação progressiva em relação a qualquer um de seus impostos, sem circunscrever-se à esfera do IPTU, desde que haja um fim politico social relevante e sem invadir esfera de atribuições de outras entidades políticas (Estados e Municípios).

Bernardo Ribeiro de Moraes citado por Kiyoshi Harada (1991, p. 215) adverte que a competência para decretar imposto, compreende também que o poder tributante o utilize como instrumento de ação econômico ou social. Ao tratar da possibilidade do emprego do imposto sobre serviço de qualquer natureza - o ISS, em sua função reguladora afirma:

> O ISS pode ser exigido com finalidade de obtenção de numerário (função financeira ou fiscal) ou com escopo diferente (função econômica ou social), nada impedindo a coexistência, ao mesmo tempo, das duas finalidades. No Estado moderno, a tributação representa um dos instrumentos da ação do Governo, a serviço da coletividade. Ninguém ignora que o crescimento das necessidades públicas ampliou a função do imposto, que de única exclusiva finalidade financeira (obtenção de recursos) passou a ter objetivos econômicos e sociais (alteração ou modificação dos diferentes setores de produção, da circulação e do consumo; alcança certos valores sociais, como saúde, educação, segurança, cultura, etc.). Quando a Carta Magna distribui competência tributaria, está outorgando ao poder tributante um instrumento de ação financeira, econômico ou social. Quem tem competência para decretar imposto, através de legislação específica, tem competência também para estimular ou combater atos ou fatos ligados ao tributo. Uma politica financeira jamais poderá ignorar os efeitos extrafiscais do tributo.

Registre-se que a atividade tributária destinada à redistribuição de riquezas não está necessariamente vinculada à extrafiscalidade, pois poderia ser relacionada à atividade fiscal, que após a arrecadação, vincularia os recursos obtidos aos projetos sociais, destinados à repartição de riquezas.

No entanto, é inegável que o tributo seja em um estado liberal ou de bem-estar social, não é neutro já que é reflexo da implantação de um ideal (liberal ou social) e que influencia no desenvolvimento das relações intraestatais e interestatais.

A partir do ideal preponderante, a extrafiscalidade ordenará a economia e as relações sociais, intervir no mercado e na aplicação dos recursos provenientes da tributação em gastos seletivos, ou sua retenção. Envolverá opções diversas, de respaldo politico, social, econômico, alheias à intenção pura e simples de carrear ingressos para o fisco (FALCÃO, 1981, p. 49).

IV-DAS VICISSITUDES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO QUE IMPEDEM QUE A TRIBUTAÇÃO SEJA VISTA E EFETIVADA COMO INSTRUMENTO DE REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS

A ideia de justiça fiscal assenta-se no princípio da capacidade contributiva. No dizer de José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 52):

> Ser justo, em suma, é tratar a todos com igualdade. Entendemos que no Direito Tributário a Igualdade se realiza através do princípio da capacidade contributiva, porque somente garantida a satisfação das necessidades mínimas, comum a todos, é que, ao depois, se poderá tratar desigualmente os desiguais, discriminando-os licitamente com base nas respectivas riquezas diversas.

Pelo princípio da capacidade contributiva, o Estado busca arrecadar os recursos pecuniários, necessários à execução de suas finalidades, da forma mais justa possível, retirando parte das riquezas dos contribuintes, na medida das possibilidades de cada um.

Os impostos de natureza pessoal são os que mais se aproximam do ideal de justiça fiscal já que permitem ordenar em categorias de contribuintes para efeito de imposição, de forma que cada um arque com as despesas do Estado na medida de suas possibilidades econômicas (HARADA, 1991 p. 168).

A Constituição Federal de 1988, dispõe de uma preferência pelos impostos de natureza pessoal, ao dispor em seu § 1º do artigo 145 que:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> (...)
> I - impostos;

> § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A renda, calculada a partir da soma de todos os rendimentos da economia representa uma base mais ampla do que o consumo para avaliar a condição de pagamento, permitindo, inclusive, que sua aplicação seja feita em uma base pessoal, com isenções e alíquotas progressivas definidas a partir das características individuais de cada contribuinte.

Os tributos sobre o consumo, por sua vez, não geram uma tributação progressiva tendo em vista que todos os indivíduos pagam a mesma alíquota, independente de sua condição pessoal.

Entretanto, os tributos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam a consciência fiscal são exatamente os que possuem elementos seguros de capacidade contributiva, ou seja, os que incidem sobre a renda, a herança, a propriedade.

A maior parte da população que suporta o peso regressivo de imposto de venda, consumo, supõe que os tributos recam sobre os ombros dos grandes contribuintes, acreditando que seus interesses não estão comprometidos por medidas financeiras. Ao tratar da consciência fiscal afirma Aliomar Baleeiro (2012, p. 240):

> Por felicidade os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espirito deles, a consciência fiscal são exatamente os mais justos e de mais herança, sobre a propriedade, elementos seguros de capacidade contributiva.
> Em contraste a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais. Raras pessoas reparam o valor do selo colado nos sapatos, cigarros ou fósforos e raríssimas meditam que esses impostos são regressivos ou inversamente progressivos, isto é, retiram aos pobres maior percentagem de recursos do que aos ricos, já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas.

Visando a promover o ideal de consciência fiscal, a Lei 12.741, de 8 de dezembro de 2012[5] que entrou em vigência a partir de 10 de junho de 2013, após 06 (seis) meses, estabeleceu que os estabelecimentos discriminem o preços dos tributos embutidos nos preços

[5]Lei 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>.

das mercadorias. A implementação de tal comando normativo permitirá que, no futuro, os contribuintes tenham a possibilidade de exigir e buscar produtos com carga tributárias menores.

Uma análise da carga tributária por base de incidência revela a estrutura concentradora do sistema brasileiro. Segundo dados divulgados pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, nos anos de 2011 e 2012, mais de 49% da carga tributária adveio de bens e serviços. E menos que 6% teve origem em transações financeiras e propriedade. A renda teve menos do que 20% do total arrecadado. O Imposto Territorial Rural (ITR), incidente sobre a propriedade, contribuiu com R$ 609 milhões, ou seja, 0,04% do total arrecado[6].

Nesse caso, o segmento mais pobre da população é o que mais sofre com a tributação sobre o consumo, uma vez que o aumento desta, em detrimento da tributação da renda e patrimônio, agrava o quadro de desigualdade ou, no mínimo, não permite uma redução desta.

Tais índices elucidam, ainda, o desrespeito do princípio da justiça fiscal, pelo qual os contribuintes com maior capacidade contributiva devem ser mais onerados do que aqueles de menor renda e patrimônio.

A baixa participação da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio reflete um viés do governo central na direção de impostos com arrecadação mais fácil, como os que utilizam o faturamento como base de incidência.

Apesar de serem de pior qualidade, esses tributos são caracterizados por uma alta produtividade fiscal, principalmente em contextos inflacionários. Além disso, alguns produzem receitas que não são partilhadas com os estados e municípios, o que explica, em grande medida, a preferência do governo central (GIABIAGI, Fabio. ALEM, Ana Claudia, 2011, p. 253).

Ao tratar uma analise da evolução da carga tributaria brasileira Fabio Giambiagi e Ana Cláudia (2011, p. 261) afirmam:

> Na área tributária, foram criados novos tributos e elevadas as alíquotas dos já existentes, em particular daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios. Neste sentido, houve uma tendência de reintrodução pelo contribuições sociais. Alguns exemplos foram a criação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em 1989 e o aumento da alíquota da

[6]Disponpivel em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf> Acesso julho 2014.

> Cofins no nível inicial de 0,5% até 3% em 1999, além do aumento do IOF e a criação do IPMF/CPMF, posteriormente extinta. A Cofins – anteriormente FINSOCIAL – por exemplo, diante do seu bom desempenho como geradora da receita, transformou-se em uma das principais fontes recursos da União.

Dados da receita federal revelam ainda que do total da arrecadação tributária em 2012 que representa 35% do PIB, os tributos federais representam 24,75%, tributos estaduais 9,02% e municipais 2,07%[7].

José Marcos Domingues de Oliveira em seu trabalho *Federalismo Fiscal Brasileiro* (2007), adverte sobre a necessidade de um federalismo fiscal que acabe com a concentração de renda pela União:

> Mas o que se viu após a promulgação da Constituição Cidadã foi uma intensa movimentação federal no sentido do reforço do seu poder financeiro, mercê do vilipêndio ao sistema tributário e orçamentário vigente. E este é o grande dilema financeiro-tributário que se enfrenta no pais: o *jeito* brasileiro de *descentralizar* é na verdade uma forma de reforço à progressiva concentração de poder federal pela *re-federalização*, na prática das tarefas locais, através de seu financiamento com recursos federais.
> Ora concentração rima com corrupção...concentração rima com reeleição...
> Vive-se no Brasil um verdadeiro teatro do absurdo em matéria financeira e tributária.
> (…)
> O que se deve propor este fôro é um novo federalismo fiscal. Alinhem-se algumas ideiais: uma nova DRU, denominada sugestivamente de *Desconcentração* das Receitas da União, reconduzindo-se as contribuições ao seu papel tópico; uma nova forma de harmonização da tributação local em que alíquotas mínimas combateriam a guerra fiscal entre os entes federados; a devolução da competência residual aos Estados, inclusive com melhores possibilidades locais de tributação ambiental, sob o risco e responsabilidade destes; não intromissão federal no imposto de heranças e doações, instrumento de democratização do poder econômico, ressalvada a fixação de alíquota mínima; resgaste da contribuiçao de melhoria, instrumento democrático de financiamento de transportes, que possa levar a uma re- definição da ocupação do solo urbano e rural, abrindo novos espaços de desenvolvimento.
> Alvitra-se um federalismo fiscal que acabe com a concentração de 68,4% da receita tributária em mãos da União Federal- percentual claramente incompatível com o volume de tarefas assinaladas aos Estados e Municípios.

O contínuo incremento da carga tributária mal repartida impede o desenvolvimento de políticas públicas principalmente pelos entes locais que estão mais próximos dos cidadãos o que revela um deficit de gestão e de democracia no pais.

[7] Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>. Acesso julho 2014.

Não basta atribuir tributos aos Estados e Municípios de acordo com a capacidade contributiva do cidadão. No Brasil, marcado por fortes contratastes impõe-se a redistribuição de recursos por transferências financeiras (artigos 157 a 162 da Constituição Federal de 1988) e de acordo com as atribuições conferidas aos entes políticos. Não há democracia politica sem democracia financeira. Não há federalismo politica sem federalismo fiscal. (DOMINGUES, 2012).

Urge, pois que se efetive o papel do tributo como redistribuição de riquezas, através de um sistema que, ordene a economia e o social, respeite o princípio da justiça fiscal, onerando os contribuintes com maior capacidade contributiva e possibilite aos entes políticos a obtenção de recursos de acordo com as atribuições delineadas na Constituição.

Estudos divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT demonstram que o Brasil mesmo estando entre os 30 (trinta) países com maior carga tributária, ou seja, continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol da sociedade, estando atrás, inclusive, de países da América do Sule Argentina[8].

Não basta arrecadar. É preciso que os gastos públicos se dirijam a investimentos em prol de toda a sociedade. Os contribuintes brasileiros devem se tornar parte ativa e interessada no processo orçamentário para que possam estabelecer relações claras e diretas entre o pagamento dos tributos e a aplicação dos recursos e qualidade dos serviços públicos.

Exige-se transparência na demonstração das receitas e despesas objeto do orçamento visando a que o cidadão tenha a consciência do quanto contribuiu e do que será feito com o dinheiro arrecadado. Democracia para que haja instrumentos direcionados a ouvir a população, de modo a permitir que as leis orçamentarias sejam o reflexo daquilo que a sociedade espera que o poder publico faça com o dinheiro dela, retirado, sobretudo, através da tributação.

É nesse sentido que a sociedade poderá enxergar que a tributação não é vista como norma de rejeição social, mas tem como intuito disponibilizar recursos para que o Estado cumpra com seus objetivos de construir uma sociedade livre, justa e solidaria, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (artigo 3º da Constituição Federal de 1988), e implementando as políticas públicas através do orçamento.

[8] Dados extraído do sítio eletrônico <http://www.ibdt.com.br> Acesso 12 agosto de 2014.

V - ORÇAMENTO PÚBLICO COMO VEÍCULO DE IMPLEMENTAÇÃO E PRIORIZAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS CONSTITUCIONAIS

O orçamento público foi tido, meramente, como o documento contábil que continha a previsão das receitas e a autorização das despesas a serem realizadas pelo Estado, desvinculado de planos governamentais e dos interesses coletivos.

Essa concepção, trás a baila a discussão de qual é a natureza jurídica do orçamento público. O início dessa discussão remota ao século XIX, quando, na Alemanha, Paul Laband afirmara que o orçamento era lei meramente formal, classificado com lei apenas em razão do processo legislativo que lhe era imposto, sendo o seu conteúdo desprovido materialidade, traduzindo-se em mera autorização do Poder Legislativo ao Governo para prática de atos eminentemente administrativos. Desta forma, LABAND iniciou uma teoria que atravessou parte da história do Direito Financeiro, indo além da Constituição Imperial de 1871, que era o seu contexto.[9]

Assim, fazia sentido considerar o processo legislativo do orçamento, como mera autorização ao Poder Executivo, considerando, que era somente competente o Poder Executivo dizer sobre assuntos do Direito Público.

Aos poucos, os governantes começaram a identificar a necessidade de um controle de gastos e das receitas passando de um Estado Absoluto para o Estado Liberal que, mediado pela responsabilidade do Estado e dos seus governantes, o orçamento é visto como instrumento de controle dos gastos públicos. Autores como René Storm e Maurice Duverger, definiam-no originariamente como "ato contendo a aprovação prévia das receitas e das despesas públicas (OLIVEIRA, 2010, p. 344).

Hoje, percebemos que as duas vertentes são importantes, como bem ressalta o professor José Marcos Domingues a peça fundamental da democracia financeira é a lei orçamentária anual, a verdadeira *costura* que, demonstrando a necessária conexão entre

[9]Francisco Campos acerca da repercussão da teoria formulada por Laband: "Tamanha, porém, foi autoridade conquistada por Laband entre os especialistas do Direito Público na Alemanha, que aniquiladas as instituições imperiais, e instaurado o regime democrático, mediante uma nova Constituição, em que se procurava realizar em toda a sua amplitude o Estado de direito(Rechtsstaat), continuou a dominar entre os principais comentadores da Constituição de Weimar o conceito de orçamento como simples ato de administração, ou como plano de gestão de valor meramente pragmático, destituído de significação, eficácia ou efeitos jurídicos."(CAMPOS, Francisco. **Orçamento – Natureza Jurídica – Anualidade – Discriminação de Rendas – Imposto de Industrias e Profissões – Movimento Econômico – Imposto sobre vendas e consignações.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 71, jan/mar. 1963. p. 327).

Receita e Despesa, determina à Administração a realização das políticas públicas aprovadas pelo Legislativo a partir de proposta partilhada com o Executivo (DOMINGUES, 2007a, p. 04).

Por isso, a polêmica acerca do caráter autorizativo ou impositivo do orçamento, envolvendo tensões principiológicas atinentes a separação de poderes e direitos individuais, é questão central das Finanças Públicas.

No Brasil, está em discussão uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC nº 565/2006 originariamente PEC nº 22/2000), já aprovada no Senado da República) pretendendo pôr cobro a diversas patologias (DOMINGUES, 2007a). No dia 29/08/2013, o processo legislativo da PEC nº 565/2006, foi encaminhado à Subsecretaria de Coordenação Legislativa do Senado por Solicitação. Atualmente seu novo texto foi renumerado como PEC 353/2013 (13/08/2013).

Com o surgimento do Estado Social e as novas formas de atuação na conformação da ordem econômica e social, o orçamento público abandona seu caráter de neutralidade, e torna-se instrumento de administração pública, de forma a auxiliar o Estado nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle.

Tal transformação das características e da importância do orçamento público surge no exato momento em que os objetivos, metas e programas – agora constantes dos textos constitucionais – passam a ter sua implementação condicionada à adoção, pelo Estado, de políticas públicas que os concretizem. Portanto, a noção moderna de orçamento é diretamente relacionada à noção de políticas públicas. Afinal, é a partir do Estado Social e Democrático de Direito, que surge por meio de políticas públicas – e do orçamento – a intervenção positiva do Poder Público na ordem económica e na ordem social.

No Estado Social e Democrático de Direito, o orçamento instrumentaliza as políticas públicas e define o grau de concretização dos valores fundamentais constantes do texto constitucional. Dele, depende a concretização dos direitos fundamentais, que tem na tributação a arrecadação de recursos privados para prover ao custeio dos serviços públicos necessários à promoção do Bem Comum, atendendo, assim a finalidade do Estado Social.

Mais uma vez, vale citar o professor José Marcos Domingues, com à sua contribuição valiosa na visão da função da tributação**:**

> A tributação visa precipuamente à arrecadação de recursos privados para prover ao custeio dos serviços públicos necessários à promoção do Bem

> Comum, isto é, ao atendimento das necessidades da população destinatária da ação estatal. Daí exsurge o *princípio da destinação pública do tributo*. Tradicionalmente, entende-se esse princípio como de destinação pública *genérica*, ou seja, de determinação de emprego da arrecadação no atendimento à Despesa geral do Estado" (DOMINGUES, 2007a).

Assim sendo, a Constituição de 1988, alçou o orçamento público a importante instrumento de governo, tanto para o desenvolvimento económico, quanto para o desenvolvimento social e político. Para tanto, estabeleceu um encadeamento de três leis que se sucedem e se complementam: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Nesse sistema, todos os planos e programas governamentais devem estar em harmonia com o plano plurianual, nos termos do artigo 165, § 4º da Constituição Federal, e a LDO deverá estar em harmonia com o PPA, nos termos do artigo 166, § 4º da Constituição Federal.

No Brasil, portanto, este Processo de Planejamento-Orçamento consubstancia-se nos seguintes instrumentos: a) Plano Plurianual (PPA); b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e c) Lei de Orçamentos Anuais (LOA) ou Orçamento ou Lei Orçamentária Anual.

Definindo cada um deles, tem-se que o plano plurianual é um plano de médio prazo, através do qual intenta-se ordenar as ações do governo em direção ao alcance dos objetivos e metas fixados para um período de cinco anos, ao nível de governo federal, e de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais (KOHAMA, 1996).

Por sua vez, a lei de diretrizes orçamentárias tem como finalidade orientar a elaboração da lei orçamentária anual, de forma a adequá-la às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual. Piscitelli, Timbó e Rosa dizem que a LDO funciona como uma ponte entre o plano e o orçamento (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 1999).

Quanto ao Orçamento Público, sob o enfoque da autorização legal, Baleeiro conceituou o mesmo como sendo:

> O ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por um certo período de tempo e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei (BALEEIRO, 2012, p. 525).

A Carta Magna em seu texto repartiu as competências dos poderes e também dos entes federativos. Definiu nos artigos 22 e 24 as competências para legislar e nos artigos 21 e 23, definiu as atribuições dos entes federativos. Conforme se observa no texto constitucional, as atribuições da União, Estado, Municípios e Distrito Federal são justamente para efetivar e implementar as matérias consubstanciadas em nossa legislação. Deste modo, por exemplo, cabe privativamente a União legislar sobre seguridade social (art. 22, XXIII, CF), logo cabe ao ente federal estabelecer, através da lei, as políticas públicas relacionadas a essa matéria.

Em outros casos, a Constituição Federal assevera nos artigos 196 e 198, por exemplo, a saúde como um direito de todos os cidadãos a ser prestado pelo Estado por intermédio de um sistema único que albergue todos os entes da federação. A competência para efetivação deste importante direito fundamental é comum da União, Estado, Municípios e Distrito Federal, de acordo com o art. 23, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Tal dispositivo demonstra o caráter de cooperatividade entre os entes, almejando a plena efetividade e a maior proteção para o essencial direito à saúde.

Da mesma forma, ocorre com o direito à educação que deve ser proporcionado por todos os entes políticos, em virtude, de sua natureza primordial e essencial para a população. Diante, da extrema importância de certos direitos sociais deve haver uma cooperação entre todos os entes e todos os poderes para que realmente se implemente essas políticas públicas.

A maioria dos doutrinadores que escrevem sobre o tema Políticas Públicas, a função de implementar políticas públicas é preeminente do Poder Executivo, entretanto, ele não exerce essa função sozinho. O Poder Legislativo quando elabora projetos de leis e aprova leis orçamentárias dá inicio ao processo constitucional, que no fim resultará na formação dessas políticas. Até mesmo o Judiciário faz parte deste processo de implementação quando elabora seus mecanismos de planejamento que envolve, em grande parte, a coletividade.

Enfim, fica demonstrado que o processo de implementação de políticas públicas é uma tarefa desenvolvida de forma conjunta pelos Poderes da República e que, embora não pareça visível, há a participação de todos os Poderes.

O ideal de uma política pública, vista pelo direito, não se esgota na validade, isto é, na conformidade do seu texto com o regramento jurídico, nem na sua eficácia que se traduz no cumprimento de seus princípios e diretrizes. É mais: busca atingir os objetivos sociais (mensuráveis) a que se propõe, obtendo resultados determinados em certo espaço de tempo.

Ronald Dwokin ao realizar uma distinção entre política e princípio considera que a primeira estabelece uma meta a ser atingida e o segundo se atrela à exigência de justiça, equidade ou outra forma de moralidade. Segundo esse autor:

> Denomino "política" aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas). Denomino "princípio" um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão de moralidade. Assim, o padrão que se estabelece que os acidentes automobilísticos devem ser reduzidos é uma política e o padrão segundo o qual nenhum homem deve beneficiar-se de seus próprios delitos é um princípio (DWORKIN, 2007, p. 36).

Regis Fernandes de Oliveira (2006, p. 251) ao definir políticas públicas esclarece que são "providências para que os direitos se realizem, para que as satisfações sejam atendidas, para que as determinações constitucionais saem do papel e se transformem em utilidades aos governados".

No mesmo sentido Marcus Abram (2015, p. 87) ao tratar do conceito de políticas públicas afirma:

> Considera-se políticas públicas o conjunto de programas, ações e atividades desenvolvidas pelo Estado brasileiro no sentido de assegurar a realização de direitos constitucionalmente previstos, tais como saúde, educação, segurança, meio ambiente, dentre outros, principalmente destinados aos setores considerados marginalizados da sociedade. (ABRAHAM, 2015, p. 87).

Na jurisprudência, o termo política pública foi evidenciado na ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 45/DF, em que por decisão monocrática do Ministro Celso de Melo foi declarada a possibilidade de controle pelo Poder Judiciário de política pública, na hipótese de omissão administrativa para a garantia dos direitos fundamentais de natureza econômica, social e cultural que necessitam de ações do Estado para serem concretizados, *in verbis*:

> (...) É certo que não se inclui, ordinariamente, no âmbito das funções institucionais do Poder Judiciário - e nas desta Suprema Corte, em especial - a atribuição de formular e de implementar políticas públicas (JOSÉ CARLOS

> VIEIRA DE ANDRADE, "Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976", p. 207, item n. 05, 1987, Almedina, Coimbra), pois, nesse domínio, o encargo reside, primariamente, nos Poderes Legislativo e Executivo. Tal incumbência, no entanto, embora em bases excepcionais, poderá atribuir-se ao Poder Judiciário, se e quando os órgãos estatais competentes, por descumprirem os encargos político-jurídicos que sobre eles incidem, vierem a comprometer, com tal comportamento, a eficácia e a integridade de direitos individuais e/ou coletivos impregnados de estatura constitucional, ainda que derivados de cláusulas revestidas de conteúdo programático.

Assim, podemos definir as políticas públicas, como programas estatais que visam dar efetividade aos diretos fundamentais que se mostrem indispensáveis ao bem-estar social do indivíduo. O Poder Legislativo e na maioria das vezes de forma objetiva o Poder Executivo são os responsáveis direto pela implementação destas políticas, considerando que o orçamento público é elaborado pelo Poder Executivo.

Desta maneira, todos os elementos que constituem as políticas públicas devem ser constantemente avaliados e controlados para que alcancem suas finalidades. Se a aplicação do dinheiro público arrecadado é inadequada, ineficiente na gestão e execução de políticas públicas atreves do Poder Executivo, e por sua vez, o Poder Legislativo não planeja e controla os gastos governamentais por via das leis orçamentárias, ao Poder Judiciário cabe o controle judicial da implementação de políticas públicas, como guardião da Constituição Federal.

VI - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dado o caráter instrumental da atividade financeira, a realização dos objetivos delineados pelo constituinte, em especial a concretização de direitos fundamentais, o funcionamento dos serviços e a estrutura organizacional do Estado dependem primordialmente da arrecadação de tributos.

Para regular os comportamentos sociais, dirigir a economia, o crescimento urbano, o Estado lança mão de variadas espécies normativas. O Estado faz uso do instrumento tributário para o atingimento de objetivo político-social relevante e pode regular matéria de sua competência, através de imposto, cuja competência impositiva também lhe pertença. (Harada, p. 196).

Contudo, o Sistema Tributário Nacional está repleto de distorções.

Há uma maior incidência na tributação sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, agravando o quadro de desigualdade e não respeitando o princípio da justiça fiscal.

O Brasil esta entre os países de maior carga tributária do mundo, porem continua oferecendo os piores serviços em termos de saúde, educação, transporte, segurança, etc.

Há uma excessiva concentração dos recursos nas mãos da União que precisa ser revista visando a atender os reclamos do desenvolvimento sócio econômico harmonioso e produzir uma clima de democracia fiscal.

O primeiro caminho para a reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação é o da efetiva, direta e ativa participação de todos os segmentos da sociedade na elaboração, fiscalização e controle das regras tributarias. A ideia básica é de eliminar os excessos e injustiça da carga tributaria, de modo a torná-la mais equânime e efetiva, em harmonia com os princípios da justiça e racionalidade.

Urge também que os contribuintes se conscientizem da função socioeconômica do tributo e ao mesmo tempo tomem parte no processo orçamentário para que possam estabelecer relações diretas e exigirem que o pagamento dos tributos sejam direcionados e priorizados par satisfação dos preceitos constitucionais.

O orçamento público deixa de ser mera peça contábil, para ser um instrumento de cidadania participativa.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, formada pela União indissolúvel dos seus Entes, forma o Estado Democrático de Direito, vindo a erigir como princípios fundamentais a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa, os valores do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, princípios estes, que servem de vetor para todos os poderes constituídos através do Poder Constituinte Originário.

As políticas públicas e os direitos sociais não devem fica a mercê da reserva do possível, uma vez arrecadada a receita, deve se gastar de maneira equilibrada conforme determina a Constituição Federal, servindo este, como forma de implementação das políticas públicas.

VII-REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

_____. Políticas públicas e o federalismo fiscal brasileiro. In: DOMINGUES, José Marcos (Org). **Direito Financeiro e Políticas Públicas**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015, p. 85-103.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 18ª ed. Rio Janeiro: Forense, 2012.

_____. **Direito Tributário Brasileiro.** 12 edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal.Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 45/DF. Relator Minstro Celso de Melo. Data do julgamento: 29.04.2004. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4048&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M Acesso jan. 2015.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário: capacidade contributiva**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. Federalismo fiscal brasileiro. **Revista Nomos**, Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, V. 26, jan./jun. 2007, p. 137-143.

_____. O Desvio de Finalidade das Contribuições e o seu Controle Tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, vol. 2, nº 2, Jul/Dez (2007)

_____. Federalismo, contribuinte e justiça fiscal, **Valor Economico**, 18 dez. 2012.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FALCAO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social.** Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GIAMBIAGI, Fabio; ALEM, Ana Claudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 4ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública:** Teoria e Prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2006.

_____. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2010.

PISCITELLI, Roberto B.; TIMBÓ, Maria Z. F.; ROSA, Maria B. **Contabilidade Pública:** Uma abordagem da Administração Financeira Pública. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.