

**O DESENVOLVIMENTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS ATRAVÉS DA  
TRIBUTAÇÃO: POLÍTICAS PÚBLICAS COMO FOMENTO  
DO BEM-ESTAR SOCIAL**

*THE DEVELOPMENT OF FUNDAMENTAL RIGHTS THROUGH TAXATION: PUBLIC  
POLICIES AS A MEANS OF PROMOTING SOCIAL WELFARE*

**Maria de Fátima Ribeiro\***

**Geilson Nunes\*\***

**Patrícia Silva de Almeida\*\*\***

**RESUMO:** O presente estudo teve por escopo examinar, a relação existente entre a tributação e os direitos e garantias fundamentais como forma de proteção do bem-estar social. Para tanto, procedeu-se à análise a partir da importância da instituição dos tributos à plena consecução dos objetivos republicanos, ou seja, a construção de uma sociedade justa, igualitária, com vistas ao pleno desenvolvimento econômico públicas, através de políticas eficientes à erradicação da pobreza e combatendo as possíveis desigualdades regionais. Como metodologia utilizada, optou-se pelo método hipotético-dedutivo, com a pesquisa essencialmente bibliográfica.

**Palavras-chave:** Bem-estar social; Direitos fundamentais; Ordem econômica; Políticas públicas; Tributação.

**ABSTRACT:** The purpose of this study is to examine, albeit briefly, the relationship between taxation and fundamental rights and guarantees as a means of ensuring social welfare. In order to do so, we proceeded to analyze the importance of the institution of taxes to the full achievement of republican goals, or, the construction of a just, egalitarian society, with a view to full economic development, eradicating poverty and combating possible Inequalities. As a methodology used, the hypothetical-deductive method was chosen, with essentially bibliographical.

**Keywords:** Social welfare; Fundamental rights; Economic order; Public polices; Taxation.

\* Pós-Doutorado em Direito Fiscal e Tributário na Universidade de Lisboa. Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUCSP. Mestre em Ciências Jurídicas Empresariais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUCRJ. Professora titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR.

\*\* Mestrando em Direito pela Universidade de Marília – SP e Bacharel em Direito. Professor de Direito Penal, criminologia e legislação penal especial. Oficial da PMMG no Posto de Major PM.

\*\*\* Mestranda do Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília - UNIMAR. Especialista em Direito Público pela Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul - ESMAFE/RS. Oficiala Registradora e Tabela de Notas do Município de Santa Salete, Estado de São Paulo

## 1. INTRODUÇÃO

O presente ensaio tratará do papel exercido pela tributação e a sua máxima relação como mecanismo concretizador dos direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte.

Como melhor forma de ilustrar a pesquisa, percorreremos o caminho histórico da instituição do tributo, ou seja, partindo da visão de tributos como forma de manutenção do Estado à moderna corrente de indução de bem-estar social.

Na sequência, adentraremos, no segundo tópico da pesquisa, discorreremos na importância do tributo junto à ordem econômica nacional, visto a relevância dos princípios constituidores desta ordem, posta escolha do nosso modelo capitalista de economia.

Abordaremos, oportunamente, questões envolvendo a tributação extrafiscal e os incentivos fiscais, o papel de tais mecanismos necessários ao desenvolvimento econômico-social do país.

Derradeiramente, com base no princípio da dignidade da pessoa humana, trilharemos o caminho de sua concretização através da incidência da tributação, elevando o tributo como um dos principais responsáveis pela eficácia dos direitos sociais, através da implementação de políticas públicas eficientes.

No que se refere ao objetivo a ser alcançado, tange-se à tentativa clarificadora sobre a existência dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte e seu liame com a dignidade da pessoa humana, como também, descrever-se-á o papel do Estado quanto ao resguardo do mínimo existencial e na melhoria nos parâmetros de igualdade social, segundo o que será elucidado na sequência da pesquisa.

Para tanto, a obtenção dos resultados almejados no presente artigo, o método de abordagem escolhido será o hipotético-dedutivo, o qual abrange a teoria e fatos concretos exemplificativos, simultaneamente, de forma a alcançar os resultados propostos, envolvendo a dialética entre a teoria dos direitos fundamentais e a jurisprudência dos Tribunais do país.

Quanto ao método de investigação utilizado, correspondente às fontes elencadas, nosso estudo será delineado com referencial teórico bibliográfico, casado a um repertório jurisprudencial, a fim de comprovação da tributação como vetor de concretização dos direitos fundamentais, razão do princípio estruturante do Estado Democrático de Direitos.

## 2. A MUDANÇA DE PARADIGMA ACERCA DA TRIBUTAÇÃO

No decorrer da história do exercício da arte de tributar, o tributo carregou, *per se*, um viés negativo, considerado, pela população, uma avassaladora forma do Estado dilapidar o patrimônio do particular. Ao Estado cabia acumular riquezas, remontando ao passado histórico da negação social à figura do cobrador de impostos.

Salienta Leandro Paulsen que a arrecadação tributária, outrora fora estudada pelo ramo da ciência financeira em virtude das receitas e das despesas estatais; posteriormente, sendo elevada a direito autônomo, mas foi apenas no século anterior, que recebeu tratamento hermenêutico sistemático como direito tributário, ligado, mormente, à arrecadação de tributos, abrangendo princípios e institutos próprios. (PAULSEN, 2014, p. 85)

Nos termos da doutrina de Regina Helena Costa esclarece que *tributum* “vem do verbo *tribuere*, que significa repartir por tribos, inicialmente, e, depois, repartir em sentido geral”, (COSTA, 2014, p. 31) e que seu aparecimento remonta os à civilização antiga.<sup>1</sup>

A questão da imposição dos tributos, como “um mal necessário”, sempre foi palco às mudanças no cenário mundial, principalmente nas revoluções e episódios de caráter políticos, tendo influência significativa questões de ordem tributária.

Ao descrevermos o contexto histórico do liberalismo econômico, a interpretação condizia que ao Estado caberia à intervenção mínima, tendo em vista a garantia de livre iniciativa de agir no mercado. Desse modo, a função do tributo passava por ideias de equilíbrio entre as receitas e as despesas estatais, gize-se, a intervenção mínima nasce para sustentar apenas o que lhe era essencial.

Então, por não atender as demandas e apelos sociais, e incapaz de superar as crises dos mercados que dependiam da regulação estatal como impulso ao desenvolvimento, o Estado Liberal entra em crise, em meados do século XIX. (CASTRO; SILVA, 2015, p. 228)

Com o declínio do liberalismo econômico mundial, o Estado passa a intervir fortemente na economia, passando a tributação a revelar sua feição regulatória e extrafiscal e,

---

<sup>1</sup> O aparecimento do tributo remonta os primórdios da civilização no Egito e no Oriente e tinha finalidades especiais como o financiamento de guerras e o indicativo histórico eram ofertas voluntárias destinadas aos líderes tribais pelos serviços prestados à comunidade. A compulsoriedade dos tributos advém a partir dos resultados das batalhas, onde os derrotados deveriam entregar forçosamente seus bens aos vencedores, surgindo também nesta a cobrança por parte dos chefes das nações de parte da produção de seus súditos. A história relata situações curiosas nas cobranças de tributos, onde há relatos de que no Império Romano, havia a incidência de impostos sobre janelas, ar, chaminés e fumaça, latrinas e mictórios. (COSTA, 2014, p. 35)

a partir desse deslocamento, o Estado passou a se preocupar com a redistribuição de rendas e a promoção do desenvolvimento econômico-social.

A tributação e a política fiscal da época, no Brasil, conforme leciona Aliomar Baleeiro: “[...] 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.” (BALEIRO, 2013, p. 32)

Todavia, em meados do século XX, com o início dos processos rumo à globalização, ainda que se possa afirmar um atraso significativo no modelo de intervenção estatal, a receita dos cofres públicos ainda dispõe da tributação como principal fonte de entrada de recursos, muito embora se possa afirmar, não ser esta a exclusiva fonte, tendo em vista a ocorrência de inúmeras privatizações de empresas estatais, ajustes e benefícios fiscais que contribuem, até o presente momento, ao desenvolvimento econômico do país, representativos de controvérsias políticas ao longo da nossa história.

Se considerarmos que o Estado tem o poder-dever de cumprir com seus objetivos e finalidades, a prestação de serviços públicos junto aos poderes instituídos (legislativo, executivo e judiciário), em especial a função típica do executivo, ao concretizar a prestação assistencial à saúde, a educação, a segurança, a assistência social e a previdência, entre outras; o Estado necessita de recursos financeiros suficientes ao seu cumprimento, recursos estes oriundos da tributação.

Portanto, a compulsória tributação não deve ser interpretada como expropriação indevida ou instrumento de manipulação governamental.

Deve representar de modo objetivo uma função tipicamente voltada ao social, uma espécie de criação do povo para o povo; pode muito bem servir para abastecer os cofres públicos, todavia, os gastos devem ser direcionados às necessidades públicas. (CARDOSO, 2005, p. 12) Ademais, requer, sempre, uma hermenêutica voltada à precípua função social, uma forma de garantir a concretização de direitos e garantias fundamentais. (CASTRO; SILVA, 2015, p. 229)

Portanto, devemos considerar nas palavras de Hugo de Brito Machado: “A tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais.” (MACHADO, 2009, p. 26)

Enfim, o Estado vem utilizando a tributação como um instrumento de intervenção social, uma das maneiras de efetivação da justiça social, (RIBEIRO; GESTEIRO, 2013, p.

203) fazendo firmar os ditames previstos em nossa Constituição Federal de 1988, ou seja, na tentativa de fazer justificar a sua razão de existir, de maneira a justificar a contraprestação assistencial, conteúdo de um verdadeiro Estado Social e Democrático de Direitos.

Antes de examinarmos a concretude dos direitos fundamentais através da tributação, se faz pertinente discorrer acerca do tributo sob a ótica dos valores e ditames da Ordem Econômica Nacional.

### **3. A ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA E O PAPEL DO ESTADO COMO AGENTE INDUTOR DE DESENVOLVIMENTO**

A Constituição Federal de 1988 consagra em seu art. 170, a Ordem Econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, e tem por fim, assegurar a todos uma vida digna conforme os fundamentos da República Federativa do Brasil.

Conforme destaca Petter, a liberdade de iniciativa econômica é um dos princípios mais onerosos da ordem econômica, a considerar que o desenvolvimento do Estado passa por ele. É um substrato da realidade econômica da empresa, a qual tem se projetado em diversos ângulos da normatividade jurídica e constitui um dos suportes fundamentais do processo de desenvolvimento. (PETTER, 2008, p. 184)

Por tais razões, percebe-se o contribuinte originário atribuiu um tratamento privilegiado a livre iniciativa, consagrando-a princípio basilar do sistema econômico – em completude a valorização do trabalho humano -, enfatizando duplamente sua essencialidade, pois, afirma ser princípio em destaque na ordem econômica e financeira do país e ao mesmo tempo eleva a posição de princípio fundamental constitucional, segundo descreve no art. 1º, IV, *in fine*, da Constituição.

Portanto, deve-se ter clareza, a constituição ao prestigiar o primado da livre iniciativa e da livre concorrência, pauta-se nos meios de produção de natureza capitalista e, por consequência, vem privilegiando diversos valores ligados a esses valores: a liberdade a todas as formas de organização econômicas (individuais e coletivas), a liberdade contratual, a proteção à propriedade privada e ao domínio dos bens de produção, entre outros tantos direitos, não sujeitos a intervenção estatal, senão em razão de postulado legal limitador.

Então, a ideia da livre iniciativa, nas palavras de José Afonso da Silva: “[...] quer dizer precisamente que a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza

capitalista, pois a iniciativa privada é um princípio básico da ordem capitalista.” (SILVA, 1999, p. 742)

Por complemento, Manoel Gonçalves Ferreira Filho descreve que a consagração da liberdade de iniciativa, como base da ordem econômica e social, representa que por meio de atividade útil a que se possa dedicar o homem livre, segundo seus desejos e inclinações, somente assim, será possível a realização da justiça social e, pois, do bem-estar social. (*Apud* TAVARES, 2006, p. 239) Nesta linha, destaca Petter que a ciência econômica tem uma grande importância para o direito, sendo uma das ciências que faz a interface com a área jurídica para a busca de uma efetiva justiça social, tendo um importante papel na vida das pessoas. (PETTER, 2008, p. 24)

E, na esteira das considerações acerca dos princípios ínsitos no art. 170, da Constituição Federal, na lição de Eros Roberto Grau, a definição posta pelo texto constitucional traz um sentido de uma unidade soberana - na forma federativa -, sendo o Estado uma entidade política organizada, elegendo valores primordiais como a dignidade da pessoa humana, a soberania, a livre iniciativa e a livre concorrência e, neste contexto, a Ordem Econômica preconiza que as relações econômicas devem estar em convergência a promover a existência digna de todos. (GRAU, 2008, p. 198)

Pontua-se, igualmente, a primazia da valorização do trabalho humano, por essencialidade, representativa ao do bem-estar do homem (fator de contribuição ao desenvolvimento pessoal) também tomado como critério à justiça social.

Trata-se, aqui, de lembrarmos, a indicação no quadro constitucional de 1988, do princípio conformador da valorização social do trabalho humano, visto, conforme situa Eros Roberto Grau, um princípio que se apresenta de forma nebulosa, pois, ao transitar pelo pensamento habermasiano, refere-se, o mesmo, a uma “utopia de uma sociedade de trabalho” - o qual padece na modernidade de concretude -, na medida em que nos tornamos, em razão do capitalismo, a sociedade do trabalho. (GRAU, 2008, p. 198)

Contudo, de toda sorte, a integração entre a valorização social do trabalho e a livre iniciativa, consubstanciam a todos a viabilidade de uma existência digna, autênticas cláusulas principiológicas que enunciam, em verdade, a sustentabilidade da ordem econômica e social.

E, nesta senda constatamos a ocorrência do desenvolvimento econômico nacional, depende do caminho a ser trilhado no que se refere à valorização do trabalho e da livre iniciativa (força motriz do almejado desenvolvimento social), alinhando a produção de riqueza

– fruto de investimentos e da livre iniciativa –, ao desenvolvimento potencializador do trabalho humano.

Ademais, ao Estado Democrático de Direito preconizador de uma intervenção mínima, compete a este o exercício de guarda dos direitos e garantias fundamentais de todos, em especial, a máxima proteção à dignidade da pessoa humana, de regra, através da concretização dos direitos sociais.

Assim, nas palavras de Eros Roberto Grau acerca da consagração da valorização da dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos no texto constitucional brasileiro:

Isso significa, por um lado que o Brasil - República Federativa do Brasil- define-se como entidade política constitucionalmente organizada, tal como a constitui o texto de 1988, enquanto a dignidade da pessoa humana seja assegurada ao lado da soberania, da cidadania, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e do pluralismo político. (GRAU, 2008, p. 197)

De qualquer forma, o cumprimento dos ditames constitucionais supracitados, requer a efetiva participação estatal. O dever-poder de implementação desses valores, proporcionando vida digna e o desenvolvimento social pleno, desde que respeitada à prática de políticas públicas, impõem a criação de programas com finalidade precípua de reduzir as desigualdades e, proporcionando, por conseguinte, a justiça social. (RIBEIRO; GESTEIRO, 2013, p. 204)

Tal constatação, segundo consta Luiz Roberto Barroso, ao explicitar sobre o papel do Estado, este tem por missão ser o gestor e mentor da criação de incentivos e mecanismos de estímulo fiscal à iniciativa privada, para que esta contribua de forma positiva à consecução dos princípios da ordem econômica, somente é possível com políticas de indução de condutas, incentivos fiscais, fomento, financiamento público e redução de alíquotas de impostos. (BARROSO, 2001, p. 199)

Portanto, afirmamos com propriedade, a tributação demonstra importante papel por contribuir ativamente no desenvolvimento econômico-social. É, por intermédio da tributação, o Estado é capaz de fazer cumprir a valoração dos princípios estabelecidos, pelo acúmulo de capitais oriundos da tributação, como alega Matheus Carneiro Assunção:

As normas jurídicas tributárias, quando utilizadas como incentivos para determinados comportamentos econômicos, revelam-se instrumentos potencialmente aptos para alcançar finalidades do Estado, por meio de políticas fiscais, passíveis de valoração em termos de eficiência. Neste viés, a função meramente arrecadatória da tributação assume papel secundário, dando espaço a

extrafiscalidade, terreno fértil para a produção de medidas de indução econômica. (ASSUNÇÃO, 2010, p. 09)

Enfim, imperioso se faz a apreciação, na sequência, a respeito da importância da extrafiscalidade, fíada em programas governamentais de políticas públicas como mecanismos de incentivos ao desenvolvimento nacional.

#### **4. A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA**

Já é cediço que a construção de um Estado Democrático de Direito e o cumprimento das garantias fundamentais albergadas no texto constitucional passam obrigatoriamente pela via do financiamento destas estruturas e como destaca Bucci, (2013, p. 26) são os dispêndios necessários para as “tarefas civilizatórias”.

As ações governamentais que se fundam nos objetivos constitucionais fundamentais da República, passam por programas estruturantes oriundos de um processo de planejamento político, administrativo, econômico e orçamentário para a consecução dos arranjos institucionais politicamente estabelecidos para a eficiência das Políticas Públicas e, como bem observa Maria Paula Dallari Bucci, (2013, p. 39) esta deve visar a concretização de objetivos definidos, devendo expressar a seleção de prioridades, a reserva dos meios necessários à sua consecução e um intervalo de tempo para um necessário atingimento dos resultados.

Imaginar um Estado sem uma política governamental que tenha sistematizado o caráter arrecadatório, é impor ao homem um fracasso em seu desenvolvimento humano. Assim, tributar, no melhor termo concebido por Matheus Carneiro Assunção é viabilizar o cumprimento da função estatal e, (2010, p. 13) como pondera Bucci (2013, p. 39) é uma forma de política pública mais racional de organização estrutural do Poder Público na forma de intervenção, tornando mais efetivo o processo de modernização, de redução das desigualdades sociais e de inclusão social.

Se pensado de forma clássica, o Estado por intermédio da instituição dos tributos servia apenas à proteção da liberdade individual e a propriedade privada. No entanto, com o surgimento do estado social, a tributação foi concebida como indutor de comportamentos voltando suas atenções a efetivação dos direitos sociais.

A máquina de arrecadação estatal se reveste na busca por fazer cumprir todas as demandas sociais, prevendo, inclusive a concepção da denominada cidadania fiscal,<sup>2</sup> explicitando ao contribuinte o porquê precisa suportar tais encargos públicos, um ônus necessário ao alcance da melhoria social.

E neste ponto, a tributação extrafiscal tem desempenhado um importante papel de reforma social e desenvolvimento econômico, intervindo diretamente na economia do país. O termo extrafiscalidade nos remete às normas jurídicas tributárias (competência) que dispõem sobre a ordem pública, a intervenção econômica, redistribuição de renda, servindo, quase que exclusivamente, a promover os direitos fundamentais. (CALIENDO, 2016, p. 196)

O Estado enquanto gestor do orçamento público precisa, para fins de cumprir com sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura em funcionamento. Não obstante a resistência do contribuinte em contribuir a tal desiderato, vê-se no poder estatal um autêntico provedor das necessidades coletivas.

A instituição de tributos, principal fonte dos ingressos públicos voltados ao atingimento dos objetivos fundamentais (insertos no art. 3º da Constituição Federal), contribui a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização. Para tanto, o ente estatal, para manter seus objetivos institucionais, deve centrar-se em políticas públicas de desenvolvimento.

Neste contexto, reforçando a importância da tributação e sua correlação a políticas públicas desenvolvimentistas, observa Leandro Paulsen: “[...] a tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático”. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela [...]. (PAULSEN, 2014, p. 22)

Então, por via incidência de tributos, tem-se a intervenção do Estado na economia; uma interferência no domínio econômico firmado como extrafiscalidade. Sobre tal conceito, na linha de pensamento de José Casalta Nabais *apud* Marciano Buffon:

A extrafiscalidade traduz-se ao conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal e dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas. (BUFFON, 2010, p. 557)

---

<sup>2</sup> Importante destacar, vários são os programas desenvolvidos pelas Fazendas Públicas acerca da educação fiscal, sensibilizando o cidadão-contribuinte a conhecer o trabalho da Administração Pública e a aplicação dos recursos públicos. Neste sentido, confirma a abordagem de RIBEIRO; GESTEIRO, 2013, p. 207.

Nesse caso depreende-se, a imposição estatal através da extrafiscalidade tem por finalidade dominante o interesse coletivo, a busca por resultados econômico-sociais positivos, característica de advém de sua natureza interventora (não arrecadatória). É a exceção a fiscalidade; sem, contudo, esquecermos que a finalidade extrafiscal não elide a fiscal, pois ambas coexistem, sem que aja prevalência de uma ou de outra forma de tributação.

Em parte, quando o Estado atua sobre a sua função indutora (extrafiscal), há nítida manifestação de redução da carga tributária, pois visa desestimular comportamentos contrários ao crescimento social, através da maximização dos direitos fundamentais e aplicação de seus princípios; de modo contrário pode se apresentar como modo de desoneração fiscal, embora apresente os mesmos objetivos visados pela exacerbação da exigência fiscal comentada, segundo apresenta Marciano Buffon:

Assim, a extrafiscalidade, em sua face de exoneração, se consubstancia na concessão de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a concretizar direitos fundamentais, assegurar e estimular o desenvolvimento socioeconômico de determinada região ou incentivar determinada atividade que seja de interesse da coletividade. (BUFFON, 2010, p. 561)

Portanto, observem-se, os benefícios fiscais (assim entendidas medidas políticas fiscais), tem por natureza serem extrafiscais, são justificadas e legítimas por possuir respaldo axiológico constitucional.

Ademais, incentivos (estímulos) e, ou, benefícios fiscais precisam ser sopesados em vista fugir da configuração de benefícios políticos; somente serão legitimados se os seus objetivos forem observadas as determinações que a própria Constituição Federal de 1988.

Impõe, por oportuno, atentar aos princípios da isonomia, o respeito à capacidade contributiva, da legalidade, entre outros lastreados pelo texto constitucional.

E, a título exemplificativo, expomos julgado em recente decisão proferida em cinco de abril do corrente ano (05/04/2017), em sede de Repercussão Geral junto ao Supremo Tribunal Federal (RE 592145/ES), acerca da importância da tributação extrafiscal e as possibilidades de estímulo ao desenvolvimento social do país, que teve como objetivo precípuo na diferenciação das alíquotas propiciar o desenvolvimento regional, que tem guarida constitucional e constitui objetivo da República e um dos princípios da ordem econômica.

Na ocasião, por unanimidade, reconheceu parcialmente a tese que considera a essencialidade, o caráter seletivo e o tratamento isonômico do produto, nos termos do art. 2º,

da Lei nº 8.393/1991, ao dispor a alíquota máxima de Imposto sobre Produtos e Serviços – IPI de 18%, assegurada isenção, quanto aos contribuintes situados na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, e autorização para a redução de até 50% da alíquota, presentes contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.<sup>3</sup>

Como visto, os objetivos propostos pelo Estado são alcançados da via da indutora extrafiscalidade que tem se mostrado conformes aos princípios constitucionais garantidos pelo Estado Democrático de Direito; pois tal imposição se faz com prevalência da dignidade da pessoa humana, na tentativa de reduzir as desigualdades sociais persistentes, face ao modelo econômico vigente.

Outro exemplo significativo nos remete a posição do Pleno do Supremo Tribunal Federal, acerca da aplicação do Imposto Territorial Urbano – IPTU e sua progressividade, uma forma de tributação de caráter extrafiscal que nos remete a funcionalidade da propriedade privada, vale registrar, a observância dos deveres do cumprimento da função social da propriedade, nos termos do contido nos artigos 156, § 1º e do artigo 182, §§ 2º e 4º da Constituição Federal de 1988.<sup>4</sup>

Em suma, em virtude do acima exposto, discorreremos acerca do uso da tributação como meio a realização dos princípios e direitos fundamentais, em destaque a realização da dignidade da pessoa humana, por via aplicação da tributação extrafiscal e análise do papel do Estado na realização dos direitos sociais concretos.

## **5. A TRIBUTAÇÃO E A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS AO MÍNIMO EXISTENCIAL**

A tributação é vetor à realização da almejada dignidade da pessoa humana, e, sem dúvida, há de se notar o existente elo interrelacional a realização de políticas públicas condizentes a realização do mínimo existencial. Desse modo, o princípio em tela ganha contornos relevantes à construção e à manutenção do Estado Democrático de Direito.

Conforme esclarece Maria Paula Dallari Bucci, (2006, p. 274) o governo para efetivação de seus arranjos institucionais das políticas públicas, dispõe basicamente dos recursos oriundos da arrecadação tributária e pode assim manejar seus créditos públicos

---

<sup>3</sup> BRASIL. STF. Rep. Geral nº080 em RE nº 592145/ES. Rel. Min. Carmem Lúcia, julgado em 05/04/2017, DJe 06/04/2017.

<sup>4</sup> BRASIL. STF. Tribunal Pleno. Ag. Reg. no RE nº 590390/ES. Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 31/05/2011, DJe 30/06/2011.

através do poder sobre os meios fiscais que detém, para assim, direcionar suas ações na efetivação dos direitos fundamentais e a garantia do mínimo existencial e nesta linha de raciocínio, importante destaque sobre a função do ente estatal, traz Murta e Carvalho ao lecionarem:

O Estado existe para servir ao povo. Assim podemos conceituar o Estado como uma instituição que tem por objetivo organizar a vontade do povo politicamente constituído dentro de um território definido, tendo como uma de suas características o exercício do poder coercitivo sobre os membros da sociedade, objetivando o bem comum. O bem comum é atingido por meio da administração pública, que tem como função a execução das políticas públicas e dos planos de ação para que o Estado funcione tendo como referência a sociedade. (MURTA; CARVALHO, 2017, p. 158)

Nesta esteira, em um alinhamento com os objetivos da República e os princípios da ordem econômica com efetividade de políticas públicas, a Constituição da República Federativa do Brasil é exemplo de abertura ao primado da dignidade humana, proclamando em seu art. 1º, inciso III, um dos principais fundamentos da República. Expressa referência faz José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 225) ao expor: “O exposto reconhecimento da dignidade da pessoa humana como núcleo essencial da República significará, assim, o contrário de “verdades” ou “fixinismo” políticos, religiosos ou filosóficos [...]”

Segundo afirma Ingo Wolfgang Sarlet, (2013, p. 125) “o princípio da dignidade da pessoa humana pode ser desdobrado em várias dimensões e neste sentido, não se pode deixar de reconhecer a sua dimensão histórico-cultural, comunitária e social, sem prejuízo de apresentar uma dupla dimensão: uma negativa (defensiva) e outra positiva (prestacional), atuante: [...] simultaneamente como limite e tarefa dos poderes estatais e da comunidade em geral, de todos e de cada um”.

E frente, ao arrazoado precedente (menção a abordagem do capítulo anterior), reconhece-se, o papel do Estado e utilização da exação extrafiscal (por excelência), ainda que de forma indireta, para alcançar a realização dos direitos fundamentais, não esquecendo os limites ao poder de tributar impostos, nos termos do contido no artigo 150, da Constituição Federal.

Com propriedade, a arrecadação oriunda da tributação é o principal ingresso de receitas públicas as quais fazem parcela do orçamento da administração pública, fonte necessária ao alcance da miríade de interesses coletivos. Tem-se, então, a importância dada ao orçamento público, tendo visto que o mesmo tem o condão de realizar (dentro da reserva

do possível)<sup>5</sup> os direitos fundamentais sociais, pontuando, assim, sólido caminho a efetivação de políticas públicas voltadas à eficácia da dignidade da pessoa humana.

Agora, impende destacarmos, o interessante o posicionamento de Marciano Buffon acerca da celeuma sobre a tributação vinculada ao “interesse humano” e as reais possibilidades de concretude dos direitos fundamentais sociais:

É certo também que não se pode mergulhar no fosso da ingenuidade, mediante a adoção da crença de que a tributação tenha condições de realizar todos os direitos sociais, econômicos e culturais constitucionalmente previstos. De um lado, a generosa quantidade destes inviabiliza a concretização efetiva de todos e, de outro lado, as possibilidades da extrafiscalidade em defesa do interesse humano estão submetidas a evidentes limitações. Não há de se pensar, num primeiro momento, na introdução do interesse humano via extrafiscalidade, adotando-se como critério de escolha, a materialização dos direitos sociais, econômicos e culturais que estejam mais intimamente ligados ao princípio da dignidade da pessoa humana. Pode-se dizer, com todo o risco que qualquer escolha desse tipo represente que saúde, educação, trabalho, moradia e assistência social ocupam um espaço de privilegiada importância em um rol dessa natureza. (BUFFON, 210, p. 572)

Então, se a existência da tributação extrafiscal, numa concepção ampla, pode ser justificada como principal vetor da concretude dos direitos essenciais à dignidade humana – na medida do possível –, tem demonstrado repercussão à efetivação da teoria do mínimo existencial.<sup>6</sup>

E, segundo a doutrina de Cassiano Menke, (2008, p. 53) os bens essenciais são vistos como aqueles que devem ser protegidos, os declarados direitos fundamentais, conferindo aos titulares um mínimo sem o qual seria impossível viver dignamente; para tanto surge à necessária proteção ao mínimo existencial pelo Estado.

Neste ponto, destacamos o papel das normas constitucionais e infraconstitucionais na garantia dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana, consoante aduz José Joaquim Gomes Canotilho serve a preservar a integridade física e espiritual do homem como atributo irrenunciáveis, apontando, também, à “libertação da angústia de existência” do ser

---

<sup>5</sup> Controvérsias acerca da aplicação da Teoria da Reserva do Possível, os tribunais no Brasil tem aplicado com ressalvas a respectiva teoria. Não pode ser objeto de justificativa para descumprimento do dever legal de fazer cumprir com direitos e garantias fundamentais sociais. Conforme descreve José Joaquim Gomes Canotilho, a reserva do possível representa: “[...] a “tendência para zero” eficácia das normas constitucionais consagradoras de direitos sociais.” Neste sentido, ver CANOTILHO, 2008, p. 107.

<sup>6</sup> Percebe-se, os Tribunais pátrios têm reconhecido a importância da teoria do mínimo existencial, na imposição do Estado em fazer cumprir o piso mínimo de direitos existenciais do ser humano, elencados no artigo 6º da Constituição Federal. Sobre a abordagem ver PAES; SANTOS, 2014.

humano, sendo a sua destinação as possibilidades de: trabalho, saúde, educação, moradia, mecanismos assistenciais básicos à garantia de sua sobrevivência. (CANOTILHO, 2003, p. 249)

E neste contexto, quando nos referimos ao papel do tributo quer seja fiscal, ou quer seja extrafiscal, tais incidências devem agir como indutor de desenvolvimento econômico-social, contextualizando, para além do interesse econômico, o interesse social, na positivação dos direitos sociais.

Contudo, importante ressaltar, à implementação dos direitos fundamentais, requer análise acerca de questões de ordem orçamentária, ou seja, da existência de disponibilidade dos recursos públicos suficientes a suprir os custos à realização dos direitos sociais.

Pela visão de Maria de Fátima Ribeiro, o legislador constitucional criou competências e fontes de receita e descreve a repartição de receitas entre os entes políticos da Federação. Há situações indicativas de vinculação de receitas que comprometem a tributação aos gastos públicos que, se não observadas, podem gerar improbidade administrativa. (RIBEIRO, 2011, p. 1.089)

Por isso, as realizações de todos os direitos sociais demandam custos, que muitas das vezes, o Estado não dispõe. A consciência quanto à invocação da reserva do possível, somente deve ser instada a sua aplicação em casos que excedam as atenções ao cumprimento do mínimo existencial, como nos casos de cidadãos que dispõem de condição para obter por seus próprios recursos os direitos pretendidos materialmente.

No entendimento de Ricardo Lobo Torres, o Supremo Tribunal Federal tem demonstrado atenção do mínimo existencial e destaca: “O Supremo Tribunal Federal não tem dispensado atenção ao problema do mínimo existencial [...]. No que concerne à imunidade tributária, como proteção negativa aos direitos fundamentais sociais, o STF tem se recusado a analisá-la a partir da ótica dos direitos humanos.” (TORRES, 2009, p. 76)

Nesta seara, observa Adriana Estigara e outros, (2009, p. 49) que estas normas se perfazem na implementação de direitos econômicos, sociais, ambientais e culturais pelos órgãos estatais, na busca da concretização dos preceitos constitucionais alavancados por eficientes políticas públicas.

Para Regina Helena Costa (2014, p. 75) deve existir um equilíbrio entre a imposição dos tributos e o exercício dos direitos e garantias fundamentais, observando que a imposição da arrecadação tributária não pode simplesmente inviabilizar o exercício dos direitos

assegurados no texto constitucional, cabendo respeitar o mínimo existencial e ressaltar os diversos direitos sociais que podem ser usufruídos em virtude da receita tributária.

Por esse caminho, o Superior Tribunal de Justiça, tem procurado firmar o entendimento e a valorização das isenções fiscais, sendo avaliadas as questões que envolvem o direito à saúde, gize-se, as isenções concedidas para fins de medicamentos pagos pelas empresas a seus funcionários, não incidindo contribuição social sobre os valores dos medicamentos adquiridos pelo empregado e pagos pelo empregador ao estabelecimento comercial de forma direta, mesmo que o montante não conste da folha de pagamento, como dispõe o art. 28, § 9º, *q*, da Lei 8.212/1991, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, uma isenção que se não concedida seria certeza, seria prejudicial ao empregado.<sup>7</sup>

Por tais razões, como bem expõe Regina Helena Costa: “O direito de liberdade, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos, uma vez que a exigência daquele pode influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes”. (COSTA, 2014, p. 81)

Como bem já destacado, cabe ao Estado, através da tributação a busca ao mínimo existencial como uma medida básica de do ser humano e, como bem destaca Ricardo Lobo Torres: “[...] a proteção do mínimo existencial, sendo pré-constitucional, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana.” (TORRES, 2009, p. 13)

E com base nessa compreensão, o Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida na pelo ministro Celso de Mello (ADPF nº 45 MC/DF), firmou o entendimento da necessária intervenção judicial para fins de implementação de políticas públicas, quando da latente hipótese de abusividade governamental, em fazer cumprir à efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais, visto a necessidade de preservação, em favor dos indivíduos, do núcleo mínimo existencial, ou seja, dos direitos fundamentais de segunda geração.<sup>8</sup>

Nesta senda do mínimo existencial, afere que estes direitos devem estar delineados como todos aqueles inerentes à sobrevivência humana, a exemplo do direito à saúde,

---

<sup>7</sup> BRASIL. STJ. RESP.nº 1.430-043/PR, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, julgado em 24/02/2014, Dje em 25/02/2014.

<sup>8</sup> BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADPF nº 45 MC/DF. Rel., Min. Celso de Mello, julgado em 29/04/2004, DJe 04/05/2004.

alimentação, educação, prestação jurisdicional<sup>9</sup> e garantir a não incidência da tributação àquele cidadão considerado pobre e que seus rendimentos e propriedade estejam fora dos limites legais da capacidade contributiva.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao analisar o fenômeno da tributação e a relação à concretude dos direitos fundamentais sociais, conclui-se:

- a) As receitas públicas provenientes de políticas tributárias demonstram sua importância para o atingimento na busca de atender às necessidades coletivas, mediante a implantação de políticas públicas que estimulam a modernização, a redução de desigualdades e inclusão social;
- b) O instituto de tributação sofreu uma mudança paradigmática acerca do abandono da visão meramente arrecadatória, passando à moderna concepção de indutor de bem-estar social;
- c) A tributação se faz presente ao desenvolvimento econômico e social de um país, sendo um dos principais pilares que se tem valido a economia dos Estados para manter sua sobrevivência, sem a qual, ficaria impossível realizar os ditames sociais fundamentais;
- d) O texto constitucional brasileiro descreve como princípios da ordem econômica nacional a livre iniciativa e da valorização do trabalho humano, consagrando uma economia de mercado, de natureza capitalista, critérios essenciais a desenvolvimento do bem estar social e indicativo a realização da justiça social;
- e) O princípio estruturante do Estado Democrático de Direito, preconiza uma intervenção mínima estatal na economia, no entanto, compete ao Estado a guarda dos direitos e garantias mínimas existenciais, as quais são realizadas através da prática de políticas públicas, utilizando-se na maioria das vezes da tributação extrafiscal como mecanismo de intervenção e desenvolvimento econômico-social;
- f) O uso da tributação com característica extrafiscal torna possível concessões de benefícios e estímulos fiscais, a fim de erradicar a pobreza e a marginalização, assim como visa reduzir as desigualdades regionais, promovendo o bem estar da coletividade;

---

<sup>9</sup> BRASIL. STJ. Repr. 1007, Ac. do Pleno, de 28.3.84, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 112:34: “Se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção da prestação jurisdicional, é ela inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do § 4º do art. 153 da Constituição” In: TORRES, 2011, p. 751.

- g) Indiferente da natureza e característica funcional do tributo (fiscal ou extrafiscal), a implementação dos direitos fundamentais sociais – em respeito ao mínimo existencial -, deve ser precedida de uma avaliação acerca da disponibilidade orçamentária, suficiente à realização de todos os direitos sociais, tendo em vista a impossibilidade de vinculação tributária a específicas despesas públicas;
- h) Em suma, a arrecadação de tributos é forma de receita derivada do estado a qual serve a realização dos fins sociais. É, sem dúvida, o mecanismo próprio a garantir os direitos mínimos existenciais; todavia, observada deve ser aplicação da reserva do possível, uma avaliação necessária a fim da distribuição dos recursos destinados ao coletivo, bem como os princípios constitucionais pertinentes.

## REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais e desenvolvimento econômico: a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise. *Finanças Públicas. XV Prêmio Tesouro Nacional*, 2010, p.1-41.

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de incidência tributária*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação Estatal no controle de preços. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: RDT, n. 226, out./dez., 2001, p. 187-212.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *O conceito de política pública em direito*. In: *Políticas públicas. Reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. *Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia*. Uberlândia, v. 38, n. 2, 2010, p. 555-579.

CALIENDO, Paulo. Tributação é ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*. Curitiba: UniBrasil, v. 20, n. 20, jul./dez., 2016, p. 193-234.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. *Estudos sobre direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CARDOSO, Alenilton da Silva. A função social do tributo na perspectiva da solidariedade. *Revista de Direito da Mackenzie*. São Paulo: Mackenzie, v. 5, n. 2, 2005, p. 10-15.

CASTRO, Karina Brandão Alves de; SILVA, André Vitoriano da. A função social do tributo e o orçamento público como forma de implementação das políticas públicas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 125, mar./abril, 2015, p. 228-244.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. Constituição e código tributário nacional. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. *Responsabilidade social e incentivos fiscais*. São Paulo: Atlas, 2009.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

MURTA, Antônio Carlos Diniz; CARVALHO, Luiza Mendonça Albergaria de. Como compatibilizar tributação e cidadania no cenário de crise fiscal. *Revista Meritum*, v. 12, n. 1, jan./jun., p. 155-174, 2017.

PAES, José Eduardo Sabo; SANTOS, Júlio Edstron. A tributação como meio de efetivação jurídica da teoria do mínimo existencial. *Revista Jurídica*. Anápolis: UniEvangélica, ano XIV, n. 23, v. 2, jan./jun., 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 6. ed., Porto Alegre: Advogados, 2014.

REVENGA, Miguel; ROMBOLI, Roberto; SCAFF, Fernando Facury. *A eficácia dos direitos sociais*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Efetivação de políticas públicas: uma questão orçamentária. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando (orgs.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 1087-1110.

\_\_\_\_\_. GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. In: SANTOS, Antônio Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (orgs.). *Fiscalidade: outros olhares*. Porto (Portugal): Vida Econômica, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. As dimensões da dignidade da pessoa humana: construindo uma compreensão jurídico-constitucional necessária e possível. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*. São Paulo: RBDC, n. 09, jan./jun., 2007.

\_\_\_\_\_. Comentários ao artigo 1º, III, da Constituição Federal. In: *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

\_\_\_\_\_. *Notas sobre a dignidade da pessoa humana na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, Brasília 2011.

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2. ed., São Paulo: Editora Método, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal, 2011. In: SARMIENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

\_\_\_\_\_. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

Encaminhado em 04/01/18

Aprovado em 12/01/18