

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: POSSIBILIDADES PARA A ERRADICAÇÃO DA POBREZA E REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

Hugo Thamir Rodrigues

Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC), Rio Grande do Sul.

hugo.thamir@terra.com.br

Marli Daniel

Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC), Rio Grande do Sul.

marliadv36@gmail.com

Resumo: Pelo presente estudo, objetiva-se investigar em que medida a reforma tributária pode servir de instrumento para o alcance de dois objetivos fundamentais da República, descritos no texto constitucional: erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais. Para tanto optou-se pelo método dedutivo e, como técnica a bibliográfica. Concluiu-se que, ao se considerar que o Estado possui uma função social, ele detém a função de coordenar e impulsionar o processo de desenvolvimento nacional, por meio de uma reforma que possa, de um lado, atender os interesses de cada unidade da federação e, por outro, tendente a concretização do bem-comum e da dignidade de todos.

Palavras-chave: Dignidade humana. Desigualdades sociais. Políticas públicas tributárias. Reforma tributária.

Constitutional tax principles: possibilities for the eradication of poverty and reduction of social inequalities

Abstract: This study aims to investigate the extent to which tax reform can serve as an instrument for achieving two fundamental objectives of the Republic, described in the constitutional text: eradication of poverty and reduction of social inequalities. For this, the deductive method was chosen and bibliographic technique was used as a technique. It was concluded that, when considering that the State has a social function, it has the function of coordinating and boosting the process of national development, through a reform that can, on the one hand, serve the interests of each unit of the federation and, on the other, aimed at the realization of the common good and dignity of all.

Keywords: Human dignity. Social inequalities. Tax public policies. Tax reform.

INTRODUÇÃO

Pelo presente estudo, objetiva-se investigar em que medida a reforma tributária pode servir de instrumento para o alcance de dois objetivos fundamentais da República, descritos no texto constitucional: erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais. Para tanto são trazidos para o debate às normas constitucionais que regem o sistema tributário nacional.

Sendo assim, será utilizado para a pesquisa o método dedutivo e como técnica a bibliográfica. Serão revisadas as bibliografias atinentes a matéria com a finalidade de levantar questionamentos do quanto a reforma tributária pode servir de instrumento para o alcance de dois objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, descritos no texto constitucional: erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais. Busca-se com a pesquisa, trazer novos olhares para uma reforma tributária que incorpore mudanças no cenário nacional e que sirva de instrumento para a construção de uma sociedade que preze por justiça social.

Analisa-se os princípios constitucionais do sistema tributário como indutores da função social do Estado na concretização dos seus deveres constitucionalmente delimitados, suscitando possibilidades de um ordenamento jurídico reparador das desigualdades sociais persistentes. Registra-se que não se pretende traçar narrativas históricas sobre a origem e evolução dos princípios constitucionais, nem estabelecer debates entre correntes de pensadores que divergem entre si, quanto a sua abrangência e aceitabilidade no ordenamento brasileiro (espécies de normas).

Por fim, analisam-se as possibilidades da reforma tributária servir de instrumento para erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais no Brasil. As propostas trazidas serão estabelecidas com vistas a harmonização das políticas públicas tributárias tendentes ao cumprimento da função social do Estado por meio de uma reforma tributária ideal, esta que deve ser impulsionada pela Federação, pois que detém o papel de coordenar o processo de desenvolvimento nacional e, concretização da dignidade humana.

1 CONFIGURAÇÕES CONSTITUCIONAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Tendo em vista que a reforma tributária voltou para agenda nacional dos debates, é uma importante oportunidade para se resgatar a fonte de inspiração para qualquer mudança que se pretenda fazer. A construção de um novo sistema tributário para o Brasil precisa atender aos ditames constitucionais e ao sistema tributário vigente para que não se permitam retrocessos.

Para auxiliar nesse esforço de recuperar e analisar o tratamento dispensado à matéria tributária pela constituição brasileira, aponta-se de imediato que já no preâmbulo da constituição estão presentes as intenções do diploma máximo e, consiste em uma certidão de origem e legitimidade a uma proclamação de princípios que demonstra a ruptura com o passado e o surgimento de um novo Estado. Embora o preâmbulo da constituição não possa ser utilizado como norma constitucional, portanto, não se sobrepõe ao texto constitucional, entretanto, pode ser utilizado como elemento auxiliar à sua interpretação (MORAES, 2002, p. 119).

Cumpra-se ressaltar que não se está esquecendo da dinamicidade constitucional que, em uma leitura apressada poderia ensejar conflitividade com o preâmbulo. No entanto, vale lembrar que, segundo Canotilho (CANOTILHO, 2000, p. 1163), a atualização de sentido, dada por uma nova interpretação não significa necessariamente reescrever a constituição e, em sendo assim, não há empecilho perceptível para que não se possa atualizar os significados e os fundamentos que instituem um Estado Democrático.

Pode-se dizer que com o advento da era constitucional as ações do Estado passaram a ser disciplinadas em parte pelo escorço de poderes e de outra parte pelo crescimento das declarações consolidando a era dos direitos fundamentais. Por isso, o Estado atual é chamado de Estado de Direito, por ser regulado por preceitos constitucionais (ATALIBA, 1998, p. 181).

Já no plano teórico, esse Estado de Direito, veio trazido por construções originadas na Alemanha, no século XIX, para posteriormente ser incorporado à doutrina francesa (STRECK;

MORAIS, 2001, p. 86). No Brasil, a República despontou incorporando, especialmente os ideais da igualdade de todos perante a lei e, ao se constituir em Estado Democrático de Direito, conforme determina o Art. 1º, da Constituição, concretiza também que tipo de Estado o país terá, com fundamentos e objetivos concretos, conforme expostos no Art. 1º a 3º. Por ser resultado das influências socializantes, o texto constitucional manteve seu norte no homem e, este inserido em um círculo de relações, políticas, sociais e, econômicas (BARZOTTO, 2005, p. 73).

Denota-se que, os avanços por igualdade não só formal mas, também, material, serviram e servem para assegurar a todos condições de vida dentro de determinados graus, pelos quais não se pode tolerar pessoas vivendo abaixo da linha da pobreza nesse século. Sem um mínimo social, ou sem condições de equidade de oportunidades, não se pode entender que há fruição efetiva dos direitos de liberdade ou igualdade, bem como, impossibilita qualquer forma de garantia de justiça social, seja ela distributiva ou não (RAWLS, 1992, p. 2018).

Desta forma, os direitos postos na Constituição, especialmente os do Art. 5º, embora o rol não seja taxativo, não podem deixar ser atendidos ou receberem qualquer óbice ao seu exercício pelo ente público sob o argumento de que não possuem regulamentação, pois seus valores possuem caráter superior e aplicabilidade imediata (SARLET, 2004, p. 91). Entre limitações e arbitrariedades os direitos fundamentais foram se consolidando e passaram a comprometer os entes públicos na busca pela justiça, cujo enfoque passou a conciliar direito e política.

Por isso, adaptar o sistema jurídico, especialmente o sistema tributário para os novos tempos, onde predomine diretrizes para adequações das capacidades e necessidades da sociedade, principalmente as decorrentes da crise pandêmica, significa exigências para alterações no Direito Tributário. Necessita não somente adaptações nas espécies tributárias mas, também, modificações de conceitos importantes que solidifiquem a noção de mudança de sentido do próprio tempo e espaço da vida em sociedade.

Nesse sentido alerta Cavalcante (2008, p. 63):

Vive hoy la era de la construcción, o como bien define Luc Ferry, de la elaboración activa, de una nueva estructura que definirá el orden político, social y jurídico en la era de la virtualidad, era del pasaje del pasivo para el activo, de lo dado a lo construido. La certeza hoy es que el futuro llegó y el Estado, el Derecho y la sociedad tienen que adaptarse a las nuevas reglas. Esta metamorfosis de las instituciones políticas, sociales y jurídicas exige nuevos análisis. El mundo ahora está prácticamente sin fronteras, esperando la conclusión de los puentes que permitirán esa conexión de lo real con lo virtual; del pasado con el presente; de lo distante con lo próximo; en definitiva, la pasarela jurídica que unirá este mundo.

Sabe-se que o sistema tributário brasileiro sofre frequentes mudanças, muitas derivadas dos próprios avanços tecnológicos, outras, essencialmente para adaptação das necessidades do estado frente às demandas sociais e aos anseios da sociedade contemporânea, que passou a atuar de forma muito presente, requisitando cada vez mais do Estado. Com isso, os entes públicos possuem sua parcela de responsabilidade nesta fase de transição pela qual passa a sociedade brasileira, por isso, rediscutir os papéis e as atribuições dos entes federados em matéria fiscal é primordial para acertar os trilhos do futuro do país.

Para compreender o sistema tributário nacional, também é preciso conhecer a estrutura pela qual o estado se organiza. Por isso, inicia-se a apresentação pela forma como está organizada a federação, guiando-se pela exposição do texto constitucional, pois, ela além de estabelecer a estrutura e o funcionamento dos órgãos do Estado, alberga as normas fundamentais de um sistema jurídico e seus princípios, pelos quais restam positivados os valores fundamentais da comunidade (MACHADO, 2000, p. 147).

O Brasil, pela sua forma federativa esculpida no Art. 1º, da Constituição, que estabelece que, a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da iniciativa privada e, o pluralismo jurídico. Por essa determinação, os entes federados garantem autonomia, significando que entre eles não existe hierarquia, ou seja, cada qual é capaz de administrar e gerir as demandas dentro do seu território, com “campos de atuação autônomos e exclusivos” (CARRAZA, 1996, p. 96).

Contudo, Estados e Municípios enfrentam grande dependência econômica em relação a União, o que compromete severamente essa autonomia descrita pelo texto constitucional, pois falar em autonomia sem garantir capacidade financeira é deixar a arquitetura estatal sem um pilar fundamental. Sem ele os direitos sociais, a vida e o próprio Estado manquejam. No momento atual em que o Estado brasileiro se encontra o caminho mais acertado é por uma tributação eficiente, porém, com observância dos limites impostos pela ordem constitucional, demonstrando que pode haver conflito entre princípios e bens jurídicos protegidos constitucionalmente.

Por certo, deveria existir outro caminho, entretanto, o recurso financeiro necessário para que o Estado desenvolva as suas funções, é exigido de todos aqueles que possuem capacidade contributiva, ou pelo menos, deveria ser assim. O poder de tributar faz parte desse processo, não pode ser visto como mera relação de poder, é antes de tudo, uma relação jurídica em que o Estado é uma das partes, exercida por meio da soberania concedida aos entes federados (COSTA, 2018, p. 32).

Sendo assim, esse mesmo Estado está destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça de forma comprometida com a ordem interna e internacional, bem como promover soluções pacíficas para os problemas. Diante disso, para que o Estado possa sofisticar os serviços públicos e oferecer proteção social abrangente diante da crise econômica instaurada, não há outro caminho, é preciso aprimorar o sistema tributário, sem o qual não se faz políticas públicas sociais.

Disso eclode o papel regulador do Estado que precisa ser resgatado das mãos do mercado, este que veio intensificando sua força, agindo no controle das relações econômicas e sociais no capitalismo contemporâneo causando profundos impactos públicos (DUPAS, 1999, p. 111). Alerta Ricardo Lobo Torres (2005) que, nesse contexto, os Estados acabam se debatendo entre a velha tradição liberal e o próprio conteúdo do Direito Constitucional. De um lado precisa garantir os direitos e liberdades individuais e, de outro, garantir a efetivação dos direitos econômicos, sociais, ambientais, qualidade de vida, entre outros. Isso somente é possível mediante transformações das atuais estruturas sociais, políticas e tributárias.

Nesse contexto, o poder de tributar garantido ao Estado está previsto a partir do Art. 150 da CF, no qual estão inseridas as normas que orientam o exercício do poder de tributar por parte do Estado. No entanto, vale frisar que essas limitações não se esgotam nessa seção do texto constitucional, apenas destaca-se que nela está concentrada a maior referência aos limites do poder de tributar (BUFFON, 2009).

Dentro do rol do Art. 150, ainda é possível encontrar outros importantes reguladores do poder do Estado em face dos contribuintes. É o caso do inciso IV que orienta para que a tributação não seja confiscatória e, o inciso V, por outro lado, assegura a liberdade de tráfego de bens ou pessoas, independentemente da exigência do pagamento de tributo. Com objetivo semelhante, o Art. 152, estabelece que não deve haver diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (BRASIL, 1988).

Além desses, o Art. 145, em seu parágrafo 1º, anuncia o princípio da capacidade contributiva, este, utilizado em nome da justiça tributária. O Art. 153, parágrafo 4º, o Art. 156, o Art. 196 e o Art. 208, em seu inciso I, trazem a base constitucional para a proteção do mínimo existencial e os elementos sistematizadores da partilha dos tributos no âmbito do federalismo brasileiro. Por isso, todos eles servem de limitadores do poder de tributar ao lado de outros princípios que servem de barreira aos limites do Estado, protegendo o cidadão contra possíveis abusos (BRASIL, 1988).

Esse arcabouço de normas e princípios formam um escudo de proteção para com os contribuintes e, a partir deles os poderes públicos, também, assumem a responsabilidade de prestar serviços públicos adequados e suficientes para garantir dignidade aos seus. Acerca do debate tributário, os parâmetros constitucionais foram moldando e transformando a mentalidade sobre a política, os fins sociais do tributo, mas especialmente sobre a conduta do fisco e do contribuinte (GRECO, 2011, p. 15).

A vista disso, proposições por uma reforma tributária adequada precisa questionar as finalidades das ações que estão sendo propostas, bem como se a destinação e aplicação dos recursos que serão arrecadados pelas mudanças estarão compatíveis com as políticas públicas que devem subsidiar. Além disso, deve-se também estabelecer uma conduta com os contribuintes, quanto a criar uma consciência e responsabilidade para com o seu dever de pagar tributos perante a sociedade, ou seja, definir fundamentos substanciais que justifique mudanças na conduta social das pessoas (GRECO, 2011, p. 15).

Sabe-se que a arrecadação de tributos é o meio hábil a garantir que o Estado cumpra com o seu dever constitucional de promover o bem comum e, por outro lado, o dever de contribuir está intrínseco à qualidade da pessoa como ser social, pressupostos do princípio da solidariedade e da dignidade humana. Segundo Lobo (2007, p. 03), estes princípios são indissociáveis e indispensáveis a organização social, política e cultural da sociedade, pois, tem-se de um lado, os deveres de todos para com sua realização existencial, de outro lado, os deveres de cada pessoa com as demais, na construção harmônica de suas dignidades. E, diz mais: “*É a superação do individualismo jurídico pela função social dos direitos*”.

Assim, dentre os deveres fundamentais, dentre os quais está o de contribuir com a estrutura pública, decorre de sua previsão constitucional e do dever de solidariedade para como o próximo. Nesse sentido, o tributo é dever determinado pela Constituição, não se trata de mera obrigação criada por lei, e sim, trata-se de um dever constitucional, de respeito, de proteção e de promoção dos direitos fundamentais que a todos são assegurados (PORTELLA, 2009, p. 187).

Por isso, qualquer imposição tributária desmedida abala o sistema social, sendo imprescindível o justo equilíbrio do ônus tributário, pois sua função deve ser a de estabelecer critérios estáveis. Embora não se possa estabelecer um critério de justiça uniforme para todo o direito, o direito tributário possui seu modo peculiar de fazê-lo entrelaçando as leis com os princípios constitucionais. Um exemplo conhecido é a aplicação do princípio da igualdade com o da capacidade contributiva e, assim asseguram proteção em matéria fiscal, pois, “a justiça social é o princípio da prudência aplicado a uma concepção somática do bem-estar do grupo” (RAWLS, 2002, p. 26).

Nessa medida, para uma melhor ponderação e equilíbrio entre esses direitos e deveres, exige-se tratativas e critérios racionais para a correção dos déficits sociais instaurados no Brasil. Da mesma forma, pondera-se que a legislação de tutela específica da matéria tributária e dos princípios basilares merecem complementação. Sob este prisma, compete ao Estado recriar as condições necessárias para equilibrar as condições de vida para todos, permitindo que novas

oportunidades possibilitem melhores condições de vida. Por isso, vislumbra-se uma política tributária indutora de justiça social.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS INDUTORES DA FUNÇÃO SOCIAL DO ESTADO

Os princípios constitucionais relacionados com a tributação possuem o papel de guiar e vincular a criação e interpretação das normas tributárias, apresentando-se como o primeiro estágio de concretização de valores jurídicos que garantem e asseguram que se possa ter uma sociedade justa e solidária. Nesta ceara, o direito tributário, como os demais ramos do direito, também é regulado por leis, no entanto, naqueles casos onde esta for omissa ou inexistir, pode-se valer dos princípios tributários, pois, compõe a base do ordenamento jurídico brasileiro.

Ressalta-se, primeiramente, a existência de “um direito constitucional não escrito que, embora tenha na constituição escrita os fundamentos e os limites, completa, desenvolve e, vivifica o direito constitucional” (CANOTILHO, 2000, p. 1103). Com isso, tem-se que as regras e os princípios se constituem em espécie de normas, tendo então que “a distinção entre regras e princípios é uma distinção entre duas espécies de normas” (CANOTILHO, 2000, p. 1124).

Para Roque Carraza (1998, p. 31), o princípio jurídico “é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”. No mesmo sentido, Celso de Mello (1996, p. 545) entende que:

[...] princípios são mandamentos nucleares de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Assim sendo, as definições levam a um entendimento de que os princípios são vetores para a concretização de um dado sistema jurídico, dando interpretações e sentidos às regras jurídicas, informando o sentido nuclear destas. Canotilho (2000, p. 1125-1126), referenciando as diferenças qualitativas entre regras e princípios, fundamentalmente diz que diferenciam-se nos seguintes aspectos:

Em primeiro lugar, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; por sua vez, as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky), a convivência de regras é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. Consequentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à < lógica do tudo ou nada >), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos. (...) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objeto de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas < exigências > ou < standards > que, em < primeira linha > (prima facie) devem ser realizados; as regras contêm < fixações normativas > definitivas, sendo insuscetível a validade simultânea de regras contraditórias. Realça-se também que os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância,

ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas devem ser alteradas).

Dito isso, pode-se concluir que, as regras ou são aplicadas completamente ou não o são. As regras não aceitam exceções, o que, por outro lado, os princípios sim, eles não se excluem, comportam exceções dentro da sua ceara de aplicação (GRAU, 1998, p. 89-90). A partir dessas compreensões e do reconhecimento da existência de regras e princípios, enquanto espécies de normas, respeitadas as diferenças, é possível compreender a constituição como “um sistema aberto de regras e princípios” (CANOTILHO, 2000, p. 1144).

Esta posição demonstra a importância da compreensão de que um sistema composto somente de regras exigiria um disciplinamento legislativo exaustivo e completo, tendo-se, por essa hipótese, que se fixar de forma definitiva os pressupostos e os resultados das regras jurídicas positivadas para disciplinar o mundo da vida. Por consequência, não haveria espaço para que um sistema fosse complementado ou aprimorado, o que, se confrontaria com a ideia de um sistema constitucional aberto, bem como, seria imperativo para proposições equilibradas para contrabalançar os valores e os interesses próprios de uma sociedade pluralista e igualmente aberta (CANOTILHO, 2000, p. 1126).

Ainda, quanto a importância dos princípios, ressalta-se que a individualização dos mesmos, vistos como normas, possibilitaria a realização gradativa da Constituição, de acordo com acontecimentos fáticos ou legais, ressaltando, enfim, que a visão principialista serve de base à concretização metódica de constituições, incluindo-se os textos pragmáticos, a exemplo do texto da Constituição brasileira de 1988 (CANOTILHO, 2000, p. 1127-1128). Ainda, entende o autor, ser a constituição formada por princípios e regras com variados graus de concretização, ou, com o mesmo sentido, porém, de diferentes densidades semânticas, ou seja, ela se assenta [...] em princípios estruturantes fundamentais que, por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais concretizadoras desses mesmos princípios [...] (CANOTILHO, 2000, p. 1137).

Vista aqui, a Constituição como um sistema interno de regras e princípios, estes que buscam sua concretização em outros princípios ou subprincípios que os densificam, determinando seu sentido. Assim, pode-se dizer que os princípios constitucionais do direito tributário (princípios gerais fundamentais) auxiliam na densificação ou concretização do Estado de Direito (princípio estruturante), pois, complementam sua função por meio da concretização legislativa e jurisprudencial (CANOTILHO, 2000, p. 1139).

Dentre eles, destaca-se o princípio da capacidade contributiva, está previsto no art. 145, §1º, da CF de 1988 e, estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” [...] (BRASIL, 1988). Embora existam controvérsias quanto à pessoalização do contribuinte e a sua capacidade contributiva, cumpre ressaltar que a inobservância de tal regra pode ser objeto de controle de constitucionalidade, tanto por ADIN ou ADC, como, também, em ações difusas.

O princípio da legalidade ou da reserva legal, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição determina que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988). Trata-se do princípio da legalidade tributária, tendo como característica principal limitar a atuação do poder de tributar dos entes públicos em favor da justiça e da segurança jurídica dos contribuintes, ou seja, regra geral, “significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas, sim, pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras” (COELHO, 2010, P. 173).

Nessa mesma linha, encontra-se o princípio da irretroatividade, previsto no art. 150, inciso III, alínea “a” e, da anterioridade na alínea “b”, da CF. Por eles, nenhum tributo será cobrado,

em cada exercício financeiro, sem que a lei que o criou ou majorou tenha sido publicada anteriormente ao início de sua cobrança ou ao término do exercício precedente (BRASIL, 1988). Observa-se nesses princípios, a preocupação em resguardar a segurança jurídica que envolve a relação tributária, obrigando o Estado a aguardar o exercício financeiro seguinte para cobrar tributo criado ou majorado, só podendo produzir efeitos imediatos, caso a lei extinga, reduza o gravame ou não provoque onerosidade ao contribuinte (SABBAG, 2010, p. 23).

Pelo princípio da anualidade, tem-se que, as receitas e as despesas, correntes e de capital, devem ser previstas com base em planos e programas com duração de um ano. Embora tal princípio tenha “um caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, mas sim por meio do orçamento anual” (HARADA, 2004). Esse princípio tem por finalidade não causar surpresa ao contribuinte, ou seja, não basta que o tributo tenha sido aprovado por lei e respeite os demais princípios, ele também precisa estar previsto no orçamento e, este, previamente aprovado pelos representantes do povo.

Outro princípio a ser destacado é o princípio da igualdade ou da isonomia tributária, este que vem descrito no art. 150, inciso II, da CF. Esse princípio decorre do princípio geral do Direito pelo qual “todos são iguais perante a lei” (BRASIL, 1988). Representa uma garantia de que todos serão tratados uniformemente pelo poder tributante e, respeitadas as demais regras e condições contributivas individuais. Além disso, conforme preceitua o art. 150, inciso I, da CF, os tributos devem ser uniformes em todo o território nacional, por outro lado, a regra comporta exceções, é o caso dos incentivos fiscais específicos, destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país (SABBAG, 2010, p. 43).

Também fazem parte do rol dos princípios constitucionais tributários o princípio da liberdade de tráfego, pelo qual é proibido limitar o tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos (ressalvada a exceção da cobrança de pedágio). O princípio da transparência dos impostos, previsto no art. 150, §5º, da CF, que estabelece a necessidade da transparência e clareza quanto aos tributos (BRASIL, 1988).

Percebe-se que o ordenamento jurídico brasileiro, especialmente o sistema constitucional, tido como “a ordem jurídica fundamental de uma comunidade”, compõem-se de um sistema aberto de regras e princípios que se inter-relacionam de forma a se complementar (CANOTILHO, 2000, p. 1139). Pode-se dizer que os princípios constitucionais tributários possuem força normativa, sendo que os mesmos “não permitem opções livres aos órgãos ou agentes concretizadores da constituição”, mas, por outro lado, “permitem projeções ou irradiações normativas com um certo grau de discricionariedade” (CANOTILHO, 2000, p. 1147-1151).

3 HARMONIZAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS: COOPERAÇÃO E COORDENAÇÃO

No Brasil, os princípios pelos quais o Estado brasileiro se rege nas suas relações internacionais estão previstos no art. 4º, da CF, sendo que tal dispositivo não se aplica às relações internas. Porém, o termo cooperação vem de cooperar que, segundo o Dicionário da língua brasileira (DICIO, 2020), significa “operar juntamente com alguém; contribuir ajudando, auxiliando outras pessoas; colaborar” e, o termo progresso, ao se referir à humanidade, também pode ser referido como melhoria da qualidade de vida das pessoas. Inclui-se também a paz e a redução ou eliminação das desigualdades sociais e econômicas.

Para Freitas (2016, p. 79), o que caracteriza uma sociedade cooperativa é a “coexistência de elementos não econômicos”, ou seja, seu sucesso não depende exclusivamente de ter um bom desempenho econômico, mas, sim, depende principalmente “dos resultados humanos a que a atividade fim conduz”. Para o autor “as práticas de cooperação possibilitam uma vivência e alteração no mundo dos fatos, de forma democrática e participativa, de modo a fomentarem o desenvolvimento sempre tendo como norte o interesse e o bem comum”.

Para tal finalidade, dispõe o parágrafo único do art. 23, da CF que “Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, com o objetivo de garantir o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. Ainda, dispõe o caput do art. 174, da CF que, “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (BRASIL, 1988).

Vale lembrar que, de forma individual, cada unidade da federação deve buscar o bem-estar da sua população, o que, se realizado sem diretrizes coordenadas, desarmonizadas, tendem a descarrilhar, pois a busca pelo desenvolvimento implica diretrizes com a melhoria ou estabilidade da qualidade de vida das populações em toda a federação. Segundo os dispositivos constitucionais citados, fica absolutamente claro que esse papel é de competência da União, isso, porque, dentro de um federalismo cooperativo o ente supremo deve mediar, por Lei Complementar, as relações entre os demais entes federados, com vistas a garantir o equilíbrio entre todos.

Além disso, pode-se dizer que a relação entre a cooperação e a CF é bastante consistente, uma vez que os objetivos do Estado brasileiro, expressos no texto constitucional, coincidem com os objetivos do cooperativismo. Assim, tem-se que:

[...] fundamentos como cidadania, dignidade da pessoa humana, valor social do trabalho, livre iniciativa e pluralismo político, bem assim, objetivos como liberdade, justiça, solidariedade, desenvolvimento, redução de desigualdades, promoção do bem comum ou coletivo e não discriminação compõe exatamente o rol de valores e princípios do cooperativismo, assim secularmente consagrados (MEINEN, 2002, p. 26).

Por essas afirmações se pode perceber que sociedades cooperadas potencializam suas forças na promoção do desenvolvimento nacional, tendo em vista que a persecução de seus objetivos colaborará, com a concretização dos objetivos da república. Isso ocorre, porque, no que tange ao desenvolvimento, este deve ser compreendido como a capacidade de ampliar as condições de bem-estar e emancipação dos sujeitos, assegurando qualidade de vida e fortalecendo as características próprias de um Estado Democrático (FREITAS, 2016, p. 79).

Compreendido isso, fica fácil densificar cooperação com a integridade do art. 3º, da CF, ou seja, ambos estão conectados com as ideias de justiça social, solidariedade, garantia do desenvolvimento nacional, redução das desigualdades sociais e regionais, bem como, com a noção de promover o bem de todos sem qualquer forma de discriminação. Frisa-se que, por essa regra constitucional não se está a defender a eliminação da federação, mas, sim, ressaltar a necessidade de que a União exerça seu papel interventivo para garantir que, independentemente de qual município a pessoa viva, terá garantido pelo Estado as mesmas condições de vida digna.

Seguindo esse raciocínio, a intervenção da União (na sua função de coordenação e harmonização do Estado), deve ser compreendida como ferramenta de fortalecimento do pacto federativo e não o contrário. Deve-se ter presente que o pacto firmou-se pela promulgação da Constituição, que encontra reforço junto ao caput do art. 174, o qual determina ser o Estado o agente normativo e regulador da atividade econômica. Além disso, esse planejamento, segundo

o § 1º, do mesmo artigo, deve servir de base e diretriz para um desenvolvimento nacional equilibrado, incorporando e compatibilizando planos nacionais e regionais de desenvolvimento (BRASIL, 1988).

Sobre a questão do planejamento, Silva (2001, p. 789) entende ser difícil “conciliar o princípio federalista com o sistema de planejamento global (nacional) da economia, já que esse pressupõe centralização de decisões e de controle, enquanto o federalismo é, por definição, descentralizador”. Entende ainda que, “impor uniformidade de cima para baixo consistirá em quebrar as autonomias das entidades regionais e locais”.

Embora se respeite o posicionamento do autor, há que se discordar, especialmente quanto ao ponto de que um sistema global de planejamento da economia (o que se inclui também um planejamento fiscal), dentro do contexto constitucional, colida com o princípio federativo. Para tanto, se utiliza do pensamento de Canotilho (2000), pois o autor deixa claro o fato de que todas as normas constitucionais possuem igual importância, sendo necessário sua leitura de forma integrada e, não cada qual isoladamente.

Destaca-se ainda que, autonomia não é soberania, portanto, as unidades federadas encontram seu limite de atuação dado pela Constituição e, cumprir o que ela determina não é afrontar o princípio federativo e, sim, cumpri-lo nos moldes ordenados pela Constituição. Moldes esses que, por pretender a justiça social e a redução de desigualdades sociais e regionais, por seus próprios termos, obriga a União a exercer o seu papel de ente coordenador do sistema federativo e do desenvolvimento regional, objetivando o bem-estar de todos, sendo-lhe vedado, portanto, a omissão, a qual implica em desequilíbrio federativo e deterioração da dignidade das pessoas.

Tomando por base o sistema federativo nacional, constitucionalizado no texto da CF, a União possui a obrigação de intervir para coordenar e harmonizar as relações entre os entes da federação. Fará de forma a que se cumpra aquela que se entende como sendo a principal obrigação do Estado, ou seja, o bem comum, cujo sentido ora se conjuga com a realização da dignidade humana, independentemente do local em que resida, buscando-se dessa forma, a realização da justiça social.

Percebe-se com isso que a harmonização das políticas públicas tributárias com o princípio federativo não é mera abstração, mas, sim, fruto da concretização dos mandamentos constitucionais. Desde o preâmbulo constitucional percebe-se que os objetivos e fins direcionam e auxiliam a densificação de outras normas constitucionais, dentre elas, às referentes à dignidade humana, à solidariedade social, à cooperação e coordenação da federação pela União, encontrando reforço no art. 4º, IX, da CF (BRASIL, 1988).

Assim sendo, tem-se que a CF obriga que as relações entre os entes federados seja harmoniosa e pacífica, devendo o direito à dignidade ser assegurado ao todos os brasileiros indistintamente. Por tal afirmação, exige-se aqui que cada ente respeite a dignidade dos demais e que não satisfaça as suas necessidades às custas dos demais. Solidária, portanto, é a sociedade que percebendo-se como interdependente e com objetivos comuns coopera e atinge os níveis de bem-estar por todos esperado.

Por esse entendimento, deve-se coibir qualquer política tributária que seja manifestamente contrária à harmonização solidária das políticas públicas e ao respeito à dignidade dos munícipes de unidades federadas distintas. A importância desse entendimento reside, também, no fato de inibir alegações que possam vir a reduzir a autonomia municipal, para tanto, se busca junto ao art. 60, §4º, I, da CF, que afirma ser a federação cláusula pétrea e, portanto, insuscetível de alterações que impliquem reduções nas competências federativas.

Cabe lembrar, em relação a tais manifestações que, as características da federação brasileira, bem como os limites da autonomia dos entes federados, têm de serem tirados do próprio texto constitucional, dentro de um contexto histórico, não aceitando a hierarquização das normas constitucionais. Andreas Joachim Krell (2008, p. 47-49) afirma que a Constituição brasileira assumiu o federalismo, inclusive, como uma mudança de referência axiológica, tendo por finalidade melhorar a colaboração entre União, Estados e Municípios, tornando necessário mecanismos que viabilizem ações conjuntas nas políticas, garantindo-se a preservação e participação de todos os atores federativos.

Assim, impregnados nesse ambiente do federalismo é possível a busca de soluções para as crises instauradas, tanto de legitimidade, identidade ou de eficácia do Estado a partir de um novo olhar para os espaços públicos, na participação na política democrática, na melhoria do poder local e, em tantos outros espaços que se fizerem necessário rediscutir os rumos e os objetivos adotados. A partir do modelo democrático vigente, pode-se afirmar que há espaço para o aperfeiçoamento da unidade estatal em favor da paz e de melhores níveis de bem-estar social, no entanto, para isso ocorrer o debate precisa avançar sobre as questões que envolvem o Estado fiscal ou financeiro contemporâneo.

Conclusão

No presente estudo, buscou no texto constitucional e no modelo de federalismo demonstrar que a depender do modelo de Estado e do momento histórico que se encontra, surgem diferentes possibilidades dos seus objetivos serem concretizados. Além disso, o seu conteúdo e as suas regras podem ser constantemente atualizados sem a necessidade de alteração do respectivo texto constitucional.

Nessa medida a reforma tributária pode servir de importante instrumento para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República, especialmente para a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais. Para tanto, demonstrou-se que as normas constitucionais que regem o sistema tributário nacional podem incorporar mecanismos que auxiliem na construção de uma sociedade melhor para todos.

Destacou-se dentre suas características que, a principal função do Estado é garantir a realização do bem-comum de seu povo. Contudo, tal propósito deve respeitar a autonomia de cada uma das unidades da federação, competências essas que, embora varie de acordo com o Estado, a forma de suas determinações e delimitações encontram suas balizas na Constituição Federal.

Ainda, os princípios constitucionais do sistema tributário são indutores da função social do Estado na concretização dos seus deveres constitucionalmente delimitados, suscitando possibilidades de um ordenamento jurídico reparador das desigualdades sociais persistentes e a reforma tributária pode trazer novas possibilidades para o futuro do país. Por isso, as proposições deveriam ser estabelecidas com vistas a harmonização das políticas públicas tributárias com a função social do Estado.

Por fim, ao se considerar que o Estado possui uma função social, especialmente no Estado contemporâneo de realizar o bem comum, conceituando-se tal termo como dinâmico em seu conteúdo, porém, condizente com o princípio da dignidade humana, princípio este que encontra-se agregado aos demais direitos fundamentais, concluiu-se que, o Estado detém a função de ordenar e impulsionar o processo de desenvolvimento nacional, por meio de uma reforma que possa, de um lado, atender os interesses de cada unidade da federação e, por outro, tendente a concretização do bem-comum e da dignidade de todos.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BARZOTTO, Luís Fernando. Os direitos humanos como direitos subjetivos: da dogmática jurídica à ética. **Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS**, Porto Alegre, v. 31, ano XXVII, n. 1, julho 2005.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm . Acesso em: 27 jul. 2021.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. La evolución del pensamiento – el pasaje del lenguaje escrito para el lenguaje virtual y sus implicaciones en el mundo jurídico. **Revista de direito internacional, econômico e tributário**. Vol. 3, n. 1, jan./jun. Brasília: Fortium, 2008.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- Dicionário Online de Português. Porto: 7Graus, 2020. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/risco/> . Acesso em: 09 de ago. de 2021.
- DUPAS, Gilberto. **Economia Global e Exclusão Social: pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.
- FREITAS, Daniel Dottes de. **Cooperação Intergovernamental Tributária e Financeira: proposta de criação de uma norma textual abstrata constitucional**. 2016. 224 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito - Doutorado) Universidade de Santa Cruz do Sul, 2016.
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- KRELL, Joachim Andreas. **Leis de Normas Gerais, Regulamentação do Poder Executivo e Cooperação Intergovernamental em Tempos de Reforma Federativa**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.
- LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Boletim Instituto Brasileiro de Direito de família**. n. 4, set-out. 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Uma introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002.

MEINEN, Ênio. **As sociedades cooperativas na Constituição Federal**. In: DOMINGUES, Jane Aparecida Stefanos (org.). Aspectos jurídicos do cooperativismo. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.

PORTELLA, Simone de Sá. **As imunidades tributárias na jurisprudência do STF**. São Paulo: Baraúna, 2009.

RAWLS, John. **Liberalismo Político**. Trad. Sergio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura Econômica, 1992.

_____. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário – Elementos do Direito**. v. 3, 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.