



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ESTATAL: O REAL PAPEL DOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE FINANCIAMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E DIREITOS HUMANOS*

*STATE TAX PLANNING: THE REAL ROLE OF TAXES AS AN INSTRUMENT FOR
FINANCING PUBLIC POLICIES AND HUMAN RIGHTS*

Marcelo Paar Santiago**

Resumo: O presente artigo tem por escopo analisar o planejamento tributário estatal sob a ótica de seu papel fundamental no financiamento de políticas públicas e na efetivação dos direitos humanos, conforme o pensamento do Professor Doutor Marco Aurélio Greco. Parte-se da compreensão que a tributação não é apenas um mecanismo arrecadatório, mas também um instrumento de consecução de direitos fundamentais, em especial, os de segunda dimensão, sobretudo os princípios da dignidade da pessoa humana, da justiça social e da equidade. Utiliza-se metodologia qualitativa, com abordagem teórica e exploratória, fundamentada em revisão bibliográfica.

Abstract: This article aims to analyze state tax planning from the perspective of its fundamental role in financing public policies and in the implementation of human rights, according to the thinking of Phd Marco Aurélio Greco. It is based on the understanding that taxation is not only a collection mechanism, but also an instrument for achieving fundamental rights, especially those of the second dimension, especially the principles of human dignity, social justice and equity. A qualitative methodology is used, with a theoretical and exploratory approach, based on a bibliographic review.

*Publicado em ago. 2025.

**Doutorando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento do PPGD-UERJ. Bolsista do programa de desempenho do Doutorado em Direito Público e Evolução Social do PPGD-UNESA. Mestre em Direito Público e Evolução Social pelo PPGD-UNESA. Especialista no MBA em Licitações e Contratos administrativos pela UCAM. Especialista em Direito Tributário com ênfase em Legislação de Impostos pela UNESA. Extensão em Práticas e Pesquisas Empíricas em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFF. Graduado em Direito pela UGF. Graduando em Ciências Contábeis pela UFRJ. Parecerista em Direito Tributário e Direito Financeiro da Revista Contexto Jurídico, vinculada à Faculdade de Direito da UERJ. Pesquisador do Grupo de Pesquisa CNPQ Financiando Direitos da UFPA. Pesquisador do Grupo de Pesquisa Núcleo de Pesquisa Justiça Administrativa em Contexto (NUPEJAC). Pesquisador do Grupo de Pesquisa Constitucionalismo(s), Direitos e Democracia do PPGD/UNESA. Professor universitário. Professor Universitário. Advogado público. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6899-4959>. E-mail: marcelopaar41@gmail.com.



1. Introdução

Em 2024, durante um semestre inteiro, no doutorado do PPGD/UERJ, tive o privilégio de ter tido aulas de Direito Tributário com os professores Sérgio André Rocha e Marco Aurélio Greco, este na condição de professor convidado, uma vez que o mote da matéria buscava justamente compreender o pensamento do professor Marco Aurélio Greco e sua evolução.

A disciplina faz todo sentido, uma vez que o Professor Sérgio André Rocha (2019) já havia escrito sobre a evolução do pensamento do Professor Greco. Ele analisou a evolução do pensamento de Greco sobre o planejamento tributário, destacando a transição de uma perspectiva centrada na liberdade do contribuinte para uma abordagem que enfatiza a capacidade contributiva e a função social dos tributos.

Rocha (2019) ressalta que, para Greco, a tributação deve ser compreendida como um instrumento de realização dos direitos fundamentais, especialmente os de segunda dimensão, como saúde, educação e assistência social. Rocha observa que essa visão propõe uma interpretação do sistema tributário alinhada aos princípios constitucionais de justiça social e equidade.

Pois bem, numa dessas aulas, o professor Greco, em resposta a um comentário que fiz sobre o intrínseco entrelaçamento dos Direitos Financeiro e Tributário, cunhou a seguinte frase: “A tributação não para na efetiva arrecadação”. Greco, inclusive, usou como exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), explicando que os recursos arrecadados com esse tributo somente podem ser gastos naquelas despesas elencadas no texto constitucional, posto que, em última análise, são aquelas despesas que justificam (constitucionalizam) a instituição daquele tributo.

Esta explicação do professor Greco vai ao encontro do que penso acerca dos Direitos Tributário e Financeiro. Com efeito, devemos entender esses Direitos de forma macro, dentro de uma visão abrangente que denota um sistema entrelaçado que, nas palavras de Luhmann (2022), se arranham. Isto é, microssistemas que se tocam, produzindo efeitos para fora de suas respectivas delimitações.

Ademais, podemos asseverar que a tributação é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, representando o principal instrumento de financiamento das atividades estatais. É



ela que custeia, de forma direta e indireta, a maioria das políticas públicas (exceção para as políticas públicas negativas¹). Assim, mais do que suprir as necessidades financeiras do Estado, os tributos têm papel determinante na promoção da justiça fiscal e na implementação de direitos fundamentais, em especial, dos direitos diretamente relacionados com os direitos humanos.

Nesta toada, Carrazza (2004) ensina que o sistema tributário nacional deve estar em consonância com os valores constitucionais, servindo como meio de concretização de uma ordem jurídica justa. Não por acaso, o princípio da justiça tributária foi colocado de forma expressa no § 3º do art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), a partir da Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

Assim, Rocha (2020) propõe uma reinterpretação do papel dos tributos, defendendo que o pagamento de impostos deve ser visto como um dever de cidadania, essencial para a manutenção do Estado Democrático de Direito. Ele argumenta que a tributação não deve ser encarada apenas como um mecanismo arrecadatório, mas como um meio de promover a dignidade da pessoa humana e a justiça social. Essa perspectiva reforça a ideia de que o planejamento tributário estatal deve estar orientado para a efetivação dos direitos humanos.

2. Planejamento Tributário Estatal: Conceito e Finalidade

O planejamento tributário estatal difere do planejamento tributário empresarial. Enquanto este último tem por objetivo a eficiência econômica e a redução da carga tributária dentro da legalidade (elisão fiscal), aquele primeiro deve orientar-se pela maximização da arrecadação com justiça fiscal, respeitando os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia (Torres, 2012), sempre buscando, em suma-síntese, a consecução do princípio da dignidade da pessoa humana e dos princípios norteadores da boa prática de mercado, concorrência e livre iniciativa.

Nesta perspectiva, Machado (2013) assevera que o planejamento tributário estatal compreende o processo de estruturação das receitas tributárias com base em uma estratégia

¹ Políticas públicas negativas são aquelas onde o Estado decide não intervir, deixando para o privado a sua agenda e execução.



fiscal coerente, que promova o desenvolvimento econômico e social, sem descuidar dos compromissos com os direitos fundamentais.

Nesta senda, Greco (2006) sustenta que a atividade tributária do Estado deve ser vista como parte do planejamento estatal mais amplo, o qual envolve escolhas políticas e econômicas fundamentais para a direção da sociedade. Para Greco, tributar é um ato de poder com implicações profundas sobre a liberdade e a igualdade dos cidadãos, devendo ser exercido de maneira consciente, transparente e orientada para a concretização dos valores democráticos.

Além disso, Greco (2010) argumenta que a legitimidade da tributação está diretamente relacionada à sua função de garantir a universalização de direitos fundamentais. Para ele, os tributos não devem ser tratados como meras ferramentas técnicas de arrecadação, mas como instrumentos constitutivos da cidadania e da justiça fiscal. A ausência de um planejamento tributário estatal voltado para a equidade e para a justiça social enfraquece a capacidade do Estado de realizar os objetivos fundamentais da República. Como bem resume Greco, "a tributação não termina com a efetiva arrecadação. É a partir dela que se abre o espaço para a realização das promessas constitucionais" (Greco, 2010, p. 135).

Na mesma linha de pensamento, Bonavides (2004) sustenta que a justiça fiscal é condição *sine qua non* para a concretização do Estado Social, sendo os tributos elementos estruturantes de uma democracia substancial.

Já Ferraz Junior. (2006) destaca que a política tributária deve ser orientada por um projeto de sociedade, onde a igualdade material e o bem-estar coletivo sejam valores fundantes.

Nesta toada, verifica-se que Nabais (2005) contribuiu significativamente para a compreensão do papel dos tributos no Estado de Direito, ao defender que a tributação deve estar intrinsecamente ligada à dignidade da pessoa humana. Para Nabais, o dever fundamental de pagar tributos não é apenas uma exigência legal, mas uma manifestação de solidariedade social e de corresponsabilidade na construção de uma sociedade justa. A justiça fiscal, nesse sentido, exige um sistema tributário progressivo e equitativo, compatível com os valores democráticos e com os direitos fundamentais (Nabais, 2012).

Nabais também enfatiza que o sistema tributário deve garantir o mínimo existencial a todos os cidadãos, respeitando a proporcionalidade e a capacidade contributiva, o que impõe ao



Estado o dever de desenhar uma política fiscal compatível com os imperativos da justiça social (Nabais, 2005).

3. Tributos como Instrumento de Financiamento de Políticas Públicas

Lugar comum é a assertiva de que determinados tributos também têm função extrafiscal, sendo capazes de influenciar comportamentos econômicos e sociais, além de servirem para custear os serviços públicos essenciais. Conforme aponta Ataliba (2001), é por meio da tributação que o Estado exerce sua função redistributiva, corrigindo desigualdades históricas e estruturais.

Assim, a efetivação de políticas públicas em áreas como saúde, educação, segurança pública, assistência social, moradia etc. depende: a) de um planejamento e execução do orçamento público eficaz, eficiente, efetivo², sincero e transparente; e b) de uma estrutura tributária transparente, progressiva e equitativa. Nesse sentido, podemos afirmar que o planejamento tributário estatal também deve estar alinhado aos objetivos fundamentais da República, conforme estabelece o art. 3º da CRFB/1988.

² Aqui, torna-se necessário diferenciar os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade. O princípio da eficácia orbita na dimensão do desempenho, que se expressa pelo alcance dos objetivos ou metas, independentemente dos custos que se teve para o atingimento da política pública. Relaciona-se, pois, com o alcance de resultados previamente fixados.

O princípio da eficiência está na dimensão do desempenho que se consubstancia no processo em si, no meio de alcance das metas e objetivos. Trata-se do “fazer mais com menos” e no menor tempo possível, contudo, mantendo-se a qualidade desejada. Noutras palavras, o princípio da eficiência tem íntima relação com os planejamentos e métodos que buscam evitar o desperdício e a perda de tempo.

Já o princípio da efetividade orbita na dimensão do desempenho que representa a relação entre os resultados alcançados e as transformações ocorridas. Possui foco externo, porque leva em consideração o grau de satisfação dos destinatários das políticas públicas, ocorrendo, portanto, uma análise crítica dos seus impactos. Está ligado à ideia de agregação de valores. É a dimensão do desempenho que representa a relação entre os resultados alcançados, as transformações ocorridas e o grau de satisfação das pessoas que são impactadas por aqueles resultados. Daí é possível afirmar que não há como ser efetivo sem alcançar eficácia; mas o fato de se obter a eficácia e eficiência, por si só, não garante o alcance da efetividade.



Salvador (2014), em sua obra “As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda”, utilizando-se de dados do IPEA³ e com a mensuração pelo cálculo Gini⁴, leciona o seguinte:

A análise do financiamento tributário do Estado está inserida no âmbito da política fiscal. Esta pode ser compreendida em dois segmentos: de um lado, a política de captação de recursos, em que se destaca a tributação; por outro lado, há a política de aplicação de recursos que se materializa no orçamento, que reflete os gastos e o dimensionamento das prioridades do governo. Portanto, o destino dos gastos públicos é uma dimensão importante para a compreensão das desigualdades sociais a partir dos seus efeitos sobre os cidadãos mais vulneráveis, aqueles que são excluídos do desenvolvimento econômico. A política fiscal é relevante para a compreensão das desigualdades sociais e da injusta concentração de renda e riqueza em um país. O presente estudo limita-se à análise de um dos aspectos da política fiscal, que é a política tributária refletida na arrecadação de impostos, contribuições e taxas pelo Estado e seus reflexos nas desigualdades de renda.

Convém destacar que a carga tributária é muito regressiva no Brasil, pois está concentrada em tributos indiretos e cumulativos que oneram mais os/as trabalhadores/as e os mais pobres, uma vez que mais da metade da arrecadação provém de tributos que incidem sobre bens e serviços, havendo baixa tributação sobre a renda e o patrimônio. Segundo informações extraídas da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2008/2009 pelo Ipea, estima-se que 10% das famílias mais pobres do Brasil destinam 32% da renda disponível para o pagamento de tributos, enquanto 10% das famílias mais ricas gastam 21% da renda em tributos.

Nos países socialmente mais desenvolvidos, a tributação sobre o patrimônio e a renda corresponde a cerca de 2/3 da arrecadação dos tributos, conforme dados da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

É interessante observar que, ao se considerar a relação entre a CTB e a desigualdade de renda – medida pelo índice de Gini –, constata-se que, em média, a elevada carga tributária nos países desenvolvidos – sobretudo naqueles que têm seu estado social mais avançado – está associada à redução da desigualdade de renda, ao contrário do que se observa no Brasil, que possui acentuada desigualdade a despeito de sua alta carga tributária. De fato, o aumento observado na carga tributária brasileira não foi direcionado para a redução das desigualdades, mas trata-se de um instrumento em favor da

³ IPEA. Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. Brasília: Ipea, 19 de maio de 2011. Comunicados do Ipea nº 92, p. 6 e 7.

⁴ O coeficiente de Gini (ou índice de Gini) é um cálculo usado para medir a desigualdade social, tendo sido desenvolvido pelo estatístico italiano Corrado Gini, em 1912. Este índice apresenta dados entre o número 0 e o número 1, no qual o número zero corresponde a uma completa igualdade na renda, isto é, todos detêm a mesma renda per capita, e o número um corresponde a uma completa desigualdade entre as rendas, ou seja, um indivíduo ou uma pequena parcela de uma população detém toda a renda e os demais nada têm.



concentração de renda, que agrava o ônus fiscal dos mais pobres e desonera o das classes mais ricas.

Sobre a questão da carga tributária, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um conjunto de princípios tributários que constitui referência importante para a edificação de um sistema de tributos baseado na justiça fiscal e social. Contudo, tais princípios constitucionais, que permitiriam um novo desenho para o sistema tributário, não foram postos em prática por nenhum dos governos que assumiram a Presidência da República após a promulgação da referida Constituição.

Tal sistema sofreu profundas alterações após 1995. Com efeito, a legislação infraconstitucional foi alterada, tornando praticamente nulos muitos dos princípios básicos da reforma tributária realizada na Constituição de 1988, o que agravou sobremaneira as distorções, aprofundando a regressividade do sistema tributário brasileiro. As modificações ocorridas nas leis ordinárias e nos regulamentos tributários transferiram para a renda do trabalho e para a população mais pobre o ônus tributário, alterando o perfil da arrecadação. Tais mudanças alteraram o perfil da tributação no país e contribuíram para a concentração de renda, ferindo a construção de uma sociedade justa e garantidora dos direitos humanos.

Ademais, a política tributária deveria ser primordial para financiar o Estado de maneira justa e, preferencialmente, cobrar impostos sobre aqueles que têm maior capacidade contributiva e, portanto, maior renda e patrimônio.

Desta feita, a discussão sobre justiça fiscal e efetivação dos direitos fundamentais exige, além de uma estrutura tributária progressiva e equitativa, também uma cultura de cidadania tributária. Nesse sentido, Marcus Abraham (2013) ressalta que o Direito Tributário e o Direito Financeiro são ferramentas de transformação social, cuja compreensão crítica pelos cidadãos fortalece a democracia fiscal e a transparência orçamentária. Para o autor, a educação fiscal e o exercício da cidadania tributária contribuem para romper a apatia social em relação ao papel redistributivo dos tributos, reforçando a ideia de que o dever de pagar tributos está intrinsecamente ligado à realização dos direitos sociais (Abraham, 2007).

Todavia, a maior parte da arrecadação tributária federal brasileira ainda está concentrada em tributos indiretos, que incidem desproporcionalmente sobre os mais pobres. Tal realidade evidencia a urgência de um planejamento estatal que reequilibre essa carga tributária por meio da ampliação de tributos progressivos, além de respeito à realização dos programas de governo registrados na Justiça Eleitoral, inclusive como um dos requisitos para o deferimento do registro da candidatura de quem irá disputar o pleito para cargo de mandatário do Executivo, em



homenagem ao princípio da sinceridade orçamentária, especialmente em sua dimensão vinculativa, como se verá mais à frente.

4. Tributação e Direitos Humanos

A vinculação entre tributação e direitos humanos tem sido cada vez mais destacada na literatura jurídica contemporânea. De acordo com Zockun (2007), é por meio de uma tributação justa que o Estado adquire condições materiais de assegurar os direitos sociais previstos na Constituição e nos tratados internacionais de direitos humanos.

É que um modelo tributário regressivo compromete o princípio da dignidade da pessoa humana, pois impõe sacrifícios desproporcionais aos mais pobres. Ao contrário, um sistema progressivo contribui para a justiça distributiva e para a redução das desigualdades (Piketty, 2014).

Nas lições de Resende (2017), as assertivas acima elencadas se consubstanciam no entendimento da Corte Interamericana de Direitos Humanos, que reconhece que políticas tributárias injustas podem constituir violação indireta de direitos humanos, especialmente quando resultam na negação de acesso a serviços essenciais por populações vulneráveis.

Neste sentido, Cláudia Gurgel (2017) ressalta que a política fiscal deve ser compreendida como um eixo estruturante da política de direitos, não podendo ser dissociada das obrigações estatais de assegurar condições materiais para o exercício da cidadania. Para Gurgel, a forma como o Estado tributa e aloca seus recursos revela escolhas éticas e políticas que impactam diretamente na efetividade dos direitos fundamentais, sobretudo dos grupos em situação de maior vulnerabilidade.

Na mesma toada, ao analisar o planejamento tributário e a justiça fiscal no contexto contemporâneo, Abraham (2007) defende que o sistema tributário deve ser concebido não apenas como mecanismo técnico de arrecadação, mas como expressão da solidariedade coletiva e da publicização dos valores constitucionais, em especial os relacionados à dignidade da pessoa humana e à justiça distributiva.



Já Rocha e Greco (2024) entendem que os princípios introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, reforçam a função social da tributação. Eles destacam que a reforma tributária deve promover simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação. Princípios estes que estão intrinsecamente ligados à promoção dos direitos fundamentais. Essa análise corrobora a visão de que o planejamento tributário estatal deve ser um instrumento de realização dos direitos humanos.

Ademais, na obra “Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos”, coordenada por Marciano Seabra de Godoi e Sérgio André Rocha (2018), vislumbra-se claramente uma conclusão que reforça a ideia de que o planejamento tributário estatal deve ser orientado para a promoção dos direitos humanos. A mesma conclusão está presente na obra “Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446.” (ROCHA, 2022).

5. Sinceridade orçamentária e a tributação voltada à realização dos direitos fundamentais

A sinceridade orçamentária constitui um princípio fundamental da gestão fiscal democrática, estando diretamente ligada à efetividade do planejamento tributário estatal. Trata-se do dever de o Estado elaborar seu orçamento público com base em estimativas realistas de receitas e despesas, evitando previsões artificiais ou meramente formais, que podem comprometer tanto a transparência fiscal quanto a própria execução de políticas públicas (CUNHA, 2014). É o que categorizo em minha tese de doutoramento⁵ como a dimensão proibitiva do princípio da sinceridade orçamentária.

Ao meu sentir, o princípio da sinceridade orçamentária, além de sua dimensão proibitiva (proíbe o uso do orçamento público como mera peça de ficção orçamentária), também tem uma dimensão vinculativa, que atrela o vencedor da eleição para o Executivo à elaboração e execução do orçamento público às respectivas propostas de governo, que são obrigatoriamente registradas na Justiça Eleitoral, na forma do art. 27, VII da Resolução TSE nº 23.609/2019, sob pena do indeferimento da candidatura.

⁵ Tese ainda não defendida no PPGD/UERJ intitulada “O princípio da sinceridade orçamentária como um dos elementos de legitimação para o exercício do poder pelo mandatário”.



Assim, o princípio da sinceridade orçamentária se consubstancia em um instituto jurídico fundamental às boas e realistas escolhas para elaboração e execução de políticas públicas positivas, por intermédio do orçamento público, além de ser, em sua dimensão vinculativa, um dos elementos de legitimação para o exercício do poder pelo mandatário, se caracterizando, pois, como um eficaz instrumento para a realização do planejamento tributário estatal.

No contexto do planejamento tributário estatal, a sinceridade orçamentária ganha contornos ainda mais relevantes. Isso porque a arrecadação de tributos está intrinsecamente conectada à capacidade de execução orçamentária do Estado. Como afirma SCAFF (2007), a separação entre a tributação e a destinação dos recursos públicos gera um "divórcio institucional" que impede o controle social sobre as finalidades do gasto público e fragiliza a legitimidade do sistema tributário.

Além disso, segundo CUNHA (2014, p. 72), "o orçamento deve ser expressão clara das escolhas políticas do Estado, refletindo com fidelidade a arrecadação esperada e o custeio de políticas públicas comprometidas com os direitos fundamentais". A utilização do orçamento como instrumento de engenharia fiscal para manipular indicadores de resultado, por meio de subestimação de receitas ou superestimação de despesas, desvirtua o papel do planejamento financeiro do Estado e compromete o princípio republicano da responsabilidade na gestão fiscal.

Nesta esteira, torna-se imperioso trazer as lições de Élide Graziane Pinto e de Francisco Mata Machado Tavares. Vejamos.

O processo meramente protocolar na elaboração das leis de plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual é capturado como espaço de experimentação de brechas e esvaziamento hermenêutico, o que conforma um patrimonialismo decisório.

O descumprimento dos deveres de estimar adequadamente metas e impactos e de avaliar programas (por meio da mensuração de resultados em face dos seus custos no contraste entre planejado e realizado) explica porque soa como norma programática o §10 acrescido ao art. 165 da Constituição pela Emenda 100, de 26 de junho de 2019: "A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade."



Em vez de equalizarem as fortes tensões entre vinculação e discricionariedade, de um lado, e Legislativo e Executivo, de outro, as leis do ciclo orçamentário convivem com considerável nível de mitigação da sua força normativa.

A impositividade primordialmente das emendas parlamentares individuais e de bancada revela a baixa intensidade do princípio da legalidade em matéria orçamentária. Os comandos trazidos pela Emenda Constitucional nº 86, de 2015, bem como pelas Emendas nº 100, 102 e 105, essas de 2019, denotam esforço de retomada de espaço decisório pelo Legislativo.

Todavia, tais nichos residuais de impositividade orçamentária parlamentar revelam, a contrário senso, que todo o restante escapa, em maior ou menor grau, à capacidade legislativa de fixar limites legais para a ação do Executivo, dada a baixa coesão entre planejamento e orçamento. Desse modo, persistem consideráveis abusos de finalidade, por exemplo, no manejo das próprias emendas parlamentares impositivas, dos créditos adicionais suplementares, transferências, transposições e remanejamentos, bem como nos decretos de contingenciamento.

Para resgatar a essência conceitual do que seja ordenação legítima de prioridades, ideal seria que houvesse impositividade orçamentária aderente ao planejamento. Complexo, contudo, é operacionalizar tal perspectiva abstrata no mundo da vida em sociedade, ainda mais na realidade brasileira, tão suscetível a capturas patrimonialistas.

É importante, contudo, assumir essa premissa, até para que não se perca de vista o esforço pedagógico de devolver ao gestor a responsabilidade inadiável de planejar e executar bem o enfrentamento dos problemas sociais e econômicos sob sua alçada. Por outro lado, à dogmática do direito financeiro também não deve escapar a premissa de que se deve devolver para a sociedade o quanto lhe cabe de compreensão do caráter limitado e contingente das escolhas democráticas feitas e executadas em seu nome. Algo como um princípio da clareza conceitual e um dever de gestão orçamentária participativa (que comunique a outros entes da federação a lógica já disposta no Estatuto da Cidade em seu art. 4º, inciso III, alínea f) seria pertinente em uma nova cultura disciplinar, mais próxima dos direitos fundamentais e menos atada aos dogmas fiscalistas. Uma constatação óbvia (de resolução complexa, contudo) é a de que, em regra, planeja-se mal e, por isso, gasta-se mal na Administração Pública brasileira. Daí decorre que as políticas públicas não entregam resultados qualitativamente compatíveis com o custo que elas impõem, direta ou indiretamente, à sociedade.

Nesse contexto, a recorrente tese de desvinculação total do orçamento público (contida, por exemplo, na Proposta de Emenda à Constituição nº 188/2019) não passa de quimera. Sem pautar a fragilidade do planejamento governamental, a agenda em prol de uma suposta “PEC da Liberdade Orçamentária”¹⁰ apenas tende a majorar os riscos de ineficiência alocativa e retrocesso patrimonialista com a ilusória tese de que bastaria uma desvinculação total do orçamento público para melhorar a qualidade do gasto público.



Falar em desvinculação total do orçamento público é, no plano fático, buscar discricionariedade desatrelada de metas objetivamente comprometidas com o planejamento intertemporal das políticas públicas. Há, no ideário em prol de uma “base zero” para o ciclo orçamentário brasileiro, espécie de ilogicidade jurídica que oculta a impossibilidade factual de se comprimir – em absoluto – gastos com servidores, encargos da dívida pública e despesas previdenciárias, por exemplo. (PINTO; TAVARES, 2022, p. 178-181).

A sinceridade orçamentária, portanto, deve ser considerada um pressuposto indispensável para que o planejamento tributário estatal cumpra sua função essencial: viabilizar o financiamento responsável, transparente e equitativo de políticas públicas orientadas à efetivação dos direitos sociais, econômicos, culturais e ambientais. Quando o orçamento é tratado com seriedade e vinculado a uma política tributária justa, fortalece-se a confiança da sociedade nas instituições democráticas e na função redistributiva do Estado, quando tenha por base as propostas de governo que foram registradas ainda na campanha, assim, não havendo falar, inclusive, em “estelionato eleitoral” e ilegitimidade para governar. Com efeito, trata-se de mais uma faceta da impositividade do orçamento.

6. A Teoria das Ilusões Financeiras e suas Implicações no Planejamento Tributário Estatal

A Teoria das Ilusões Financeiras, desenvolvida por Amilcare Puviani no final do século XIX, apresenta importantes interlocuções com o planejamento tributário estatal moderno. Segundo Puviani (2002), os governos frequentemente utilizam mecanismos de ocultação dos reais custos da tributação, criando uma ilusão nos contribuintes quanto à carga tributária efetiva. Tal prática compromete a transparência fiscal e afasta a cidadania da compreensão do verdadeiro papel dos tributos na sustentação do Estado e na promoção dos direitos fundamentais.

Para Puviani (2002), essa ilusão é gerada, por exemplo, por meio da predominância de tributos indiretos e da complexidade normativa, dificultando a percepção do contribuinte sobre o quanto efetivamente paga ao Estado. Essa estratégia contribui para a apatia fiscal e para a ausência de pressão social por justiça tributária. No contexto brasileiro, a prevalência de tributos regressivos pode ser interpretada à luz dessa teoria, revelando uma lógica que perpetua desigualdades sob o manto da neutralidade e da técnica.



Noutro giro, também é importante ressaltar que a Teoria das Ilusões Financeiras também enfatiza um agir ilusório governamental quando da execução de serviços e obras públicas. O governo tenta transparecer que faz mais do que realmente executa, tentando, assim, criar um sentimento nos contribuintes de que a carga tributária é progressiva, justa e bem utilizada.

Assim, superar as ilusões financeiras exige um planejamento tributário transparente, pedagógico e participativo, que fortaleça a consciência cidadã sobre a função social dos tributos. Esse desafio está intimamente ligado à construção de um Estado fiscal democrático, comprometido com a equidade e com a efetivação dos direitos humanos no seu planejamento tributário estatal.

Nesta esteira, Abraham (2013) ressalta a importância da transparência e da participação cidadã na gestão dos recursos públicos, destacando que o conhecimento do Direito Financeiro e o exercício dos direitos fiscais pelos cidadãos são ferramentas cruciais para a mudança social e a justiça fiscal.

Fernando Facury Scaff também analisa o papel da transparência fiscal e da relação entre a tributação e o financiamento de direitos. Segundo Scaff, a falta de clareza nas políticas tributárias e sua desarticulação com o planejamento das políticas públicas contribui para a deslegitimação do sistema tributário. (Scaff, 2007, p. 109) aponta que "um sistema tributário eficiente e justo depende de uma administração fiscal que não só arrecade de forma equitativa, mas que também garanta o uso adequado dos recursos no financiamento dos direitos sociais".

7. Desafios e Perspectivas Futuras

A construção de um planejamento tributário estatal comprometido com os direitos humanos e com a justiça social enfrenta inúmeros desafios. Um dos principais entraves é a resistência política à implementação de reformas tributárias estruturantes que promovam maior progressividade e equidade fiscal. Interesses econômicos consolidados e a influência de grupos privilegiados no processo legislativo dificultam a aprovação de medidas que visem à uma melhor redistribuição da carga tributária.



Além disso, o sistema tributário brasileiro é caracterizado por sua complexidade normativa e por uma excessiva dependência de tributos indiretos, que recaem, de forma desproporcional, sobre as camadas mais pobres da população. A ausência de uma cultura fiscal voltada à solidariedade e à corresponsabilidade coletiva também compromete o engajamento da sociedade na defesa de um sistema tributário mais justo.

No plano institucional, é necessário fortalecer a capacidade técnica dos órgãos fazendários e ampliar os mecanismos de transparência e controle social sobre a arrecadação e aplicação dos tributos. O uso de tecnologias digitais e de inteligência de dados pode contribuir para o aprimoramento da gestão tributária, permitindo maior eficiência na arrecadação e no combate à sonegação fiscal. Trata-se também de levar a efeito os princípios da cooperação e da transparência, que, inclusive, foram expressos no Texto Constitucional por intermédio da Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

Nesse cenário, torna-se imperativo reforçar o princípio da sinceridade orçamentária, que exige a compatibilização entre a previsão de receitas e a efetiva destinação dos recursos públicos. A transparência fiscal não se esgota na divulgação de dados, mas pressupõe clareza nas metas arrecadatórias e na afetação dos tributos à realização dos direitos fundamentais. A ausência dessa sinceridade compromete o controle social e enfraquece a legitimidade do planejamento tributário estatal.

Sob uma perspectiva de futuro, torna-se imprescindível repensar o papel do Estado na economia e reafirmar o compromisso com um modelo de desenvolvimento inclusivo e sustentável. A justiça fiscal deve ser compreendida como elemento central de qualquer projeto democrático, exigindo uma tributação (justiça tributária) orientada pelos princípios da dignidade humana, da igualdade material e da proteção dos mais vulneráveis.

8. Conclusão

O planejamento tributário estatal não deve se limitar a aspectos meramente arrecadatórios. Seu verdadeiro papel está na promoção de uma ordem econômica justa, na garantia dos direitos humanos e na efetivação das políticas públicas. Para tanto, é imprescindível que os tributos sejam concebidos e aplicados de forma progressiva, equitativa e



eficiente. Os tributos devem ser considerados como parte de um sistema maior, em que se configuram como parte das receitas públicas (art. 11 da Lei nº 4.320/1964), devendo sempre ter intrínseca relação com as despesas daquele sistema orçamentário.

Contudo, persistem desafios significativos: a complexidade do sistema tributário nacional, a predominância de tributos regressivos, a resistência a reformas estruturantes e a fragilidade da cultura fiscal cidadã comprometem os avanços necessários. Nesse cenário, é fundamental que o Estado assuma um papel ativo na promoção da transparência, da participação democrática e da educação fiscal, de modo a fomentar uma consciência coletiva sobre a importância dos tributos para a realização dos direitos fundamentais.

A análise das obras de autores como Greco, Nabais, Abraham, Scaff, Rocha, Puviani, Gurgel, entre outros, demonstra que a tributação é um componente essencial para a efetivação dos direitos humanos, sendo indispensável que o planejamento tributário estatal se alinhe com os princípios constitucionais e com os compromissos internacionais de proteção à dignidade humana.

A fragilidade estrutural do planejamento governamental brasileiro (tributário e fiscal) compromete profundamente a efetividade da execução orçamentária, tornando o ciclo das leis orçamentárias um terreno fértil para práticas patrimonialistas e desvios de finalidade. A persistente desconexão entre planejamento e orçamento, aliada à seletiva impositividade orçamentária e à baixa densidade normativa das leis que regem o ciclo orçamentário, fragiliza os instrumentos de controle democrático sobre a atuação estatal.

Nesse cenário, propostas como a desvinculação total do orçamento público não apenas ignoram as disfunções estruturais do planejamento estatal, como também agravam o risco de retrocessos institucionais, ao promover uma discricionariedade sem compromisso com metas públicas objetivas.

É imperativo, portanto, reconstituir a legitimidade do processo orçamentário mediante o fortalecimento de uma cultura de planejamento orientada por direitos fundamentais, responsabilidade social e transparência democrática. Isso exige a adoção de mecanismos normativos que consolidem o dever de planejar com seriedade e executar com responsabilidade,



resgatando o sentido público do orçamento e reafirmando sua função essencial de instrumento de promoção da justiça social, justiça tributária e da cidadania.

As alterações no Sistema Tributário Nacional, trazidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023 não alcançaram todos os elementos necessários à consecução de uma efetiva justiça fiscal e tributária, tampouco obrigam à uma efetivação de um planejamento tributário estatal obrigatório, proporcional e progressivo.

As perspectivas futuras exigem uma profunda reconfiguração da política fiscal, guiada por princípios de justiça distributiva, solidariedade e corresponsabilidade social. O fortalecimento institucional, o uso de tecnologias, a valorização da sinceridade orçamentária, especialmente em sua dimensão vinculativa, e a participação cidadã são caminhos possíveis para a construção de um sistema tributário que, além de eficiente, seja justo e compatível com os ideais democráticos e com a dignidade da pessoa humana. O sistema mais eficiente para se alcançar estes objetivos é, ao nosso sentir, por intermédio de um planejamento tributário estatal.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABRAHAM, Marcus. Direito é ferramenta fundamental de transformação social. *Consultor Jurídico*, 3 jul. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-03/marcus-abraham-direito-ferramenta-fundamental-trasformacao-social/>. Acesso em: 17 abr. 2025.

ATALIBA, Geraldo. *Teoria do Sistema Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 abr. 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CUNHA, José Ricardo Ferreira. *Orçamento público e controle social: fundamentos da sinceridade orçamentária no Estado Democrático de Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

FACURY SCAFF, Fernando. *Tributação e Direito: Perspectivas e Desafios Contemporâneos*. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. *Direito Tributário: Fundamentos e Controvérsias*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *O Sistema Tributário e os Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752–780, jan./abr. 2024.

GURGEL, Cláudia. *A Tributação e a Efetivação dos Direitos Fundamentais: Desafios e Perspectivas*. São Paulo: LTr, 2017.

IPEA. *Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília: Ipea, 19 de maio de 2011. Comunicados do Ipea nº 92. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5207>. Acesso em: 18 abr. 2025.



- LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 2022. 414 p. ISBN 978-85-326-3861-8.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- NABAIS, José Casalta. *O Estado de Direito e a Tributação*. Coimbra: Almedina, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *O Direito Tributário e os Direitos Fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2012.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução: Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- PINTO, Élide Graziane; TAVARES, Francisco Mata Machado. *Em busca dos direitos fundamentais: parâmetros para uma reconstrução dogmática do Direito das Finanças Públicas*. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 125, 2022. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/905>. Acesso em: 18 abr. 2025.
- PUVIANI, Amilcare. *Teoria das Ilusões Financeiras*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- RESENDE, Augusto César Leite de. *A proteção do contribuinte no âmbito do Sistema Interamericano de Direitos Humanos*. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 12, n. 2, jul./dez. 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/7495>. Acesso em: 18 abr. 2025.
- ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- ROCHA, Sérgio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446*. 2. ed. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2022
- ROCHA, Sérgio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- SALVADOR, Evilásio. *As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda*. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos; Oxfam, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ZOCKUN, Mariana. *Tributação e Direitos Humanos: Uma Análise Crítica*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.