

**O ESTADO FISCAL MODERNO E A ATIVIDADE ECONÔMICA
A PREMISSA DA LIBERDADE E O DESVIRTUAMENTO NA EXPERIÊNCIA
NEOLIBERAL¹**

Thiago Antonio Nascimento Diniz²

RESUMO

Pretende a presente pesquisa, não de maneira exaustiva, estabelecer as balizas necessárias ao entendimento das premissas básicas para a formação do Estado fiscal moderno, sem o compromisso inicial de esgotamento da questão. Assim, averiguar-se-á o desenvolvimento do Estado fiscal, desde seu surgimento após a derrocada do Estado patrimonial absolutista, passando pela experiência do Estado Social, até chegar ao contemporâneo Estado Democrático de Direito Constitucional. Desta análise breve histórica, busca-se extrair as premissas básicas para a caracterização do Estado fiscal, sobretudo a necessidade de que a liberdade econômica se dê com controle e regulação pelo Estado, haja vista a malfadada experiência tributária neoliberal.

PALAVRAS CHAVES: Estado. Tributação. Estado Fiscal. Liberdade Econômica. Dever Fundamental de pagar tributos.

¹ Artigo recebido em 25 de novembro e aceito em 15 de dezembro de 2013.

² Artigo Acadêmico elaborado por Thiago Antonio Nascimento Diniz, mestrando em Direitos Fundamentais e Democracia pelas Faculdades Integradas do Brasil, sob orientação do Prof. Dr. Octávio Campos Fischer, com MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-RIO). Professor de Direito Tributário da Academia de Direito do Centro Europeu e no IPPEO.

1 INTRODUÇÃO

O Estado atual passa novamente por uma crise, sobretudo no que tange sua acepção financeira, o que reflete, conseqüentemente, na esfera fiscal. A ausência de controle e de regras claras acarretou no endividamento dos Estados em níveis muitas vezes considerados, por eles e, principalmente, por seus credores internacionais, impagáveis.

Como resposta, as mais diversas nações, com destaque as “menos ricas” da Europa ocidental, como Espanha, Portugal, Grécia e Itália (embora esta detenha o terceiro maior Produto Interno Bruto da Zona do Euro), visando garantir o pagamento de seus débitos, seguindo a cartilha imposta pelo Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional, apostam em um abrupto corte de gastos – o que, inclui, necessariamente, uma diminuição da prestação positiva dos Estados no âmbito de proteção dos direitos fundamentais individuais –, bem como no aumento progressivo e sucessivo da carga tributária.

Aqui reside a importância do nominado Estado fiscal, ou seja, do modelo de Estado que busca seu financiamento, ou melhor, sua fonte de riqueza através da imposição de tributos – destacadamente, pela via de impostos.

A necessidade de obtenção para o custeio de suas atribuições, variáveis, conforme o tamanho e o tipo de Estado que em dado momento histórico se pretendeu estabelecer, acompanha-o desde sua formação e com ele segue ao longo da história.

E é neste cenário que se desenvolve o Estado fiscal contemporâneo. Um Estado Democrático de Direito que tem na Constituição o norte de sua atuação e o estabelecimento – cogente – de suas atribuições. De igual forma, é na Constituição que se estabelecem as normas atinentes à arrecadação financeira estatal – com a ênfase da tributação – bem como relacionadas aos gastos públicos, consubstanciadas nas regras orçamentárias.

O desafio que se impõem ao Estado contemporâneo, principalmente frente ao cenário de crise e a experiência neoliberal, é a busca do ponto de equilíbrio entre liberdade econômica e justiça tributária, entre o dever fundamental de pagar tributos e o respeito à capacidade contributiva.

Pertinente, pois, mostra-se o exame de seu desenvolvimento.

2 A TRIBUTAÇÃO E O ESTADO MODERNO

A organização social humana começa a fazer sentido com a instituição do tributo.³

Ao longo da história, estabelece-se um entroncado jogo político (de disputas) entre a comunidade e o poder, que, ao fim, o transmite (ou é usurpado pelo) ao Estado, para que possa agir na proteção de seus interesses (em tese, públicos) e dos direitos e garantias da sociedade.

Rousseau, em sua obra “O Contrato Social”, de 1762, asseverou:

como os homens não podem engendrar novas forças, mas somente unir e dirigir as que existem, eles não tem outro meio para se conservar senão formar por agregação uma soma de forças que possa prevalecer sobre a resistência, colocá-las em jogo por uma só motivação e fazê-las agir de comum acordo⁴.

Nas palavras de Jorge Miranda, “o grupo empresta enquadramento ao poder, modela os homens que o exercem, reconhece-lhes legitimidade, [...] daí o constante influir e refluir da comunidade e do poder”⁵. Em outras palavras, o povo se organiza politicamente para a formação de um Estado que, institucionalizado, volta-se à defesa dos interesses de seus criadores.

Esta é, ou deveria ser, a lógica do Estado.

A afirmação mostra-se extremamente importante à compreensão do fenômeno tributário, sobretudo no que concerne à legitimação e, principalmente, a justiça da tributação. A sociedade, para seu próprio bem e para a realização plena de seus interesses (legítimos), confere o “poder” de tributar ao Estado e por este, consequentemente, “aceita” ser tributada.

A sociedade confere o poder de tributar ao Estado, que, por seu turno, deve recebê-lo como um dever para a plena satisfação dos anseios e interesses legítimos dos outorgantes, bem como, destacadamente, a preservação e plena garantia de seus direitos.

³ ERNESTO DE GOUVEIA, Clóvis. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 6. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php> Acesso em: 04/07/2013.

⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social*. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2012, p. 33.

⁵ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional. Tomo III – Estrutura Constitucional do Estado**. 3ª. reimp. Coimbra: Coimbra Editora, 1988. p. 23.

Os teóricos do contratualismo defendiam que os indivíduos, em sociedade, abandonando o estado natural das coisas, firmavam entre si uma espécie de contrato social.

Em que pese se trate de uma “alegoria” mediante o emprego de um instituto eminentemente de direito privado, como o é o contrato, este instrumento retrata a união da sociedade para a formação de um Estado cuja função primordial era garantia de segurança, para Thomas Hobbes⁶ (o estado natural é um estado de guerra; o “homem é o lobo do homem”), proteção da propriedade para Locke⁷ (o direito de propriedade é pré-estatal, ou seja, já existia no próprio estado natural), e garantia de direitos sociais, com a prevalência da chamada “vontade geral”⁸ para Rousseau⁹ (no estado natural os indivíduos se viam impossibilitados de terem plenamente satisfeitos seus direitos).

Pode-se afirmar, inclusive, que as fases do Estado Moderno (neste trabalho opta-se por defini-las como Estado Liberal, Estado Social, Estado Democrático Social de Direito) estão proximamente relacionadas à questão da tributação, sobretudo no que tange ao exame, ao longo do tempo, da variação da carga tributária imposta à população, vem assim a discussão acerca da legitimidade para a instituição e a efetiva cobrança de tributos.

Como Weber indicou em sua clássica obra *Economia e Sociedade*, “certo mínimo de *vontade* de obedecer, isto é, de *interesse* (externo ou interno) na obediência, faz parte de toda relação autêntica de dominação¹⁰”.¹¹

Para que o Estado exista faz-se necessário, portanto, que os “dominados” mantenham um dever de obediência para a autoridade daqueles que detém o poder.

⁶ HOBBS, Thomas. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de Um Estado Eclesiástico e Civil**. Trad. Rosina Dângina. 2ª ed. São Paulo: Martin Claret, 2012.

⁷ LOCKE, John. **Segundo Tratado Sobre o Governo**. Trad. Alex Marins. 1.ª reimp. São Paulo: Martin Claret, 2010.

⁸ Instituto que com o passar do tempo transmudou-se para a ideia de interesse público. Em sua obra, *O Contrato Social*, Rousseau afirmou: “quando vários homens reunidos consideram-se como um só corpo, eles têm uma única vontade, relacionada à preservação comum e ao bem-estar geral”. (ROUSSEAU, Jean-Jaques. **O Contrato Social**. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2012. p. 115).

⁹ ROUSSEAU, Jean-Jaques. **O Contrato Social**. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2012.

¹⁰ Weber indica três tipos puros de dominação legítima: *racional*, baseada na “crença da legitimidade das ordens estatuídas e do direito de mando daqueles que, em virtude dessas ordens, estão nomeados para exercer a dominação”; *tradicional*, consubstanciada na “crença cotidiana na santidade das tradições vigentes desde sempre e na legitimidade daqueles que, em virtude dessas tradições, representam a autoridade”; e *carismática*, fulcrada na “veneração extracotidiana da santidade, do poder heróico ou do caráter exemplar de uma pessoa e das ordens por esta revelada ou criadas” (WEBER, Max. **Economia e Sociedade. Fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. I. 4.ª ed.** Trad. de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Rev. Téc. de Gabriel Cohn. Brasília: Editora UNB, 1998, p. 141).

¹¹ WEBER, Max. **Economia...**, p. 139.

Quando se está diante do fenômeno tributário, no Estado Democrático de Direito contemporâneo, esta “vontade de obedecer”, legitimada, prioritariamente, em virtude da “legalidade” e da ordem constitucional é primordial para a plena realização e satisfação da cidadania e da solidariedade tributárias e na legitimação do dever fundamental de pagar tributos e do seu “correlato”, o direito fundamental de pagar o tributo justo.

Nenhuma dominação, como destaca Weber, “contenta-se voluntariamente com motivos materiais ou afetivos ou racionais referentes a valores, como possibilidade de sua persistência. Todas procuraram despertar e cultivar a crença na legitimidade”¹². Por isso, “dependendo da *natureza* da legitimidade pretendida diferem o tipo de obediência e do quadro administrativo destinado a garanti-la, bem como o caráter do exercício da dominação”¹³.

A ideia de um Estado Fiscal, que tem na tributação sua primordial fonte de arrecadação, está intimamente ligada ao tributo e à transferência do poder de tributar, visto que essencial ao suporte financeiro do Estado e à garantia das liberdades¹⁴, bem como ao desenvolvimento do próprio Estado de Direito.

Nas palavras do liberal Adam Smith: “todo o imposto é, para a pessoa que o paga, um símbolo não de escravatura, mas de liberdade. Sem dúvidas, ele denota que o contribuinte está sujeito ao Governo, mas que, pelo fato de ter alguma propriedade, ele mesmo não pode ser propriedade de um patrão”¹⁵.

Significa afirmar, em outras palavras, que o tributo é, no Estado Moderno, o preço que todos, membros de uma sociedade livre e solidária, devem pagar.¹⁶

Esta versão originalmente liberal do Estado fiscal é transmutada, dilapidada com o decurso da história do Estado e as “fases” do Estado Moderno, acolhendo em si o âmbito de proteção e garantia (e até mesmo, em certa medida, de prestação) do Estado Social e encontrando limites, como hodiernamente, no Estado Democrático de Direito e na ordem constitucional.

¹² Idem.

¹³ Idem.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 25.

¹⁵ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Investigação sobre a natureza e suas causas. Apres. Winston Fritsch. Trad. Luiz João Baraúna. Vol. II. Livro Quinto. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996. P. 310.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol I. Constituição, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 11/12.

É neste exato sentido que o professor português José Casalta Nabais¹⁷, um dos maiores estudiosos do Estado Fiscal e do dever fundamental de pagar tributos, ressalva, porém que:

não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não vemos como possa ser preservada a liberdade que um tal preço é suposto servir. Nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, numa tal hipótese, ficaria arredada a idéia de solidariedade que está na base de um tal estado¹⁸.

Ao mesmo tempo, portanto, o Estado Fiscal surge como um limite contra o próprio Estado que recebe o poder de tributar, definindo, inclusive, sua dimensão, e limitação (estabelecida na Constituição), haja vista a necessidade de respeito aos direitos fundamentais do cidadão, com destaque, no que concerne à tributação ao respeito à capacidade contributiva (em que pese toda a problemática, como será aqui tratado, para sua definição), que fará com que seja suportável o pagamento do tributo¹⁹ justo.

2.2 O Processo de Formação e desenvolvimento do Estado fiscal

O pagamento do tributo está presente na história da humanidade desde a antiguidade. Neste contexto inicial, porém, mostrava-se de forma diversa ao que contemporaneamente se tem em mente quanto ao fenômeno tributário.

Entretanto, como destaca Marcelo Guerra Martins, em que pese esta divergência à compreensão atual, “não se pode negar que a contribuições em prol das necessidades coletivas existem há milênios”²⁰.

Desenvolvia-se na Grécia já uma ideia, ainda que de forma incipiente, de cidadania social fiscal. É o que se extrai da lição de Regis Fernandes de Oliveira:

o cidadão, dada sua elevada concepção de deveres com o Estado-cidade, rejeita qualquer tipo de ingerência sobre seu patrimônio ou bens, uma vez que instauraria uma relação de servidor, o que era

¹⁷ Em sua tese de doutoramento, entregue à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra em 1997, o Professor José Casalta Nabais realiza, em mais de 700 páginas, um relevantíssimo estudo sobre o Dever Fundamental de Pagar Impostos buscando a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. I, p. 26.

¹⁹ Ibidem, p. 34.

²⁰ MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, Propriedade e Igualdade Fiscal** sob elementos de Direito & Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 94.

inaceitável. Em verdade, a relação que nasce é de auxílio ao Estado, na perseguição do bem público que era a defesa.²¹

Este pensamento se coaduna com a posterior declaração liberal de que o pagamento do tributo é um sinal e uma garantia da liberdade.

Por seu turno, o sistema romano mostrou-se, ao longo de sua história bastante complexo, evitando-se tributar os cidadãos pela forma direta, porém bastante contundente com relação aos povos conquistados, estabelecendo impostos diretos e indiretos para a arrecadação.²²

É com importante influência do “sistema tributário” romano, sobretudo decorrente das profundas alterações fiscais realizadas no governo de Diocleciano (entre 284 e 305 d.C.) – período marcado pela criação de latifúndios, migração da população às cidades e fixação dos escravos no campo –, que emerge o gérmen do sistema feudal, vez que eram os grandes proprietários de terras os únicos que conseguiam efetivamente pagar o tributo.²³

Com o surgimento deste novo modelo, principalmente em decorrência da pulverização do poder, pois cada feudo detinha autonomia econômica, política e até mesmo jurídica em seus domínios, a tributação, nas palavras de Marcelo Guerra Martins, “passou a ser caracterizada como uma atividade primordialmente privada decorrente da relação senhor-servo”²⁴. Assim, o pagamento do tributo retrata, não mais, ainda que de forma insipiente na antiguidade clássica, o preço para a garantia da liberdade, mas sim uma verdadeira servidão.

A tributação, assim, passa a se mostrar extremamente onerosa, desproporcional e direcionada tão somente aos interesses do suserano, sintomas que permaneceram presentes até a derrocada do feudalismo e o surgimento do Estado Moderno, com a reconcentração do poder, agora nas mãos dos reis.

Tem-se, então, o desenvolvimento do Estado Absolutista, patrimonial.

2.2.1 Estado Absolutista/Patrimonial

²¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Histórico dos tributos: desenvolvimento da política financeira**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 63, p. 176-191, jul./ago. 2005.

²² MARTINS, Marcelo Guerra. Op. Cit., p. 97.

²³ Ibidem, p. 99.

²⁴ Ibidem, p. 100.

No Estado Patrimonial, que emerge com a necessidade de uma organização estamental, sobretudo, para fazer (custear) a guerra, tem como dimensão principal o nominado *patrimonialismo financeiro*, o que significa, em breves palavras, viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou domaniais do príncipe.²⁵

O financiamento do setor público, portanto, confundia-se com os recursos do próprio monarca, com seu patrimônio. A tributação, assim, mostrava-se como um reflexo do “poder de império” sobre seus súditos, dependente, apenas, da própria vontade do soberano²⁶. Há, pois, uma confusão entre o público e o privado, a fazenda pública e a fazenda do príncipe.²⁷

O incremento do comércio, como destaca Raimundo Faoro, acelerou o aparecimento e a consolidação deste sistema patrimonial, contrário à ordem até então vigente.²⁸

A prevalência do mercado em substituição às relações de troca requisitou uma mudança estrutural, que, em boa medida, acarretou na derrocada do modelo de produção feudal²⁹.

Desenvolve-se, assim, o chamado Mercantilismo³⁰, abandonando a lógica anterior, na qual se direcionava a atividade econômica para a satisfação das necessidades individuais. A partir deste novo modelo, o indivíduo que tem um bem, ao invés de trocá-lo por outro, troca-o por dinheiro e com este adquire outro bem que necessite³¹.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 13/14.

²⁶ REZENDE, Condorcet. Op. Cit., p. 169.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 14.

²⁸ FAORO, Raimundo. Op. Cit., p. 36.

²⁹ “O feudalismo não cria, no sentido moderno, um Estado. Corporifica um conjunto de poderes políticos, divididos entre a cabeça e os membros, separados de acordo com o objeto do domínio, sem atentar para as funções diversas e privativas, fixadas em competências estanques. Desconhece a unidade de comando – germen da soberania –, que atrai os fatores dispersos, integrando-os; apenas concilia, na realização da homogeneidade nacional, os privilégios, contratualmente reconhecidos, de uma camada autônoma de senhores territoriais (FAORO, Raimundo. **Os Donos do Poder**. Formação do patronato político brasileiro. 03ª ed., rev. São Paulo: Editora Globo, 2001. p. 36).

³⁰ “Quando se fala de *mercantilismo* parece que se está a admitir a existência de um ‘sistema de ideais’, um corpo coerente de certo grau de abstração. A verdade, porém, é que nenhum autor, do séc. XVI ao séc. XVII, se designou como mercantilista. Os especialistas nesta matéria destacam a grande dificuldade na interpretação dos textos da época, dada a ausência de uma terminologia comum e de vocabulário técnico minimamente rigoroso e dado o carácter pré-analítico dessa literatura. [...] Schumpeter (um dos precursores, como visto, da ideia de Estado Fiscal) entende que o “sistema mercantilista” de que por vezes se fala não passa de uma “entidade imaginária” (NUNES, António José Avelãs. **Uma Introdução à Economia Política**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.290).

³¹ NUNES, António José Avelãs. Op. Cit., p. 290.

A moeda-padrão de todas as coisas, como ressalta Faoro tornou o “mundo novo” aberto ao progresso da atividade comercial, renovando a base da estrutura social, política e econômica, sobretudo com a prevalência da cidade ao campo.³²

Os Estados nacionais, centralizados, viam-se, agora, nas palavras de Avelãs Nunes, “confrontados com a necessidade de resolver os problemas de financiamento das suas estruturas administrativas e de encontrar meios indispensáveis à consolidação do poder real, fora dos quadros da sociedade feudal e muitas vezes contra os antigos senhores feudais”³³.

De início, com a florescência deste “capitalismo comercial e monárquico”³⁴ e ante a estas novas necessidades, a tributação se dava de forma esporádica, desproporcional, e, em regra, dirigida a tão somente um grupo de pessoas, assumindo, pois, o tributo verdadeiro caráter confiscatório, evidenciado pela supressão até mesmo integral do patrimônio do “contribuinte”, por vezes “incidindo” sobre sua própria vida e seu corpo (e de sua família, sobretudo mulheres).

O desenvolvimento do comércio, no final do século XV, propiciou a acumulação de riqueza por banqueiros e comerciantes.³⁵

Não se vislumbrava, pois, um Estado Fiscal propriamente dito. Faltava-lhe, sobretudo, o pressuposto econômico sistematizado, que, porém, como visto, dava seus primeiros passos.

O soberano detinha em suas mãos, além dos instrumentos de poder, a propriedade da terra, de onde predominantemente decorriam as rendas. Assim, como ressalta Raimundo Faoro, analisando o Estado Patrimonialista Português, “do patrimônio do rei [...] fluíam rendas para sustentar os guerreiros, os delegados monárquicos espelhados no país e o embrião dos servidores ministeriais, aglutinados na corte”.³⁶

Como narra Weber, o próprio senhor dirigia a administração, de modo a tornar e manter os homens pessoalmente dependentes dele. Para isso, “busca cobrir as despesas com seus próprios recursos, com a receita de seu patrimônio”.³⁷

Assim, sob o enfoque financeiro e tributário, podem ser citadas as seguintes características do Estado Patrimonial: populações em geral pobres e reis ricos; sistema

³² FAORO, Raimundo. Op. Cit., p. 33.

³³ NUNES, António José Avelãs. Op. Cit., p. 290.

³⁴ FAORO, Raimundo. Op. Cit., p. 33.

³⁵ NUNES, António José Avelãs. Op. Cit., p. 290.

³⁶ FAORO, Raimundo. Op. Cit., p. 18.

³⁷ WEBER, Max. **A política...**, p. 58

tributário caótico e irracional, compostos, sobretudo, por impostos diretos, que incidiam sobre as camadas mais pobres, mas aos quais estavam imunes a nobreza e o clero; déficit permanente e crises financeiras, decorrentes, da insuficiência de receita; gastos exagerados com a manutenção (e mordomias) da casa real; aumento das despesas de guerra; burocracia fazendária ineficiente e irracional, com emprego da violência; e corrupção por aqueles responsáveis pela arrecadação.³⁸

É neste contexto que começam a ser evidenciadas as tensões entre a liberdade e a tributação.³⁹

Contra este arbítrio monárquico, teve relevo o movimento capitaneado pelos barões ingleses que, em 1215, acarretou na assinatura, pelo Rei João Sem Terra, da Carta Magna da Inglaterra, na qual se previu que o poder régio de impor tributos, ficava condicionado à aprovação dos próprios barões (contribuintes). Tal condicionante mostrou-se como ser a primeira manifestação do princípio que veio a ser conhecido como *no taxation without consent*, ou seja, a não tributação sem o consentimento dos contribuintes⁴⁰.

Igual destaque merece o movimento que ficou conhecido como Revolta do Chá, ocorrida em Boston, nos Estados Unidos da América, em 1773. Inconformados com a elevada tributação imposta sobre o chá pelo Parlamento Inglês, colonos norte-americanos questionaram a legitimidade de tal medida, pois consideravam que apenas seus representantes poderiam o fazer. Emerge, assim, o princípio do *no taxation without representation* (não tributação sem representatividade/legitimidade).⁴¹

Pouco mais tarde, durante o processo da Revolução Francesa de 1789, o rei Luiz XVI e os Estados Gerais estabeleceram o princípio da “universalidade da tributação”, que afastou a imunidade tributária até então concedida à nobreza (que contribuía com o “sangue”) e ao clero (que contribuía com a oração)⁴².

No Brasil, eclode o movimento da Inconfidência Mineira em confronto à política fiscal portuguesa da “derrama”, em 1789.

Começa-se, pois, a se delimitar um (ainda incipiente) sistema tributário.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia...*, p. 15.

³⁹ *Ibidem*, p. 13.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 170.

⁴¹ *Idem*.

⁴² *Idem*.

O Estado Absoluto, patrimonial, portanto, não se mostrou como um modelo de Estado fiscal,⁴³ de que se pode concluir que este só tem seu desenvolvimento real a partir do surgimento do Estado Liberal.

E é justamente nesta passagem, no período de transição entre o século XVII para o XIX, sob influência do ideário liberal, em que, como relata Ricardo Lobo Torres, “o tributo cobrado pelo Estado deixa de emanar de relações privadas (eminente patrimoniais) e ingressa na esfera da publicidade”, que se desenvolve o Estado Fiscal.

2.2.2 Estado Fiscal Liberal

O aparecimento do Estado Liberal, à luz das ideias iluministas, a partir do século XVII, se dá com o rompimento com o paradigma absolutista e patrimonialista presente no processo de formação dos Estados Modernos europeus e com o florescer do modo de produção capitalista⁴⁴.

Destacam-se nesta época importantes autores como Adam Smith, David Ricardo, Thomas Malthus, John Stuart Mill e Jean-Baptiste Say.⁴⁵

A revolução inglesa, patrocinada pela burguesia, no século XVII, foi o marco inicial para a formação do Estado Liberal, vez que propiciou àquela classe a preeminência real, bem como a sua representação por meio da Câmara dos Comuns⁴⁶.

Esta mudança ocorreu, em muito, em razão da falta de participação na vida política e, no que tange ao objeto do presente estudo, à imposição, para fazer frente aos crescentes custos para a manutenção da monarquia (e de toda corte e clero, de maneira geral), de carga tributária cada vez mais elevada à nova e florescente classe burguesa, detentora do poder econômico.

Como destaca Yves Leclercq:

O capitalismo exige a liberdade sob todas as suas formas: liberdades das pessoas, fundamento do salariedade – liberdade dos bens, condição de sua mobilidade – liberdade de espírito, condição do

⁴³ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 193.

⁴⁴ “É assim que o liberalismo, tal como foi elaborado no século XVII, teoriza o capitalismo europeu na época em que o empresário individual tende a transformar-se na figura central da economia” (LECLERCQ, Yves. **Teorias do Estado**. Lisboa: Editora Anthropos, 1977, p. 33).

⁴⁵ NUNES, António José Avelãs. Op. Cit., p. 378.

⁴⁶ LECLERCQ, Yves. Op. Cit., p. 34.

progresso científico e técnico – liberdade política, condição da emergência da burguesia enquanto classe hegemônica própria.⁴⁷

Defende-se, pois, uma redução da intervenção do Estado, que passa, sob este ideário, a intervir tão somente em suas funções indicadas como básicas, tais como a defesa das fronteiras, a segurança da população, o poder de polícia e, para o custeio desta “estrutura”, a arrecadação tributária.

Na doutrina liberal, como assevera Paulo Bonavides, “o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, [...] como o maior inimigo da liberdade”⁴⁸. Por isso a necessidade, na visão dos liberais, de restrição da intervenção estatal, que, certamente, deveria ser legitimada e, até certo ponto, “controlada” pela lei.

Consagra-se, deste modo, a ideia do “império da lei”, delimitando um (ainda incipiente) Estado de Direito⁴⁹, cujo objetivo primordial mostrou, ao fim e ao cabo, ser a proteção do direito à propriedade, da liberdade e igualdade, em sua acepção formal. Esta característica satisfazia, portanto, os interesses burgueses, garantindo a manutenção do maior âmbito possível da liberdade individual⁵⁰.

O Estado, portanto, atua tão somente dentro do que está determinado, descrito pela lei, necessariamente a ela submetendo-se⁵¹.

Essa forma inicial de um Estado de Direito, “guardião das liberdades individuais”⁵², pretendendo a prevalência da liberdade contra o arbítrio e o despotismo do Estado absolutista, é caracterizada, até mesmo como uma forma de esvaziamento de seu conteúdo, por um “formalismo supremo”⁵³. Ao fim, o que visava era justamente garantir a plena satisfação dos

⁴⁷ Ibidem, p. 33.

⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

⁴⁹ Conforme Canotilho: “A ideia de um Estado domesticado pelo direito alicerçou-se paulatinamente nos Estados ocidentais de acordo com as circunstâncias e condições concretas existentes nos vários países da Europa e, depois, no continente americano. Na Inglaterra sedimentou-se a ideia do *rule of Law* (<<regra do direito’ ou ‘império do direito>>). Na França emergiu a exigência do *Estado de legalidade* (*État legal*). Dos Estados Unidos chegou-nos a exigência do *Estado constitucional*, ou seja, o Estado sujeito a uma constituição. Na Alemanha construiu-se o princípio do *Estado de Direito* (*Rechtsstaat*), isto é, um Estado subordinado ao direito. (GOMES DE CANOTILHO, Joaquim José. **Estado de Direito**. Disponível em <www.libertarismo.org/livros/jjgcoedd.pdf>. Acesso em 10/06/2013. p. 9).

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I, p. 519.

⁵¹ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 87.

⁵² BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 41.

⁵³ Idem.

ideais liberais (livre concorrência, propriedade privada, igualdade formal dos indivíduos, estabilidade monetária e uma apaziguação social).

Nas palavras de Canotilho: “O Estado domesticado pelo direito é um Estado juridicamente vinculado em nome da *autonomia individual* ou, se se preferir, em nome da autodeterminação da pessoa”⁵⁴, em outras palavras, em atenção à esfera da liberdade individual da pessoa e da propriedade. Por isso, ressalva o autor luso: “o Estado de direito, para o ser verdadeiramente, tem de assumir-se como um *Estado liberal de direito*.”⁵⁵.

Liberdade e tributo caminham juntos no processo de evolução do Estado Financeiro. Como afirma de Ricardo Lobo Torres: “o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* (sobretudo econômica, no contexto liberal), constitui o *preço da liberdade*, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado e pode implicar na opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade”⁵⁶.

É sob este contexto, paulatinamente, a partir da necessidade (e da práxis) da arrecadação de recursos provenientes da atividade econômica privada para o custeio das despesas estatais, da necessidade de sistematização deste movimento, e do posicionamento doutrinário acerca do fenômeno tributário que se desenha o Estado Liberal Fiscal⁵⁷.

O tributo deixa de ser exigido esporadicamente para suprir necessidades pontuais (como guerras), para ser cobrado permanentemente, conforme a riqueza e, em tese capacidade contributiva de cada indivíduo.⁵⁸

Ainda que de maneira insipiente, com roupagem um pouco distinta da que atualmente se dá a estes institutos, vê-se que já Adam Smith apresentava como “princípio” para uma justa tributação a de solidariedade tributária (“Os súditos de cada Estado devem contribuir para a manutenção do governo, na medida máxima possível”⁵⁹). O autor também destaca, evidentemente, envolto no ideal liberal, a necessidade de respeito à capacidade contributiva do súdito.

⁵⁴ GOMES DE CANOTILHO, Joaquim José. **Estado...**, p. 9.

⁵⁵ *Idem*.

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 2.

⁵⁷ Conforme lição de Ricardo Lobo Torres, “é inútil procurá-lo (Estado Fiscal) antes da modernidade, pois apenas se encontrarão formas especiais de tributação com a finalidade de carrear recursos para o poder público, ao lado dos ingressos provenientes da exploração do patrimônio do príncipe, que constitui a fonte mais importante de recurso”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I p. 521).

⁵⁸ *Ibidem*, p. 525.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 283.

Smith apresenta, também, uma ideia inicial de cidadania fiscal, ao referir-se aos sonegadores de impostos como “infelizes indivíduos” que, com sua atitude, muitas vezes, põem “fim ao benefício que a comunidade poderia ter auferido do emprego de seus capitais”⁶⁰.

É, portanto, somente com a verificação desta solidariedade e cidadania fiscal, que se terá efetivamente dado condições de igualdade tributária.

Jean Baptiste Say, autor francês, em seu Tratado sobre Economia Política, publicado em 1803, deteve-se, também, e com relevo, à compreensão do fenômeno tributário no Estado Liberal, destinando os Capítulos IX e X de seu estudo, contradizendo as idéias de cidadania fiscal apontadas por Adam Smith.

Say define o imposto⁶¹ como a parcela dos produtos da nação que migra das mãos dos particulares ao Governo para que este possa custear os “consumos públicos” que a autoridade (soberano, povo ou príncipe) julgar oportuno efetivar às suas expensas.⁶²

Mostrando-se bastante crítico ao “modelo” de tributário que se evidenciava à época sobre a atividade produtiva, Say defende que “no momento em que o contribuinte paga esse valor, o mesmo está perdido para ele; no momento em que é consumido pelo Governo ou seus agentes, está perdido para todo o mundo e jamais reverte à sociedade”⁶³.

A coleta dos impostos, na visão do autor, retira do produtor uma parcela de sua produção com a qual poderia obter algum prazer (caso se direcionasse ao consumo improdutivo) ou algum lucro (se sua aplicação fosse destinada a um “emprego útil”) – “descontar o imposto é causar prejuízo à sociedade, prejuízo este que permanecerá sem nenhuma compensação todas as vezes em que não receber nenhum serviço em troca”⁶⁴.

Sustenta Say que o montante da arrecadação tributária, em geral, é gasto pelo Estado de maneira improdutivo, o que desfavorece a produção.

Os impostos constituem um acréscimo nos custos de produção; e seu efeito é oposto aos progressos da indústria, os quais, permitindo-lhe produzir a custos menores, favorecem ao mesmo tempo a

⁶⁰ Ibidem, p. 284.

⁶¹ Nas palavras de Say, “seja qual for o nome que receber, quer se chame de contribuição, taxa, direito, subsídio ou até dom gratuito, trata-se sempre de um encargo *imposto* aos particulares ou a grupos de particulares. [...] Trata-se, portanto, de algo que é *imposto*”. (SAY, Jean-Baptiste. **Tratado de Economia Política**. Trad. Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultura, 1983. p. 417)

⁶² Idem.

⁶³ Ibidem, p. 417/418.

⁶⁴ Idem.

Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais

produção e o consumo. O imposto, ao contrário, aumentando o preço dos produtos, reduz o consumo que deles se pode fazer e, por conseguinte, a demanda por parte dos consumidores.⁶⁵

Há que se notar, não por acaso, abrindo um parêntese e dando um salto no raciocínio, a proximidade da visão de Jean-Baptiste Say com o discurso neoliberal, como melhor se verá adiante, que, defendendo o ciclo: maior produtividade, maior emprego, maior renda, maior consumo, maior produtividade, defende a necessidade de diminuição da carga tributária incidente sobre a atividade econômica produtiva.

Retomando.

Partindo, porém, da premissa acima estabelecida Say apresenta o que os impostos “menos ruins” são:

1) “os de cota-parte mais moderada”. Nas palavras de Say, aproximando-se do que se usou posteriormente denominar de proibição de confisco, “o imposto exagerado destrói a base mesma sobre a qual incide”⁶⁶;

2) “os que acarretam o mínimo desses encargos que pesam sobre o contribuinte sem proveito para o tesouro público”. Afasta-se Say da ideia de cidadania fiscal ao afirmar que “muitas pessoas não consideram a arrecadação como um grande mal porque são persuadidas de que revertem para a sociedade sob outra forma”. Conforme o autor, “foram as necessidade dos príncipes, muito mais do que o amor ao povo, que obrigaram [...] a maioria dos Estados europeus a introduzir em suas finanças muito mais ordem do que antes”; e continua: “o povo é obrigado a suportar praticamente todo o fardo que pode carregar sem protestar, todas as economias realizadas sobre os custos da arrecadação constituíram um ganho, não para a nação, mas para o fisco”.⁶⁷

3) “aqueles cujo peso se repartem equitativamente”. Neste aspecto Say aproxima-se, ainda que também de forma incipiente, da ideia, como visto já defendida por Adam Smith, da solidariedade fiscal⁶⁸ e, de forma indireta, do necessário respeito à capacidade contributiva, relacionando-os à realização da justiça tributária.

Dentro da lógica da solidariedade tributária, o autor trata de forma crítica a quebra do ônus da repartição equitativa do encargo tributário por meio de isenções, ao narrar que em

⁶⁵ Ibidem, p. 418.

⁶⁶ Ibidem, p. 421.

⁶⁷ Ibidem, 422/423.

⁶⁸ “o imposto é um fardo pesado. Uma das maneiras de fazer com que peso o menos possível sobre cada um consiste em fazê-lo incidir sobre todos.” (SAY, Jean-Baptiste. Op. Cit., p. 424).

decorrência de isenções concedidas discricionariamente várias manufaturas tiveram suas atividades encerradas. “Um favor ou privilégio particular configura quase sempre uma injustiça geral”, assevera Say, que ainda pontua: “os vícios de repartição dos encargos tributários são tão prejudiciais ao fisco quanto injustos para os particulares. O contribuinte cujo imposto é demasiado reduzido não reclama para que aumentem sua cota e quem é sobretaxado paga mal”.⁶⁹

Na repartição justa do ônus tributário defende Say a progressividade⁷⁰:

4) “os que menos prejudicam a reprodução”. O imposto, conforme Say, retira dos particulares uma parcela do produto que seria, com o acúmulo de capital produtivo, revertida à própria atividade.⁷¹

5) “os que são favoráveis e não contrários à moral, isto é, aos hábitos úteis à sociedade”. Entende Say que o imposto influencia, também, no comportamento da nação⁷². Trata-se, aqui, do efeito extrafiscal do tributo.

É inerente, portanto ao incremento do sistema tributário e o desenvolvimento do Estado Fiscal Liberal, o surgimento, repita-se, ainda inicial, de importantes (e atuais) conceitos relacionados à justiça tributária, como solidariedade e da cidadania fiscal, respeito à capacidade contributiva, prevalência da tributação sobre a renda⁷³ em detrimento do consumo e da produção, progressividade, extrafiscalidade.

Passa o tributo a exercer para o Estado primordial função na arrecadação das receitas necessárias à sua manutenção, bem como, em via de consequência, aos próprios indivíduos.

A doutrina liberal, portanto, como destaca Ricardo Lobo Torres, “começa a se preocupar com o assunto (tributação), para legitimar a incidência fiscal sobre a propriedade privada, desde que observados certos limites quantitativos”⁷⁴.

Não por outro motivo, como ensina Casalta Nabais, o Estado Fiscal Liberal, movido pela neutralidade econômica e social, pretende ser um estado mínimo, assentado numa

⁶⁹ Idem.

⁷⁰ “Se pretendêssemos determinar o imposto de cada família de maneira a que fosse a renda sobre a qual incidisse, seria preciso que diminuísse progressivamente e não apenas proporcionalmente.” (SAY, Jean-Baptiste. Op. Cit., p. 424).

⁷¹ Ibidem, p. 425.

⁷² Ibidem, p. 427.

⁷³ A cobrança deste tributo inicia-se: na Inglaterra em 1799; na Áustria, em 1875; Itália, em 1864; Holanda, em 1893; nas regiões alemãs de Saxe, Baden e Prússia, entre 1874 e 1891; França e Hungria, em 1909; nos Estados Unidos, em 1913; na Suíça, em 1915; e em países latinos como Brasil, Bolívia e México, nos anos 20. (SIDOU, J.M. **A natureza social do tributo**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 46).

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 137-138.

tributação limitada, tão somente no grau que é necessário para satisfazer as despesas com funcionamento da máquina administrativa do estado, que, por certo, deve ser “tão pequena quanto possível”⁷⁵.

No Brasil o Estado Fiscal foi constituído já na Constituição de 1824, sendo previsto em seu artigo 15, item 10, a competência do Poder Legislativo para fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta, bem como a separação da fazenda do imperador – prevista no artigo 115 – e a fazenda nacional – estabelecida no artigo 170.⁷⁶

Como leciona Lobo Torres, houve no Brasil uma demora no estabelecimento do liberalismo clássico, tendo remanescido por muito tempo os traços do patrimonialismo (alguns deles presentes até os dias de hoje⁷⁷), e conseqüentemente do Estado Fiscal.⁷⁸

Este modelo, porém, mostrou-se ao longo do tempo excludente, pois sem a intervenção estatal o proletariado foi relegado a péssimas condições de trabalho, moradia, saúde e saneamento básico, eclodindo, no início do século XX, uma grave crise social. A ideologia liberal passou a ser questionada, galgando-se a construção de uma sociedade igualitária e mais justa.

2.2.3 Estado Fiscal Social

Não há Estado Social sem que haja também Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda.⁷⁹

Surge, com a crítica e a crise do modelo liberal, que eclodira na Primeira Grande Guerra Mundial, no final do século XIX e início do século XX, o denominado Estado Social.

Nas palavras de Paulo Bonavides, “aquela liberdade conduzia, com efeito, a graves e irreprimíveis situações de arbítrio. Expunha, no domínio econômico, os fracos à sanha dos poderosos”⁸⁰.

⁷⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. I. p. 28.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 525.

⁷⁷ “O ranço do patrimonialismo é observado até os nossos dias nos privilégios fiscais de algumas classes, como militares, magistrados e deputados (só extinta com a Constituição de 1988), no descompromisso com a justiça e a liberdade, na concessão indiscriminada de subvenções e subsídios para a burguesia, no endividamento irresponsável, na persistência de monopólios e empresas estatais, etc., características que se encontram também em outros países latino-americanos herdeiros do patrimonialismo ibérico” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 526).

⁷⁸ Idem.

⁷⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6.^a ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1451.

Neste mesmo sentido, Lênio Luiz Streck e José Luiz Bolsan Moraes asseveram que “é evidente que isso trouxe reflexos que se expressaram nos movimentos socialistas e em uma mudança de atitude por parte do poder público que vai expressar-se por ações interventivas sobre e no domínio econômico, bem como em práticas até então tidas como próprias da iniciativa privada”.⁸¹

Os ideais de igualdade formal e liberdade individual cedem espaço aos da democracia e igualdade social.

Como destaca Bonavides:

Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quoro estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, neste instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado Social.⁸²

Este modelo de Estado, erigido como resposta à crítica liberal, desenvolveu-se, em seu processo histórico, conforme ensina Paulo Bonavides, sob duas vertentes: o Estado socialista – em que se propõe um novo modelo econômico, com o Estado monopolizando a atividade produtiva econômica; e o Estado Social de Direito, verificados naqueles que buscaram empreender o atendimento das demandas sociais, sem o rompimento ao modelo econômico capitalista.⁸³

É neste momento histórico que se consolida a opção pelo Estado Fiscal.

2.3.3.1 Estado Socialista

⁸⁰ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 59.

⁸¹ STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolsan. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 59.

⁸² BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 185

⁸³ *Ibidem*, p. 59.

No Estado socialista, consubstanciado, sobretudo, na doutrina de Karl Marx⁸⁴ – crítico ferrenho do capitalismo e da democracia liberal⁸⁵ –, o indivíduo cedeu ainda mais sua liberdade em prol da coletividade, detendo o Estado o controle dos meios de produção e geração de riqueza, abolindo-se, desta feita, a propriedade privada.

Conforme Bonavides, o Estado produtor remove o Estado capitalista, “dilatando-lhe a esfera de ação, alargando o número das empresas sob seu poder e controle, suprimindo ou estorvando a iniciativa privada”⁸⁶.

O suporte financeiro deste Estado, marcadamente patrimonialista, se dá fundamentalmente por meio das receitas oriundas de seu patrimônio ou propriedade, bem como pelo rendimento das atividades industriais e comerciais que foram assumidas pelo Estado⁸⁷.

É como destaca Ricardo Lobo Torres:

A ideia de socialismo é refratária à de tributação. Se ao Estado pertencem os meios de produção, a entrada financeira necessária aos gastos estatais se faz a título de preço público ou de contraprestação pelos bens fornecidos ou pelos serviços prestados. Até mesmo os tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços passam a ter a natureza do preço a que se agregam.⁸⁸

Tendo o Estado socialista assumido o caráter de agente econômico, responsável único pela produção e distribuição de bens e serviços, configura-se este como Estado empresarial⁸⁹.

Trata-se, pois, de um Estado não fiscal, vez que falta ao tributo “o seu próprio pressuposto econômico”⁹⁰.

2.3.3.2 Estado Social de Direito

⁸⁴ O marxismo se constrói em meio à aguda crise que separa o trabalho do capital, quando o capitalismo acreditava cegamente no liberalismo, que o favorecia, legitimava-lhe as pretensões iníquas e acalmava a consciência de seus agentes, do mesmo passo que a classe operária dispunha da violência como sua única arma. Marx conclama, pois, os trabalhadores a uma solução de força. O *Manifesto* faz apologia da tomada violenta do poder. É, na convicção plena de seu aturo, libelo à hipocrisia burguesa, espada que general entrega aos seus soldados para a resistência armada. (BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 176).

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I, p. 529.

⁸⁶ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 186.

⁸⁷ Idem.

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 523.

⁸⁹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. II, p. 71.

⁹⁰ Idem.

O Estado Social de Direito também preconizava maior intervenção do Estado, contudo, sem o controle total dos meios de produção, sem o abandono, portanto, do modo de produção capitalista. Reconhecia-se, porém, a necessidade de “intervenção” estatal, com respeito aos direitos e garantias individuais e coletivas almejadas pela sociedade, o que lhe confere, ao menos em tese, o caráter democrático e lhe posiciona, também em teoria, sob à égide do Direito e da Constituição⁹¹.

Na Constituição Mexicana, de 1917, e na Constituição de Weimar, Alemanha, de 1919, previu-se este modelo de intervenção do Estado na atividade Econômica.⁹²

Nos Estados Unidos, com quebra da bolsa de valores de Nova York em 1929 e a grave crise econômica⁹³, fez com que fossem adotadas, no Governo de Roosevelt, políticas intervencionistas, de cunho mais sociais, conhecidas como *New Deal*.⁹⁴

No Brasil, a Constituição Federal de 1934, previu, também, um Estado mais intervencionista, declarando direitos sociais e garantindo as liberdades clássicas⁹⁵.

Deixa, deste modo, o Estado de ser mero expectador das relações econômicas e sociais travadas pela sociedade, para se tornar verdadeiro protagonista, através da imposição, cogente, de normas (a que se ressaltar que se está diante de um Estado de Direito) limitando o âmbito da autonomia privada dos cidadãos, porém sem afastá-la completamente.

Neste contexto, por romper paradigmas econômicos (liberais) clássicos, merecem importante relevo a teoria (revolucionária) desenvolvida pelo inglês John Mynard Keynes,

⁹¹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 186.

⁹² BONAVIDES, Paulo. **Teoria...**, p. 277.

⁹³ “Em 1932, Franklin Roosevelt é eleito presidente dos Estados Unidos, encontrando o povo em situação desesperadora: milhões de desempregados, famílias inteiras sem abrigo e sem alimentos, e até os altos círculos financeiros inseguros e desorientados. Enfrentando a resistência dos empresários e dos tradicionalistas, Roosevelt lançou seu programa de governo conhecido como New Deal, que era, na realidade, uma política intervencionista. A própria Suprema Corte norte-americana criou obstáculos para a implantação dessa nova política, mas as solicitações sociais eram intensas, os resultados começaram a demonstrar o acerto da orientação e, afinal, o intervencionismo se tornou irreversível. Em 1936, Franklin Roosevelt conseguiria reeleger-se com votação esmagadora e seus próprios adversários reconheceriam o êxito de sua política de governo.” (DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 24.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 280/281).

⁹⁴ Idem.

⁹⁵ Os artigos 115, 116 e 120 da CF/34, por exemplo, assim dispunham, respectivamente: Art. 115. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites é garantida a liberdade econômica; Art. 116. Por motivo de interesse público e autorizada em lei especial, a União poderá monopolizar determinada indústria ou atividade econômica, asseguradas as indenizações devidas, conforme o art. 112, n° 1, e ressalvados os serviços municipalizados ou de competência dos Poderes locais; Art. 120. A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições de trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País.

destacadamente após a publicação, em 1936, de sua obra Teoria do Emprego, do Juro e da Moeda, na qual debruçasse detidamente às causas e efeitos da Crise de 1929⁹⁶.

As propostas de Keynes influenciaram (e ainda influenciam, vide as políticas adotadas pelo Governo Brasileiro no combate à crise de 2008) a diversos Estados para o direcionamento de sua macroeconomia⁹⁷. Isso porque defendeu uma política econômica Estatal moderadamente intervencionista, pela qual os governos lançariam mão de medidas fiscais e monetárias para fazer frente a ciclos econômicos instáveis (crises, depressões, desacelerações, *booms*).⁹⁸

A doutrina keynesiana teve o condão de superar o liberalismo radical, sobressaindo um intervencionismo moderado, estabelecendo um meio termo entre a liberdade econômica plena e o controle total⁹⁹ do Estado sobre a atividade econômica.¹⁰⁰

Embora essa teoria indique ser de importância vital o estabelecimento de certos controles sobre atividades que hoje são confiadas, em sua maioria sobre atividades que hoje são confiadas, em sua maioria, à iniciativa privada, há muitas outras áreas que permanecem sem interferência. O Estado deverá exercer uma influência orientadora sobre a propensão a consumir, em parte através de seu sistema de tributação, em parte por meio da fixação da taxa de juros e, em parte, talvez, recorrendo a outras medidas.¹⁰¹

Defendeu Keynes, analisando os níveis de emprego que o Estado deveria participar de forma mais destacada na atividade econômica, como forma de compensar o declínio dos

⁹⁶ Como destaca José Paschoal Rosseti: “Keynes entregou-se a reflexões sobre os mais graves problemas do sistema capitalista e, descrente do *laissez-faire* e do automatismo autorregulador das economias de mercado, procurou encontrar a terapêutica exata que possibilitasse a recuperação dos países abalados pela Grande Depressão (ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. 15ª ed. Rev. Atual. Ampl.. São Paulo: Atlas, 1991. p.114).

⁹⁷ Como relata Rosseti, em 1935 Keynes enviou uma carta à Bernard Shaw, antevendo o alcance de sua teoria: “Para que você compreenda meu estado de espírito, é necessário saber que julgo estar escrevendo um livro sobre Teoria Econômica, que revolucionará em grande parte – não imediatamente, mas creio, no curso dos próximos dez anos – o modo pelo qual o mundo vê esses problemas”. (ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.114)

⁹⁸ KRUGMAN, Paul. WELLS, Robin. *Introdução à Economia*. Trad. Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 714/715.

⁹⁹ Keynes, conforme conta Rosseti, em suas: “Notas Finais sobre Filosofia Social a que Poderia Conduzir a Teoria Geral”, capítulo 24 da “Teoria Geral”, mostra-se crítico ao socialismo e às reflexões de Marx: “[...] não se vê nenhuma razão evidente que justifique um socialismo de Estado abrangendo a maior parte da vida econômica da nação. Não é a propriedade dos meios de produção que convém ao Estado assumir. Se o Estado for capaz de determinar o montante agregado dos recursos destinados a aumentar os meios e a taxa básica de remuneração aos seus detentores, terá realizado o que lhe corresponde. Ademais, as medidas necessárias de socialização podem ser introduzidas gradualmente sem afetar as tradições generalizadas da sociedade” (KEYNES, John Maynard. **A teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Trad. Mário R. da Cruz. São Paulo: Nova Cultura, 1996. p. 345).

¹⁰⁰ ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.116.

¹⁰¹ KEYNES, John Maynard. Op. Cit., p. 345

níveis de investimentos privados, que é inerente aos períodos de crise econômica. Tal intervenção, essencial à manutenção e até mesmo expansão do emprego e da renda, na teoria keynesiana, garantiria o reequilíbrio da atividade econômica.¹⁰²

Propôs, portanto, fazer do Estado a mola propulsora da reativação da economia em períodos de depressão, por meio da realização de obras e gastos públicos, incrementando, conseqüentemente, o emprego que, por seu turno, ensejaria em maior ganho, aumento de poder de compra, efetivo consumo.

Esta “solução”, porém, dar-se-ia às custas de endividamento público, que seria, em tese, equacionado com a restauração do crescimento da economia. Dentro da lógica estabelecida no Estado Fiscal, o crescimento permitiria o incremento na arrecadação de tributos, com os quais o Estado seria capaz de honrar suas dívidas.

Vê-se, pois, o destaque na tributação na teoria keynesiana como instrumento da reestruturação da política econômica.

Para Keynes, “os principais defeitos da sociedade econômica em que vivemos (liberal, radical) são sua incapacidade para proporcionar o pleno emprego e a sua arbitrária e desigual distribuição da riqueza e das rendas”¹⁰³.

Defende, pois, Keynes que medidas que objetivam a redistribuição da renda, que, conseqüentemente, incrementam a propensão a consumir, mostram-se favoráveis ao crescimento do capital.

A doutrina keynesiana aliada ao importante ritmo de crescimento da economia que proporcionou, bem como frente à conveniência (necessidade) de concessões sociais (muitas destas, em verdade, poder-se-ia afirmar, como resposta à “ameaça” do avanço do ideário socialista) forneceu campo de sustentação ao que se usou denominar Estado de Bem Estar Social, *Welfare State*¹⁰⁴, cuja função primordial consistia em garantir à sociedade, emprego (remuneração e renda) para uma vida digna, alimentação, saúde e educação de qualidade, segurança, transporte, lazer e cultura.

¹⁰² ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.116.

¹⁰³ KEYNES, John Maynard. Op. Cit., p. 341.

¹⁰⁴ Como alerta Marta T.S. Arretche, Muitos autores se dedicaram à tarefa de explicar a origem e desenvolvimento do *welfare state*. A bibliografia sobre o assunto é imensa. A controvérsia sobre as razões, o significado e as perspectivas do fenômeno não é menos complexa. (ARRETCHE, Marta T. S. **Emergência e Desenvolvimento do Welfare State: Teorias Explicativas**. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 39, p. 3-40, 1995. Disponível em <<http://portal.anpocs.org>>. Acesso em 15/07/2013).

Assim, o Estado era responsável por garantir a manutenção desses direitos, atuando como agente positivo, de forma direta tanto na sociedade quanto na atividade econômica. Cumpria a este Estado, também, reiterando-se o que defendia Keynes, em garantir igualdade e distribuição de renda.

Marta T.S. Arretche¹⁰⁵, ao tratar do Estado do Bem Estar Social, destaca duas tendências essenciais para seu surgimento e expansão, uma de ordem econômica e outra de ordem política. Quanto à ordem econômica, a autora apresenta duas subdivisões.

A primeira refere-se ao *Welfare State*, como resultado das mudanças ocorridas na sociedade em decorrência do processo de industrialização dos Séculos XIX e XX. A industrialização proporcionou mudanças econômicas, sociais e um excedente de riqueza, a qual caberia ao Estado para transformá-la em proteção e direitos aos indivíduos à sociedade¹⁰⁶.

A segunda, ainda referente à ordem econômica, trata das necessidades de acumulação e legitimação do modelo capitalista (e aqui se aproxima da atuação do Estado Fiscal). Através da arrecadação tributária, portanto custeados pela própria sociedade, o Estado realiza investimentos sociais. Estes investimentos beneficiam as próprias empresas privadas, vez que a mão de obra excedente – gerada em razão do incremento tecnológico, automatização do processo produtivo e diminuição do emprego –, é suprimido pelo Estado, o que lhes garante uma renda mínima.¹⁰⁷

Sob a ótica política, a expansão do Estado de Bem Estar Social surge sob três perspectivas: 1) se dá em razão de uma progressiva ampliação dos direitos dos cidadãos (aqui incluídos os civis, políticos e sociais); 2) decorrente de uma espécie de acordo entre o capital (empresário) e o trabalho organizado, pelo qual ambos buscam do Estado para a realização de políticas sociais para correção de eventuais problemas decorrentes da relação entre aqueles estabelecidos; e 3) relacionada que a capacidade do Estado para se criar políticas sociais é diretamente proporcional à própria autonomia do Estado.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Professora Livre-docente do Departamento de Ciência Política da USP. Possui graduação em Ciências Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, mestrado em Ciência Política pela Universidade Estadual de Campinas, doutorado em Ciências Sociais pela Universidade Estadual de Campinas e pós-doutorado no Departamento de Ciência Política do Massachusetts Institute of Technology (EUA).

¹⁰⁶ ARRETICHE, Marta T. S.. Op. Cit., p. 3-40.

¹⁰⁷ Idem.

¹⁰⁸ Idem.

Há, pois, evidentemente, uma relação direta entre as necessidades postas pelo processo de acumulação de riqueza, tipicamente capitalista e as funções desempenhadas pelo Estado.¹⁰⁹

Para fazer frente, porém, aos direitos sociais, sobretudo quanto à tutela dos direitos das minorias, direitos fundamentais e à necessidade de prestações positivas, em decorrência da maior interferência do Estado¹¹⁰ e a importância da tributação (como forma de “retorno” do investimento social realizado) há um destacado desenvolvimento do Estado Social Fiscal, que surge, porém, tributariamente limitado pelas liberdades individuais¹¹¹.

Por esta razão, como leciona Josef Isensee, as bases fundamentais do Estado Fiscal encontram enraizadas no próprio ordenamento jurídico-constitucional. A ausência da fiscalidade acarreta o esvaziamento e a perda de efetividade – ou de sentido - de dadas instituições estabelecidas pela constituição.¹¹²

Somente o tributo tem a idoneidade para garantir a realização da justiça social exigida pelo Estado Social, destacadamente a redução das desigualdades sociais, sem que isso acarrete no rompimento das liberdades individuais.¹¹³

O Estado Social Fiscal, portanto, segundo magistério de Casalta Nabais, “movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem (que) por base uma tributação alargada – exigida pela estrutura estadual correspondente”¹¹⁴.

Carl Schmitt, analisado a Constituição de Weimar, afirmou que o Estado ali desenhado seria: “um Estado de bem-estar e assistencial e, conseqüentemente, também em enorme medida, um Estado de impostos e de Tributos”¹¹⁵.

Passa-se a se compreender o sistema tributário não só como um importante, mas um necessário mecanismo de intervenção econômica e de financiamento de políticas públicas.

Isto porque, como desta Gilmar Ferreira Mendes, “todos os direitos reivindicam uma postura positiva do governo. Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério”¹¹⁶.

¹⁰⁹ Idem.

¹¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I, p. 532.

¹¹¹ Ibidem. p. 537.

¹¹² Estevan, Juan Manoel Barquero. Op. Cit., p. 36/41.

¹¹³ Ibidem, p. 40.

¹¹⁴ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. I, p. 28.

¹¹⁵ SCHMITT, Carl. *Der Hüter der Verfassung*, 02ª ed, 1969. *Apud* STEVAN, Juan Manuel Barquero. Op. Cit. 37.

¹¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. Cit., p. 1451.

Os custos para a manutenção de um Estado Social abrangem não só os recursos financeiros para que sejam assegurados direitos de liberdade, propriedade e garantias fundamentais, classicamente consagrados, mas também o núcleo essencial dos direitos e deveres econômicos, sociais e culturais.¹¹⁷

Sthephen Holmes e Cass R. Sustein, na obra *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*¹¹⁸, abordam o tema com bastante acuidade, tratando dos custos financeiros dos direitos. Destacam os autores, já de início, que não apenas os direitos sociais têm custo público, mas também os têm os clássicos direitos individuais e liberdades¹¹⁹.

Direitos custam dinheiro, e por esta razão não podem ser protegidos sem apoio e fundos públicos¹²⁰. Portanto, direitos efetivamente somente existem quando efetivamente passíveis de proteção.¹²¹ Em outras palavras, “direitos são serviços públicos que o Governo presta em troca de tributos”¹²².

Como destaca Nabais, direitos “não são dádiva divina nem fruto da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual”¹²³.

Os direitos são caros. A aplicação do direito, especialmente se justa e uniforme, é verdadeiramente cara. Todo direito implica um dever correlato, e, nas palavras dos autores, deveres são levados a sério quando sua negligência é punida pelo poder público em favor do erário público¹²⁴.

Os custos dos direitos sociais concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares, uma esfera que assim se amplia na exacta medida dessas despesas. Uma individualização que torna tais custos particularmente visíveis tanto do ponto de vista de quem os suporta, isto é, do ponto de vista do estado, ou melhor dos contribuintes, como do ponto de vista de quem deles beneficia, isto é, do ponto de vista dos titulares dos direitos sociais.¹²⁵

¹¹⁷ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. III, p. 112.

¹¹⁸ O custo dos direitos: por que liberdade depende de taxas (tradução livre).

¹¹⁹ HOLMES, Sthephen Holmes. SUSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 14.

¹²⁰ Ibidem, p. 15.

¹²¹ Ibidem, p. 16.

¹²² Ibidem, p. 151.

¹²³ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. III, p. 112.

¹²⁴ *Rights are costly because remedies are costly. Enforcement is expensive, specially uniform and fair enforcement; and legal rights are hollow to the extent that they remain unenforced. Formulated differently, almost every right implies a correlative duty, and duties are taken seriously only when dereliction is punished by the public power drawing on the public purse.* (HOLMES, Sthephen Holmes. SUSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 43).

¹²⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. III, p. 114.

Sob o aspecto financeiro, como defendem Holmes, Sustein e Nabais, os direitos e liberdades clássicas, tipicamente negativos conforme sua acepção original liberal, são, na lógica do Estado Social, também se mostram positivos tais aqueles de matriz social, e sua realização, em verdade, exige expressivos recursos financeiros.¹²⁶ Nas palavras de Nabais: “a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e sua protecção (dos clássicos direitos e liberdades) pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros”¹²⁷.

os custos dos clássicos direitos e liberdades se materializam em despesas do estado com a sua realização e protecção, ou seja, em despesas com os serviços públicos adstritos basicamente à produção de bens públicos em sentido estrito. Despesas essas que, não obstante aproveitarem aos cidadãos na razão directa das possibilidades de exercício desses direitos e liberdades, porque não se concretizam em custos individualizáveis junto de cada titular, mas em custos gerais ligados à sua realização e protecção têm ficado na penumbra ou mesmo no esquecimento.¹²⁸

O carácter “paternalista” deste modelo de Estado, cumulado com o discurso da “escassez” de recursos e retração econômica – tornou-o inviável, inoperante e ineficiente, excessivamente burocrático, sobretudo quanto à prestação de serviços públicos, à execução de obras de infraestrutura e ao atendimento das demandas sociais.

Conforme Ricardo Lobo Torres, “sem a contrapartida da entrada de ingressos compatíveis com o volume de encargos e, não raro, com o seu custeio pela incidência exageradamente progressiva de impostos”¹²⁹, o Estado Social Fiscal quase entra em colapso, não mais tendo como proporcionar e financiar o bem-estar social conforme originalmente concebido.

2.3.4 Estado Fiscal Social Democrático de Direito

O modelo de Estado Social Democrático de Direito emerge da busca da sociedade a uma maior participação na decisão dos rumos que este estava tomando. Esta participação

¹²⁶ NABAIS, Casalta. **Por um Estado...**, Vol. III, p. 113.

¹²⁷ Idem.

¹²⁸ Ibidem. 114

¹²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I, p. p. 540.

popular é justamente o que destacadamente diferencia o Estado Social de Direito¹³⁰ do Estado Social Democrático de Direito.

São três, portanto, os três elementos básicos para a conformação deste modelo estatal: Estado de direito, Estado Social e democracia.

Nas palavras de Canotilho, trata-se de “uma ordem de domínio legitimada pelo povo”¹³¹. E, completa o autor, “a *legitimidade* do domínio político e a *legitimação* do exercício do poder radicam na soberania popular [...] e na vontade popular”¹³². Esta ideia se mostra essencial quando se trata da questão tributária.

Há que se destacar que o elemento democrático, que legitima ao fim a atividade Estatal, porém, não quer significar apenas a participação da sociedade no poder, mas, sim, forma de controle do Governo pelos próprios governados.

É o que reconhece Jorge Novais:

Para que o qualificativo “social” apostado ao Estado não seja mero “afã teórico” não basta a intervenção organizada e sistemática do Estado na economia, a procura do bem-estar, a institucionalização dos grupos de interesses ou mesmo o reconhecimento jurídico e a consagração constitucional dos direitos sociais; é ainda imprescindível a manutenção ou aprofundamento de um quadro político de via democrática que reconheça ao cidadão um estatuto de participante e não apenas, como diz Garcia-Pelayo, de mero recipiente da intervenção “social” do Estado.¹³³

Esta percepção é bastante sensível à compreensão do fenômeno tributário justo, na esfera objetiva do que se espera ser o Estado Fiscal contemporâneo, haja vista que dos atos de governo é a tributação – ressalvado o lobby das grandes corporações (como se percebe no modelo neoliberal) –, a que efetivamente tem a menor participação popular tanto no que concerne à criação do tributo¹³⁴, quanto no que tange à sua destinação..

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, os Estados buscaram dar maior relevância aos direitos fundamentais e à própria ordem econômica – que precisava ser restabelecida,

¹³⁰ “A Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha Franquista, o Portugal salazarista foram ‘Estados sociais’. Da mesma forma, Estado Social foi a Inglaterra de Churchill e Attlee; os Estados Unidos, em parte, desde Roosevelt; a França, com a Quarta República, principalmente; e o Brasil, desde a Revolução de 1930.” (BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 184).

¹³¹ GOMES DE CANOTILHO, Joaquim José. **Estado...**, p. 10.

¹³² *Ibidem*, p. 11.

¹³³ NOVAIS, Jorge. **Contributo para uma teoria do Estado de Direito**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 191.

¹³⁴ Inclui-se, aqui, majoração, minoração, fiscalização, cobrança, enfim, todos os atos inerentes à tributação.

dispondo em suas respectivas Constituições um maior âmbito de proteção. É o que se vê na Constituição francesa, de 1946 e na alemã, com a Lei Fundamental de Bonn, de 1949.

Os direitos, não apenas aqueles sociais, mas os tido como fundamentais do homem, de mote individual, ganham relevo.

Evidencia-se, pois, um modelo interventivo, com fundamento constitucional, no qual se busca o controle da atividade (da intervenção) legislativa e executiva, vez que é a norma constitucional que deve pautar as ações governamentais, não o oposto. Não mais cabe, assim, aos governantes determinarem a seu livre arbítrio as ações do Estado¹³⁵.

Restringe-se, pois, o poder de tributar do Estado, sem, porém, retirar-lhe o dever de tributar. Emerge-se o que alguns doutrinadores, como Ricardo Lobo Torres, usou nominar Estado Democrático Fiscal¹³⁶.

O advento do Código Tributário Nacional brasileiro, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, sob a vigência da Constituição Federal de 1946, durante o governo de Castelo Branco, se dá neste contexto histórico.

Sua estruturação se deu também na iniciativa governamental em recuperar a capacidade fiscal do Estado, construindo-se do período de excepcional crescimento econômico, que ficou conhecido como o “milagre econômico brasileiro.”

Sob este paradigma, toda a doutrina, hoje já tida com clássica, do Direito Tributário brasileiro, que se debruçou à questão após o advento do Código Tributário Nacional, com precedência destacada dos autores egressos da Escola de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carraza, de leitura obrigatória em qualquer curso de direito tributário no país, partindo de uma premissa fortemente positivista (Kelseniana)¹³⁷,

¹³⁵ STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 13-49

¹³⁶ A vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais [...] se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna a todos (GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9).

¹³⁷ “Como sistema nomoempírico teórico que é, a Ciência do Direito tem de ter uma hipótese-limite, sobre a qual posa construir suas estruturas. Do mesmo modo que as outras ciências, vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar um axioma que sirva de base última para o desenvolvimento do seu discursos descritivo, evitando assim o *regressus ad infinitum*. A descoberta da norma hipotética fundamental, empreendida por Hans Kelsen, é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo, 2011 p. 177).

reconhece o caráter “fechado” do Sistema Tributário Nacional.

Pretendeu-se a “sistematização” das normas tributárias em vigor, definindo pontualmente regras de interpretação¹³⁸, estabelecendo e reafirmando o vínculo entre o indivíduo e o Estado sob o manto da legalidade estrita. Desta forma, visava-se assegurar direitos e deveres recíprocos, não permitindo a completa sujeição patrimonial, porém garantindo o (necessário) incremento da arrecadação fiscal do Estado.

Desta constatação emerge o entendimento, conforme o próprio Paulo de Barros Carvalho, de que “o quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sob o influxo de muitos preceitos constitucionais genéricos, que irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos.”

139

Destaca-se, pois, a ideia de legalidade¹⁴⁰.

O que se extrai da lição de Paulo de Barros Carvalho é que a legalidade estrita apresenta-se (em sua origem) como fundamental forma de estabelecimento de confiança no Sistema Tributário (de caráter fechado), possibilitando o resgate do passado e, sobretudo, a projeção e prevenção do futuro. Este modelo permite ao contribuinte atuar frente ao fisco com maior previsibilidade e segurança jurídica.¹⁴¹

Trata-se, portanto, de um modelo de Estado Fiscal, com fim de garantir a arrecadação para seu financiamento por meio da tributação, porém claramente limitado pelo ordenamento jurídico-tributário constitucional, sobre as receitas da economia produtiva¹⁴².

Essa é, como aponta Lobo Torres, a grande característica do Estado Democrático Fiscal: “concilia o Estado Social, podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”¹⁴³.

O Estado se volta à política enquanto à sociedade, à atividade econômica, evidenciando-se, com destaque, a separação entre Estado e Sociedade¹⁴⁴, evidenciando-se

¹³⁸ O próprio CTN, dos artigos 107 a 112, trouxe em seu bojo normas específicas para a interpretação do direito tributário, criando um sistema hermenêutico próprio.

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 191.

¹⁴⁰ Neste sentido, encontra-se a regra disposta no artigo 97 do CTN, segundo o qual somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção, que traduz e concretiza a estrita legalidade (tipicidade fechada/reserva absoluta da lei), que foi confirmado, posteriormente, no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988

¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 191.

¹⁴² NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. I, p. 29.

¹⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I, p. 543.

¹⁴⁴ Idem.

uma tensão entre a responsabilidade e o assistencialismo, a concorrência e a seguridade social.¹⁴⁵

Mostra-se, portanto, o Estado Democrático Fiscal como verdadeiro princípio estruturante do Estado Democrático Social de Direito (constitucional), vez que este, “vive de tributos, que constituem o preço da liberdade, são cobrados de acordo com os princípios de justiça e de segurança e se distribuem segundo as escolhas orçamentárias fundadas em ponderação de princípios constitucionais”¹⁴⁶.

Assim, pode-se afirmar, acompanhando entendimento de Ricardo Lobo Torres, que o Estado fiscal contemporâneo é aquele constituído tributária, financeira e orçamentariamente pela Constituição Financeira¹⁴⁷, “com o controle de gastos públicos, o redirecionamento de despesas vinculadas às políticas sociais e certa regulação do social e do econômico”¹⁴⁸.

Significa que o tributo não mais deve ser considerado como uma mera relação de poder, pela qual o Estado exige e a sociedade se sujeita em razão desta relação. Em outras palavras, em razão, sobretudo, deste caráter democrático, o tributo não pode ser visto nem como um poder do Estado nem como um sacrifício para o cidadão. Em verdade, a tributação deve ser entendida como meio indispensável para o estabelecimento de uma vida com e próspera para todos os membros da sociedade.¹⁴⁹

É dentro desta lógica que emerge, vinculada à cidadania e à solidariedade fiscal, a idéia do dever fundamental de pagar tributos, bem como do direito fundamental a pagar o tributo justo (correlato do dever do Estado em cobrar tributos).

2.4 Estado Fiscal e atividade econômica – premissa de liberdade

Em que pese se possa evidenciar o caráter de Estado Fiscal tanto no Estado Liberal quanto no Estado Social (de Direito), é correto afirmar que sua evocação sempre se dá como forma de garantir a liberdade econômica, com o claro objetivo de limitar (mais ou menos) a atuação e a intervenção estatal¹⁵⁰.

¹⁴⁵ Ibidem, p. 545.

¹⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I, p. 547.

¹⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I, p. 521.

¹⁴⁸ Ibidem, p. 545.

¹⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, p. 185

¹⁵⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 194.

É o que se pode extrair da lição de Ernst Forsthoff, como narra Juan Manuel Barquero Estevan:

Hace ya algunos años, en un trabajo que puede tenerse ya por un clásico en la literatura sobre el Estado social, Ernst Forsthoff afirmaba que el Estado fiscal o impositivo constituye el vínculo indispensable de unión entre los principios de Estado de Derecho y de Estado social, porque sólo a través de las posibilidades de injerencia del Estado impositivo puede garantizarse el desarrollo del Estado bajo una estricta observancia, al propio tiempo, de las formas del Estado de Derecho y, concretamente, del respeto del Derecho de propiedad.¹⁵¹

O Estado Fiscal, portanto, deve ser entendido como um estado de liberdade, porquanto se caracteriza por uma necessária separação entre a atividade estatal e a econômica.¹⁵²

Conforme Casalta Nabais, “a ‘estatalidade fiscal’ significa uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”¹⁵³.

Não se trata, porém, de uma relação como a estabelecida no Estado Liberal, em que se evidenciava uma separação completa, integral, entre o Estado e a sociedade.¹⁵⁴ A não intervenção direta do Estado na atividade econômica não quer (e não pode) significar a não atuação estatal para a garantia e o respeito aos direitos individuais e sociais.

Na acepção contemporânea, ou seja, no Estado Democrático Social de Direito, com fundamento Constitucional, “o estado fiscal não está impedido de se assumir como um estado econômico positivo”¹⁵⁵.

Em verdade, como afirma Casalta Nabais, “o princípio da liberdade econômica implica o princípio da autorresponsabilidade ou primazia da satisfação privada das necessidades econômicas, ancorada no respeito pelo estado fiscal dos diversos direitos e liberdades de natureza econômicas”^{156, 157}.

¹⁵¹ FORSTHOFF, Ernst. **Begriff und Wasen des sozialen Rechtsstaates**, em WDstRL 12 (1954), 8 (31 ss.). *Apud* ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. Op. Cit., p. 31.

¹⁵² NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. I, p. 29.

¹⁵³ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 198.

¹⁵⁴ Idem. **Por um Estado...**, vol. I, p. 29.

¹⁵⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 194.

¹⁵⁶ “Como o direito de propriedade e as liberdades profissionais e de trabalho, de iniciativa econômica, de estabelecimento ou “residência” e de associação econômica, etc.” (NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. I, p. 57).

¹⁵⁷ Idem.

Implica dizer que a ordem jurídica econômica garanta uma livre e equitativa economia de mercado (ou privada), em que o processo econômico recaia primariamente à livre iniciativa individual, e que o Estado limite-se ao desempenho de tarefas econômicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas que somente ele pode desempenhar, ou, ainda, que possa desempenhar melhor.

Pode-se incluir neste rol de atribuições diretas do Estado, aquelas atividades que são essenciais ao pleno desenvolvimento de sua população, como o caso da educação, saúde e cultura.

Nesta acepção, portanto, a liberdade econômica exige que se permita a livre iniciativa econômica, tanto dos indivíduos quanto de suas organizações¹⁵⁸, consubstanciada na autonomia privada, regulando, assim, suas ações e formulando regras para suas condutas¹⁵⁹.

A autonomia privada, como ensina Heleno Tôrres, “é exercício de poder de criar normas negociais, com *autonomia da vontade* suficiente para criteriosa seleção das condições e conteúdos, a título de *liberdade contratual*”¹⁶⁰.

Assim, conclui o autor, “a autonomia privada consiste exatamente neste poder de decidir, criando, por atos de fala, de enunciação, diretivos para a ação em face de outrem, com sentido deontico e força vinculante”¹⁶¹.

Como ressalta Diogo Leite de Campos, “a actividade das pessoas orienta-se por formas jurídicas livremente criadas e dispostas por si, ao obrigo do princípio da autonomia privada ou liberdade negocial”, que, no âmbito do indivíduo “é expressão da sua liberdade auto-criadora; no plano econômico, é também consequência da propriedade¹⁶² e da sua livre disponibilidade”¹⁶³.

A economia, pelas características que lhes são próprias, pauta-se pela busca do lucro, o qual “não têm de ser o maior possível nem tem necessariamente de se verificar todos

¹⁵⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. I, p. 55.

¹⁵⁹ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, Simulação e Elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 203, p. 115.

¹⁶⁰ Ibidem. 114.

¹⁶¹ Ibidem. 115.

¹⁶² “A propriedade privada, no seu duplo aspecto de titularidade da propriedade e da sua disponibilidade, é uma condição da existência da liberdade humana” (LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 56).

¹⁶³ Ibidem.

os anos econômicos, pois que ao empresário, para manter a viabilidade da sua empresa, é indispensável apenas que, ao menos a longo prazo, os ganhos compensem as perdas”¹⁶⁴.

Este sistema econômico orientado para o lucro, conforme Casalta Nabais, “apresenta-se muito mais produtivo do que o estado, já que a separação estado/economia lhe assegura a possibilidade de desencadear sua própria produtividade”¹⁶⁵.

Em princípio, quanto maior a economia, maior será a arrecadação do Estado.¹⁶⁶

A liberdade do exercício da atividade econômica, porém, não pode ser confundida com uma libertinagem econômica.

Não há que se olvidar, porém, que ao Estado, que deve garantir o bem estar do cidadão, bem como a satisfação de seus direitos fundamentais, cabe, nos termos da Constituição, regular o exercício da autonomia privada, impondo pressupostos formais e materiais¹⁶⁷ que devem ser atendidos pelos particulares quando da realização de negócios jurídicos¹⁶⁸.

Deve o Estado, pois, como elenca Casalta Nabais:

(i) controlar e corrigir o próprio processo da actividade económica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras actividades (daí a acção do estado traduzida na inspecção empresarial, na protecção do ambiente, etc.) ou (ii) fomente desenvolvimentos culturalmente indesejáveis (daí a acção estadual de planeamento e ordenamento do território, de protecção do património cultural, etc.) e, por outro, de (iii) corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimónios decorrentes do processo económico, quando os mesmos sejam indenfensáveis do ponto de vista da justiça.¹⁶⁹

O Estado se pauta pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça¹⁷⁰. Portanto, neste contexto, tem o dever de gerar e manter os pressupostos materiais que são indispensáveis ao pleno exercício dos direitos econômicos, culturais e sociais.¹⁷¹ Assim, vê-se que a separação do Estado e da economia permite uma otimização no controle estadual no

¹⁶⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever...*, p. 196.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 197

¹⁶⁶ MARTINS, Marcelo Guerra. *Op. Cit.* p. 221.

¹⁶⁷ “*Formais*, quanto aos elementos definidores da validade, e *materiais*, quanto ao conteúdo, cuja intervenção estatal somente se poderá justificar em nome da realização de interesses gerais, de função social dos contratos ou de regulação da ordem econômica” (TÔRRES, Heleno. *Op. Cit.*, p. 126).

¹⁶⁸ TÔRRES, Heleno. *Op. Cit.*, p. 125/126.

¹⁶⁹ NABAIS, José Casalta. *O Dever...*, p. 197.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 196.

¹⁷¹ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. *Estado Social e Princípio da Solidariedade*. In **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória: nº 3, jul/dez, 2008. Disponível em: <<http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2012, p. 07.

que tange a sua efetividade e sua eficácia, pois possibilita que os interesses não econômicos, ou seja, os interesses gerais sejam considerados e protegidos¹⁷².

Os limites e a legitimidade desta intervenção estatal encontram balizamento na Constituição e nos valores nela consagrados¹⁷³. Decorre disso, conforme destaca Heleno Tórres “não ser possível ao Estado criar limites estranhos ao quanto lhe compete na regulação da autonomia privada, os quais somente podem ser praticados sobre aqueles interesses que afetam aspectos coletivos e com a finalidade de garantir os princípios constitucionais maiores”¹⁷⁴.

No âmbito dos tributos, Ricardo Lobo Torres afirma que com o surgimento, ou melhor, com o aperfeiçoamento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade (arrecadação), torna-se primordial a relação entre liberdade e tributos: “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade”¹⁷⁵.

No âmbito dos tributos, em verdade, a repercussão da aplicação deste princípio (da liberdade econômica) significa a garantia, pelo Estado, da conformação econômica das relações travadas pelos contribuintes, de modo que possam realizar livremente, porém balizados pelo ordenamento jurídico, de um planejamento tributário (*tax plan*), no âmbito do exercício de sua autonomia privada¹⁷⁶, com o objetivo de evitar a tributação (*tax avoidance*).

É o que Diogo Campos de Leite nomina “prevenção fiscal”. Aos indivíduos, no âmbito de suas escolhas econômicas e pessoais, é legítimo “prevenirem impostos mais pesados por se escolherem condutas ou situações jurídicas menos tributadas”¹⁷⁷.

É neste sentido que se legitima – dentro, é claro, do limite da legalidade¹⁷⁸ – o planejamento tributário. Conforme Diogo Campos, “nas sociedades comerciais os actos de gestão devem, para ser rentáveis e eficazes, obter todas as vantagens fiscais possíveis. A gestão fiscal é parte inseparável da gestão”¹⁷⁹.

¹⁷² NABAIS, José Casalta. *O Dever...*, p. 198.

¹⁷³ TÓRRES, Heleno. *Op. Cit.*, p. 126.

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 126/127.

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 3.

¹⁷⁶ NABAIS, José Casalta. *Por um Estado...*, vol. I, p. 55/56.

¹⁷⁷ LEITE DE CAMPOS. *Op. Cit.*, p. 57.

¹⁷⁸ “Há [...] situações em que o legislador ou os tribunais têm entendido que se ‘abusa’ do ‘direito’ de realizar a prevenção fiscal, da própria liberdade negocial, utilizando esta com fins contrários a seu fim e ao seu valor social.” (LEITE DE CAMPOS, Diogo. *Op. Cit.*, p. 57).

¹⁷⁹ *Idem*.

Como afirma Casalta Nabais:

Tanto os indivíduos como as empresas podem, designadamente, verter a sua acção económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão aos impostos (*tax avoidance*) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (*tax evasion*).¹⁸⁰

Deste modo, o contribuinte é livre para dirigir sua atividade econômica. O combate à elisão fiscal não pode, assim, significar uma restrição à liberdade de realização de planejamento tributário pelo contribuinte¹⁸¹.

Tendo o Estado Fiscal interesse nas receitas decorrentes da atividade econômica não pode, a pretexto de suas tarefas de controle e correção ou mesmo qualquer outro título, afetar inteiramente a produtividade da economia, mediante estabelecimento de condições desiguais, imposição de elevadas cargas tributárias.¹⁸²

Como alerta Diogo Leite de Campos: “a sociedade civil, para não ser absorvida insensivelmente pelo Estado, deve guardar para si, colectiva e individualmente, a maior parte do P.I.B. (Produto Interno Bruto, ou seja a produção de riqueza do Estado)”¹⁸³.

Nas palavras de Casalta Nabais: “um estado que, através de regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal”¹⁸⁴. Isto porque, “ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira”¹⁸⁵.

Assim, no âmbito tributário, a liberdade econômica de atuação pode ser exercida desde que, por uma tal via, não se viole a lei tributária (tampouco, evidentemente, as disposições constitucionais), nem se abuse da configuração jurídica dos fatos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade econômica.

2.5 A premissa da liberdade econômica e a experiência tributária Neoliberalismo.

¹⁸⁰ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, vol. II, p. 108/109.

¹⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento...**, p. 10.

¹⁸² NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 198.

¹⁸³ LEITE DE CAMPOS, Diogo. *Op. Cit.*, p. 57.

¹⁸⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 198.

¹⁸⁵ *Idem*.

Dentro da lógica do Estado Social Democrático de Direito, como resposta à “crise do Estado do Bem Estar Social”¹⁸⁶, a partir do fim dos anos 70, início dos 80, desenvolve-se, com base nas idéias de Milton Friedmann, “assentada na confiança absoluta do mercado livre e no mecanismo dos preços”¹⁸⁷, o que se usou nominar neoliberalismo, com a adoção das políticas teorizadas no Consenso de Washington, como nova política econômico-social.

Friedmann parte de uma premissa (liberal) de que as políticas que busquem a realizar justiça social distributiva sempre acarretam em um atentado contra a liberdade individual¹⁸⁸. O neoliberalismo, como afirma Avelãs Nunes:

exclui da esfera da responsabilidade do estado questões atinentes à justiça social, negando, por isso, toda a legitimidade das *políticas de redistribuição do rendimento*, orientandas para o objectivo de reduzir as desigualdades de riqueza e de rendimento, na busca de mais equidade, de mais justiça social, de mais igualdade entre as pessoas.

O discurso dos neoliberais defendia que o setor público, ou seja, o Estado, devido a seu “tamanho” e estrutura excessivamente burocrática, era o grande responsável pela crise, pelos privilégios às classes mais ricas, assim como pela ineficiência. Defendeu-se, assim, um retorno a um Estado mínimo, porém com uma liberdade distinta daquela defendia pelos liberais clássicos, pois, agora, seria “gerenciada” pelo Estado.

Toma-se o Estado Fiscal em sua plenitude inicial.

Neste novo modelo, ao Estado, de certo modo afastando-se da concepção original do bem estar social, sob a égide da Constituição e da “estatalidade aberta”¹⁸⁹, buscando uma feição mínima, cumpria, apenas, gerenciar e regular a prestação dos serviços públicos por particulares.

A intervenção do Estado deve ser, segundo os neoliberais pontual e em setores específicos.

¹⁸⁶ “*Las reformas administrativas de los años ochenta tuvieron su origen en las dificultades que de años atrás enfrentaban las diversas formas de Estados sociales para sostener el crecimiento económico de sus sociedades y el bien-estar y seguridad social de sus ciudadanos*” (VILLANUEVA, Luis F. Aguilar. **Gobernanza y gestión pública**. México: FCE, 2006, p. 137).

¹⁸⁷ NUNES, António José Avelãs. Op. Cit., p. 592.

¹⁸⁸ Ibidem, p. 602.

¹⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I, p. 520.

Evidencia-se uma série de reformas, marcada, sobretudo, uma onda mundial de privatização e desestatização, o que foi repetido no Brasil durante os governos de Fernando Collor de Melo, Itamar Franco e Fernando Henrique Cardoso.

Entre as bandeiras defendidas pelos neoliberais, reverberada no Consenso de Washington, destacavam-se políticas de redução (até mesmo isenções totais, alíquotas zero) de impostos para, principalmente, grandes corporações, empresas e, porque não dizer, fortunas, como forma de “atrair investimentos”, sob o discurso¹⁹⁰ da necessidade de incremento na geração de empregos.

O fenômeno da globalização, potencializado pela doutrina neoliberal, e a (suposta) política de atração, fixação e manutenção das empresas multinacionais, também sob a suposta tese da geração de empregos, também contribuiu para este movimento de redução da carga tributária para estas corporações.¹⁹¹

Este procedimento, aliás, abrindo um parêntese na discussão, em que pese o tema será melhor tratado adiante neste estudo, é verificado até o dia de hoje com constantes e frequentes reduções da carga tributária incidência sobre a indústria automobilística e de eletrodomésticos. Ao lado (quicá com primazia) do argumento da geração de empregos, tem-se, agora, o discurso da necessidade de manutenção de empregos (além do suposto fomento econômico), frente a crise mundial deflagrada entre o final de 2007 e o início de 2008.

O que se viu, porém, ao invés da geração efetiva (e permanente) de empregos foi tão somente o aumento da lucratividade destes grandes grupos econômicos.

Em todos os países da OCDE, Organização para Economia, Cooperação e Desenvolvimento¹⁹², da qual é signatário o Brasil, conforme relatório anual da Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD)¹⁹³, de 2012, os impostos se fizeram mais regressivos: os ricos pagam menos, os pobres pagam mais.¹⁹⁴

O resultado evidenciado, conforme exposto no referido relatório, pois em cheque a doutrina defendida pelos propagadores do neoliberalismo (que o corte da carga tributária – e

¹⁹⁰ Frases como: “a geração de empregos é a maior prioridade de um governo”, “política social é a que gera emprego”, diminuir impostos para aumentar empregos. (ANDRIOLI, Antônio Inácio. **Reduzir impostos para gerar emprego?** In Revista Espaço Acadêmico, n.º 57, fev/2006, disponível em: <www.espacoacademico.com.br/057/57andrioli.htm>, acesso em 13/07/2013).

¹⁹¹ Idem.

¹⁹² *Organisation for Economic Co-operation and Development.*

¹⁹³ *United Nations Conference on Trade and Development.*

¹⁹⁴ UNCTAD, 2012, Trade and Development Report: Policies for Inclusive and Balanced Growth. Nova Iorque e Genebra <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2012_en.pdf>, acesso em 13/07/2013.

a ausência da participação direta do Estado na atividade economia – aumentariam a eficiência, permitindo maior investimento, propiciando maior distribuição de riqueza).¹⁹⁵

Aconteceu (e acontece) justamente o oposto.

A diminuição da carga tributária concedida aos mais ricos e às grandes empresas, com a conseqüente – e inevitável – queda de arrecadação, reduziu a capacidade de gasto do próprio Estado, assim como da população mais pobre em geral.¹⁹⁶

No Brasil, verifica-se que tal custo é basicamente sustentado pelas pequenas empresas e, sobretudo, em razão da primazia da tributação sobre o consumo em detrimento da sobre a renda, pela classe média, o que acarreta no incremento do nível (sufocante) de endividamento.

Com aumento da demanda, encarece-se o crédito, diminuindo-se, ainda mais, o poder de compra. Há, conseqüentemente, em razão da diminuição da procura, uma detração da atividade econômica e industrial. Reduz-se a produção, o que, em tese, acarretaria em desemprego. Para evitar este cenário, o governo atende ao empresariado e aplica nova redução de carga.

É um verdadeiro ciclo vicioso, evidenciado nos dias atuais.

3 CONCLUSÃO

Como se pode constatar no breve relato histórico e das “fases” do Estado fiscal, há uma intrínseca, complexa e necessária relação entre a opção de arrecadação estatal por meio da tributação e a realização da atividade econômica.

Em momento de intervenção total do estado, como no momento socialista, vislumbra-se a ausência do Estado Fiscal, ou seja, o Estado busca a arrecadação para o atendimento de suas finalidades através da própria exploração da atividade econômica e de seus bens dominiais.

De outro turno, porém, em momentos de ampla liberalidade da atividade econômica, quando o Estado tem sua arrecadação destacadamente advinda da tributação, verifica-se uma maior resistência, sob o discurso da plena liberdade e autonomia da vontade (evidenciados tanto no liberalismo clássico quanto no neoliberalismo), em pagar tributos.

¹⁹⁵ Idem.

¹⁹⁶ Idem.

É preciso Ricardo Lobo Torres ao afirmar: “o relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é a garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la”.¹⁹⁷

Não é correto afirmar, porém, que o Estado Fiscal é identificado (como originalmente desenvolveu Schumpeter) tão somente com o Estado Liberal. O Estado Fiscal, em seu processo de formação, desenvolveu-se tanto no modelo liberal clássico – em que pretendia um Estado mínimo e uma tributação limitada, tão pequena quanto possível –, quanto no social (de direito) – direcionado por preocupações a cerca do funcionamento global da economia e da sociedade, vislumbrando-se uma tributação mais ampla, para o custeio da estrutura estatal necessária à intervenção.¹⁹⁸

Ficou evidente, que, independentemente de seu tamanho e de suas atribuições a melhor e mais completa (embora não perfeita) forma para seu financiamento se dá através da arrecadação de impostos.

Desta feita, em tese, cumpre ao Estado fiscal, na esfera econômica, o fomento e a regulamentação da atividade econômica, deixando-a a carga dos particulares. Reconhecendo, inclusive, dentro dos limites da legalidade, aos particulares à legitimidade de gestão tributária, para a busca de adequação e mesmo redução da carga que lhes é imposta.

A experiência recente, neoliberal, porém, demonstra o risco de que o discurso de que o crescimento econômico, baseado em um sistema de liberdade, financiado, destacadamente, por incentivos fiscais (imunidades, isenções e alíquota zero), por si só, pode representar uma solução para o saneamento dos problemas sociais – “garantia” de maior emprego, de maior poder de compra, mostrou-se falacioso.

A “redução” da carga tributária, em geral, foi absorvida pelo empresariado (aqui se está referindo, sobretudo a grandes corporações e grandes fortunas) na forma de lucro, subvertendo, completamente, a lógica, como visto, de como foi erigido o Estado Fiscal.

BIBLIOGRAFIA

¹⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 10.

¹⁹⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, p. 28.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.^a ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.^a ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Uma introdução à ciência das Finanças**. 16.^a ed. rev. e atual. por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BOBBIO, Norberto, **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado social ao Estado Liberal**. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Pietro. **O Estado de Direito: uma introdução histórica**. São Paulo: Martins Fontes, 2006

DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. *Estado Social e Princípio da Solidariedade*. In **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória: n° 3, jul/dez, 2008. Disponível em: < <http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2012.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho.** Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002

GODOY, Walter. **Os Direitos dos Contribuintes.** 2.^a ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Síntese, 2003.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais.** In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de Um Estado Eclesiástico e Civil.** Trad. Rosina Dângina. 2.^a ed. São Paulo: Martin Claret, 2012.

LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos.** Coimbra: Almedina, 2006.

LOCKE, John. **Segundo Tratado Sobre o Governo.** Trad. Alex Marins. 1.^a reimp. São Paulo: Martin Claret, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31.^a ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional. Tomo III – Estrutura Constitucional do Estado.** 3.^a reimp. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: Os impostos e a injustiça.** Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal.** Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005.

_____. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal.** Vol. II. Coimbra: Edições Almedina, 2008.

_____. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal.** Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

_____. **Por uma Liberdade com Responsabilidade Estudos sobre direitos e deveres fundamentais.** Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** 3.^a reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

NUNES, António José Avelãs. **Uma Introdução à Economia Política.** São Paulo: Quarter Latin do Brasil, 2007.

RAWLS, John. **O Liberalismo Político.** 2.^a ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.

REZENDE, Condorcet. **Relação Fisco X Contribuinte.** In REZENDE, Condorcet (Org.). **Estudos Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e Elisão Tributária.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROUSSEAU, Jean-Jaques. **O Contrato Social.** Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2012.

SELMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves. A Citizen`s Guide to the Great Debate over Tax Reform.** 3rd ed. Massachusetts: The MIT Press, 1996.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012.

TIPKE, Klaus e LANG, Joaquim. **Direito Tributário**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania fiscal múltipla**. In REZENDE, Condorcet (Org.). **Estudos Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15.^a ed. atual. até a 31.12.2007. Inclui a EC n.º 56, de 20/12/2007. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol. I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol. III. Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. 3.^a ed. rev. atual até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VILLANUEVA, Luis F. Aguilar. **Gobernanza y gestión pública**. México: FCE, 2006.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade. Fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. I. 4.^a ed.** Trad. de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Rev. Téc. de Gabriel Cohn. Brasília: Editora UNB, 1998.