

CIDADÃO E ESTADO FISCAL: A SUPERAÇÃO DA UNILATERALIDADE DA TRIBUTAÇÃO

Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 112/2013 | p. 305 - 319 | Set - Out / 2013
DTR\2013\9194

Julio Cesar Santiago

Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Pós-graduado em Filosofia Antiga e em Direito Fiscal pela PUC-RJ. Professor Substituto de Direito Financeiro da UERJ. Editor Adjunto da Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da UERJ. Sócio Fundador e Diretor da Sociedade Brasileira de Direito Tributário - SBDT. Membro Associado da Academia Brasileira de Direito Tributário - ABDT. Membro da Comissão de Advocacia Pública da OAB/RJ. Procurador da Fazenda Nacional.

Área do Direito: Tributário; Fundamentos do Direito

Resumo: O objetivo do trabalho é chamar a atenção para uma nova perspectiva pela qual passa o relacionamento entre cidadão e Estado Fiscal, com a superação da unilateralidade da tributação.

Palavras-chave: Estado Liberal Fiscal - Estado Social Fiscal - Estado Democrático Fiscal - Justiça Fiscal.

Abstract: The objective is to call attention to a new perspective through which passes the relationship between citizen and State, overcoming the one-sidedness of taxation.

Keywords: State - Taxation - Welfare state - Rule of law - Justice.

Sumário:

1.INTRODUÇÃO - 2.ESTADO FISCAL: DO RELACIONAMENTO MÍNIMO AO PATERNALISMO - 3.ESTADO DEMOCRÁTICO FISCAL: A SUPERAÇÃO DA UNILATERALIDADE DA TRIBUTAÇÃO - 4.CONCLUSÃO - 5.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUÇÃO

A teorização de como um Estado deve se estruturar já foi palco de muitas concepções ao longo do tempo. Desde a Grécia antiga se tentou estabelecer uma forma com que se pudesse considerar um Estado como justo. Platão entendia que um Estado justo deveria ser governado por filósofos,¹ pois estes conheceriam a "ideia de bem".² Por serem os únicos que conheciam essa ideia, poderiam trazê-la à comunidade de modo que todos pudessem se valer de ações justas, superando os males de sua época.³ Já aquele tempo, as decisões eram tomadas por consenso, em virtude da democracia grega reunindo homens em assembleias e dispensando o uso da violência, da imposição por meio da força e medo como formas exclusivas de exercícios do poder.⁴ O homem grego, frise-se, era um homem pertencente à cidade, ou seja, sua percepção como indivíduo apartado da cidade em que vive não era uma possibilidade. Esse pensamento chegou ao ponto emblemático de Sócrates preferir morrer a ser banido de sua cidade.⁵ Não é preciso, contudo, voltar à Grécia Antiga para reconhecer a mudança no relacionamento entre cidadãos e Estado ao longo do tempo. Ora se afastando por completo um do outro, ora se unindo em torno de um ideal comum. Ora, mantendo uma relação de força, ora atuando em colaboração, superando a imposição pela sujeição.

Para entender a ideia dessa mudança no relacionamento entre o Estado Fiscal e o cidadão – é possível partir da modernidade para se chegar aos dias atuais. É preciso considerar primeiro, ainda que de forma não exaustiva, a modificação pelo qual passou o próprio Estado Fiscal. Após, então, é que se ingressará no momento atual pelo qual se desenvolve o relacionamento entre cidadão e Estado, superando uma relação



meramente impositiva, litigiosa, de força e sem diálogo. A tributação, afinal, não pode ser vista unicamente sob o império da imposição unilateral, apenas como exercício de poder pelo Estado, como foi nos séculos passados em países da Europa como a Alemanha.⁶ É preciso vislumbrar um novo olhar sob as relações tributárias que se estabelecem no seio social. Um olhar sob perspectivas que busquem um diálogo visando se aproximar tão perto quanto possível do consenso, com o objetivo de diminuir a litigiosidade no campo tributário.

Um esclarecimento é importante: o termo Estado Fiscal é utilizado em um sentido amplo. A ressalva se justifica porque há na doutrina quem o utilize para designar apenas os Estados que se sustentam por meio de impostos, preferindo a nomenclatura Estado Tributário para aqueles Estados que custeiam suas despesas por meio de tributos.⁷ Partimos da premissa, em nossa percepção, de que o Estado Fiscal estrutura-se a partir de uma finalidade relacionada à obtenção de receitas e outra relacionada à realização do gasto público,⁸ de modo que haja consideração e respeito pela Constituição financeira.⁹ Dessa comunhão de finalidades é que se compõe o Estado Fiscal, ou seja, tanto do aspecto financeiro, quanto do aspecto tributário; preocupado tanto com o gasto público, quanto com a arrecadação fiscal.¹⁰ Gasto público e arrecadação fiscal não podem, todavia, serem desvirtuados das finalidades constitucionais em sua completude. Esse o motivo pelo qual preferimos conferir amplitude à ideia de Estado Fiscal, independente da espécie tributária que o sustente, seja por tributos, amplamente considerados, seja só por impostos.

É preciso, de outro lado, realçar que, na história das concepções sobre a ideia do que seria o Estado, diversos filósofos tentaram buscar sua explicação.¹¹ Ainda que o conceito de Estado,¹² sua própria finalidade e estrutura sejam polêmicos,¹³ a preocupação sempre girou em torno do agrupamento social e como ele deveria ser estruturado e conduzido. Ora o olhar se voltava para uma perspectiva ético-social, ou seja, quais os fins que o Estado deve perseguir e onde se localiza sua justificação. Ora havia a preocupação com a natureza real dos dados e do desenvolvimento do acontecer político.¹⁴ O que se deve ter em mente, todavia, é a inviabilidade de uma visão exclusiva, como se existisse algo único no mundo que explicasse sua origem e natureza.¹⁵ Não se deve colocar, por exemplo, sob lados opostos o fato e a norma, como se não pudessem explicar sua natureza conjuntamente. Como se ambos, pois, não pudessem se imbricar e influenciar a realidade estatal. Não só os fatos, tampouco as normas existentes, explicam e realizam o Estado isoladamente. Não se pode tentar explicar o Estado, portanto, a partir de uma única concepção, seja jurídica, seja sociológica, ou mesmo sistêmica.¹⁶

O Estado, então, não pode ser visto apenas como uma entidade normativa--avaliativa, como pretendeu o positivismo jurídico.¹⁷ Tampouco, há de ser observado sob uma dinâmica puramente fática, como objetivaram as concepções sociológicas,¹⁸ olvidando-se da norma e, consequentemente, enfraquecendo a juridicidade estatal. É preciso, pois, que haja um constante diálogo entre a norma e os fatos,¹⁹ a fim de que nem aquela, tampouco estes, se sobreponham um ao outro. Do contrário, por certo, ocasionaria o risco de se anularem, inviabilizando o conhecimento da realidade estatal. Ambos, norma e fato, compõem a realidade estatal e devem ser conjugados para o conhecimento do seu real sentido. Assim como a norma sem os fatos é vazia de conteúdo, os fatos sem as normas são destituídos de valor, impossíveis de serem apreendidos pelo intelecto no mundo jurídico.²⁰

Traçando uma linha histórica, portanto, tomando por base a modernidade,²¹ onde os recursos são angariados pelo Estado a partir das atividades econômicas da sociedade,²² poderíamos considerar três momentos distintos: o momento do Estado Liberal Fiscal, o do Estado Social Fiscal e o do Estado Democrático Fiscal.²³ Em todas essas fases, o Estado se fundamentou em uma Constituição financeira, revelando um continuísmo histórico que vai se adaptando na medida em que os problemas de concretização vão surgindo, sem que haja uma abrupta ruptura com o paradigma precedente. De outro



lado, embora possa haver um continuísmo histórico sem uma ruptura absoluta entre os modelos, o relacionamento entre Estado Fiscal e cidadãos não foi o mesmo. Em um dado momento se queria a distância do Estado, em outro, sua aproximação era exagerada, de modo a regular todos os pormenores do relacionamento entre Estado e cidadão. Em um período, o indivíduo estava em primeiro plano. Em outro, eram os interesses da coletividade que determinavam o relacionamento.

2. ESTADO FISCAL: DO RELACIONAMENTO MÍNIMO AO PATERNALISMO

O Estado Liberal correspondia a uma época em que não se exigia tanto do Estado como prestador de serviços públicos. O Estado era visto como o vilão a ser combatido e que se deveria evitar a todo custo. Aquele o qual se deveria limitar a atuação, de modo a preservar a liberdade do indivíduo. Nas palavras de Paulo Bonavides, "o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não se pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional como o maior inimigo da liberdade".²⁴ Havia uma razão para esse temor: o ancien régime, com sua política avassaladora sobre o patrimônio da burguesia. Essa situação levava à limitação da liberdade do indivíduo, que não podia dispor livremente de sua propriedade. A derrubada do ancien régime, com o triunfo da Revolução Francesa e dos ideais iluministas, contudo, fez com que houvesse uma ode à liberdade individual, a ponto de se desejar um relacionamento mínimo com o Estado.²⁵ Quanto menos Estado melhor para o convívio social. O Estado, agora, era parte do todo, mas, não, o todo do qual a sociedade, em especial os agrupamentos familiares, faziam parte. A emancipação da sociedade-burguesa fez com que se passasse a ver o Estado como um setor da sociedade que detinha um poder coativo e que deveria ser reduzido ao mínimo, senão extinto.²⁶

Mesmo à época do liberalismo, ressalte-se, havia um Estado Fiscal,²⁷ ou seja, aquele que se sustenta por meio dos impostos colhidos da comunidade, sob o império da lei. Estrutura estatal, portanto, que não intervém na economia e deixa a produção nas mãos da sociedade, participando, porém, do resultado das atividades econômicas. E assim era o desejo da burguesia, pois, com a previsão em lei dos impostos que seriam cobrados, havia a possibilidade de planejamento de suas atividades econômicas. Não haveria surpresas, desse modo, quanto às incertezas da atuação do príncipe sobre o patrimônio privado, como outrora ocorria no Absolutismo. O rei, neste regime, encarnando o ideal nacional, possuía de direito e de fato o poder de editar leis, cobrar impostos, nomear funcionários e manter um exército permanente, por exemplo.²⁸ Era um relacionamento baseado no medo e na força, centralizado nas mãos de poucos.

Estávamos diante da consagração da liberdade individual, como dito, onde o Estado deveria se preocupar com a segurança dos indivíduos para que estes pudessem exercer plenamente sua liberdade em igualdade de condições. Convergir para o florescimento do liberalismo moderno diversas teorias com o objetivo de delimitar a atuação do Estado, tais como a teoria filosófica da autonomia moral do indivíduo, a exigência política de direitos e liberdades fundamentais do indivíduo e a teoria do liberalismo econômico, pregando que a defesa dos interesses próprios em âmbito concorrencial redundaria em uma vida econômica equilibrada autonomamente; o que se traduz na doutrina do *laissez faire*, *laissez passer*, desenvolvida por Adam Smith.²⁹

De acordo com o pensamento de Adam Smith, quando se eliminam as barreiras à liberdade individual, surge um sistema onde faz transparecer a liberdade natural, de modo que cada indivíduo pode perseguir seus interesses, utilizando do capital e do trabalho, em competição com interesses alheios, desde que respeitados os limites jurídicos. Com isso, o papel do Estado é reduzido em apenas três funções, conforme sua doutrina: proteção contra ataques estrangeiros, proteção contra o ataque de outros cidadãos e manutenção de determinadas instituições públicas.³⁰

À época do Estado Liberal, portanto, as atividades estatais se identificavam com a proteção do território e a segurança dos indivíduos, para que estes pudessem livremente



exercer suas atividades econômicas. Disso decorre a desnecessidade de vultosas quantias para custear o Estado, pois a livre iniciativa estava liberada das amarras do príncipe. Para atingir os seus objetivos, os indivíduos não necessitavam do paternalismo estatal, mas, sim, que este assegurasse o livre desenvolvimento de suas atividades. Havia, então, um relacionamento mínimo entre Estado Fiscal e cidadão.

A ideia de Estado Liberal Fiscal, com sua "mão livre", todavia, não foi bem sucedida, embora as expectativas quanto ao progresso com base nela fossem certas.³¹ Ao deixar que a sociedade se autorregulasse de acordo com as leis do mercado, sem qualquer intervenção estatal, permitiu-se o desrespeito a diversos direitos dos trabalhadores, que laboravam em condições precárias.³² Essa situação, consequência, dentre outros fatores, da Revolução Industrial, foi sendo agravada até o advento da Primeira Guerra Mundial. Era preciso, então, criar uma nova concepção de Estado, de modo que essas disfunções fossem solucionadas. São dignas de nota as observações de Reinhold Zippelius, ao afirmar que a instabilidade das formas liberais de Estado tem como fundamento o fato de a liberdade induzir sempre de novo ao seu abuso e este compelir, por sua vez, a restrições da liberdade.³³

Surge daí a ideia de Estado Social,³⁴ ou seja, da necessidade de garantir não só as liberdades individuais, mas, também, promover as prestações inerentes à sobrevivência digna de outros interesses, outrora menosprezados. A liberdade, antes, era focada em um aspecto negativo, no sentido de não se querer a intervenção estatal, salvo para garantir a segurança pública. Desejava-se um relacionamento mínimo com o Estado. O relacionamento, contudo, se modifica, pois as constantes agressões exigiram a intervenção estatal para regular a situação precária e de violação a direitos humanos. Aumentam, em consequência, as atividades desenvolvidas pelo Estado, que não mais se limita ao campo da segurança pública e proteção da propriedade. Cresce, com isso, a demanda das massas,³⁵ reivindicando condições dignas de trabalho, previdência, educação, distribuição de renda.

No Estado Liberal, o relacionamento entre cidadão e Estado era reduzido à prestação de segurança pública, proteção da propriedade e liberdade individual, não demandando grandes recursos com o aparelho administrativo.³⁶ Com o Estado Social, e o aumento da demanda por prestações positivas, cresce a necessidade de uma política tributária eficaz, com o objetivo de custear essas novas funções estatais. É o Estado Social cada vez mais dependente do Estado Fiscal, conforme observa Ricardo Lobo Torres:³⁷

"O Estado Social é impensável sem a dimensão fiscal, pois é um Estado que assegura as liberdades individuais frente à tributação, mas que também redistribui as receitas entre os vários órgãos públicos, que promove o desenvolvimento econômico, que respeita a capacidade contributiva dos cidadãos, que procura a justa remuneração pelo fornecimento dos serviços públicos, que objetiva o pleno emprego, que combate a inflação."

É possível afirmar, em verdade, que o Estado Social, nesse aspecto da dependência do Estado Fiscal, é uma continuidade do Estado Liberal, na medida em que crescem, as já garantidas liberdade individual e segurança pública, as prestações inerentes às atividades políticas, sociais, econômicas e culturais. Há a modificação, contudo, da percepção do que seria usufruir de liberdade. Antes, a liberdade era garantida com o respeito à livre iniciativa, sem a intervenção do Estado na economia, de modo que as forças econômicas pudessem atuar livremente. Com o Estado Social, a liberdade ganha novos contornos, exigindo prestações positivas para que o indivíduo pudesse considerar-se materialmente livre. Mas não é só a liberdade que ganha novo conteúdo. Mesma sorte segue a igualdade, que deixa de ser apenas formal e passa a ser material: não basta garantir o direito na lei, mas sim perante ela, principalmente no que se refere às leis fiscais,³⁸ causadoras de grandes conflitos.³⁹ Surge, também, com o Estado Social, o princípio da solidariedade,⁴⁰ que demanda contribuição maior daqueles que detêm maior capacidade contributiva. Nesse contexto, os ricos devem contribuir mais que os pobres, proporcionalmente⁴¹ e progressivamente⁴² em países que ainda não atingiram



um grau de desenvolvimento ideal de distribuição de renda.

O Estado Social procurou, então, manter um relacionamento tão próximo quanto possível dos seus governados, a ponto de se poder enxergar neles um filho que nunca saberá caminhar sozinho. Exacerbou-se o paternalismo ao nível de se pretender cuidar de todos os pormenores da vida cotidiana. O Estado Social, pois, não soube manter o equilíbrio e acabou por extremar sua função de promotor do bem-estar social, culminando em um Estado paternalista. Essa situação decorreu do aumento das prestações positivas do Estado, sem a correspondente fonte de custeio, incrementando o déficit público, dentre as inúmeras causas de sua falência.⁴³ Com o colapso da União Soviética, simbolizado pela queda do Muro de Berlim, surge um novo modelo de Estado: o Estado Democrático de Direito.⁴⁴

3. ESTADO DEMOCRÁTICO FISCAL: A SUPERAÇÃO DA UNILATERALIDADE DA TRIBUTAÇÃO

O Estado Democrático de Direito veio apaziguar as extremidades implementadas pelo liberalismo, exaltando a liberdade individual e pelo Estado Social,⁴⁵ paternalista, que realizava prestações de subsistência sem preocupações orçamentárias. Essa mesma percepção é sentida por Ricardo Lobo Torres ao aludir que: "O que caracteriza o Estado Democrático de Direito é que 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".⁴⁶ O relacionamento entre cidadão e Estado Fiscal, diante do Estado Democrático de Direito, é de coordenação e colaboração, com o objetivo de prevenir e diminuir os conflitos, em busca da Justiça social e econômica.⁴⁷

Embora seja sensível às questões financeiras, o Estado Democrático de Direito dela não prescinde, procurando manter o equilíbrio do Estado Fiscal. A concepção da maioria dos Estados Contemporâneos, portanto, se traduz em um Estado Fiscal,⁴⁸ ou seja, aquele que depende dos impostos cobrados de seus cidadãos para manter sua estrutura. Tanto à época do Estado Social, quanto do Estado Liberal, o Estado Fiscal se mostrava presente: naquele de forma avassaladora, dada a quantidade de obrigações a que se incumbiu, sem a respectiva fonte de custeio; neste, de modo mais contido, devido ao predomínio da liberdade individual. Em sua perspectiva social, estávamos diante de um Estado de tributação ampla, situação indispensável para sustentar a gama de compromissos assumidos, acarretando a busca por mais recursos financeiros extraídos da sociedade. Em sua vertente liberal, de outro lado, pretendia-se um Estado mínimo, mantendo-se uma neutralidade econômica e social, diante de uma tributação limitada o suficiente e necessária para manter as despesas para que a máquina estatal pudesse funcionar.⁴⁹

Mas é sempre importante frisar que o Estado Fiscal pressupõe a separação de funções entre a sociedade e o próprio Estado: aquela deve se preocupar com a economia e este com a gestão da coisa pública e dos pressupostos para que a sociedade possa exercer livremente a atividade econômica. Não se deve separar, ressalte-se, o Estado da sociedade, como se estivessem em lados opostos, mas somente suas funções. Sendo um dependente do outro devem ambos colaborar mutuamente como fundamento de sua própria subsistência. Decorre daí que a atividade econômica, que possibilita a manutenção do Estado com o pagamento de tributos, em especial dos impostos, deve ser exercida primordialmente pela sociedade. Ao passo que a gestão da coisa pública, assim como a promoção dos pressupostos, considerados amplamente, para o exercício livre das atividades econômicas, deve ser garantida principalmente pelo Estado, com a colaboração da sociedade. Essa garantia é também efetivada, por exemplo, mediante a cobrança justa dos impostos, pois, assim, evita-se disfunções do mercado, como, por exemplo, a concorrência desleal; já que aquele que não contribui com o Estado, mas se beneficia de suas prestações, tem uma vantagem econômica em relação aquele que é onerado pelos tributos.⁵⁰ De outro lado, é preciso diminuir a litigiosidade tributária, com a criação de novos espaços de consenso, onde cidadão e Estado Fiscal possam dialogar, sem que necessariamente tenham que buscar a via judicial para solucionar suas



divergências. É preciso afastar o dogma da autoridade que a tudo deve decidir, como se somente ela fosse capaz de promover a justiça; não só da autoridade judicial, mas, também, da autoridade administrativa, superando a imposição unilateral da tributação.

4. CONCLUSÃO

O relacionamento entre Estado Fiscal e cidadão, portanto, se modificou ao longo do tempo. Em uma primeira fase, Estado e cidadão possuíam um relacionamento mínimo, na medida em que este dependia pouco daquele. Esta é, ao menos, a percepção que se tinha à época do Estado Liberal. Em uma segunda fase, o Estado Fiscal manteve uma aproximação demasiadamente estreita com o cidadão, tal qual uma relação de pai e filho, pretendo regular, controlar e garantir todos os pormenores da vida, sem, contudo, ter condições materiais para isso. Hoje, porém, diante da quantidade de direitos que são ofertados e, ainda, considerando a necessidade de se garantir um equilíbrio do orçamento público, revela procurar meios de efetivar esse relacionamento de modo menos oneroso para todos. Esse meio, com certeza, não pode ser uma via predominantemente litigiosa, que sempre acarreta mais ônus, não só econômicos, mas, também, políticos e sociais.

Se antes, no Estado Liberal, o indivíduo parecia dominar o Estado mantendo-o afastado do convívio social e econômico. Hoje, esse convívio é mais do que necessário. Ele é vital para sobrevivência do próprio Estado como forma de agrupamento social e da própria sociedade, que tem no seu interior indivíduos com projetos de vida individuais, que necessitam do Estado para alcançá-los.

Embora se possa estabelecer esse marco teórico no desenvolvimento do Estado Fiscal, ou seja, o fato de se necessitar de um Estado que colabora com a sociedade e, de outro lado, uma sociedade que colabora com o Estado, o momento atual em que vive o mundo acaba gerando algumas distorções, como a de pessoas que possuem maior liberdade de participação nessa colaboração e outras que não possuem essa escolha, pois participam obrigatoriamente. Esse tema, portanto, merecerá novas reflexões, em um futuro ensaio. O mais importante, por ora, é deixar registrado que atualmente não se comporta mais uma tributação baseada na sujeição unilateral do cidadão, geradora de conflitos, como principal perspectiva para uma Justiça Fiscal.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AQUINO, Rubim Santos Leão de et al. História das sociedades – Das sociedades modernas às sociedades atuais. 47. reimp. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2007.

ARISTÓTELES. A política. 2. ed. Trad. Nestor Silveira Chaves. Bauru/SP: Edipro, 2009.

BALTAHZAR, Ubaldo Cesar. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. Curso de teoria do Estado e ciência política. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BOBBIO, Norberto. Estado, Governo, sociedade: para uma teoria geral da política. Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 7. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

BUFFON, Marciano. O princípio da progressividade tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

GASSET, José Ortega Y. A rebelião das massas. 2. ed. Trad. Marylene Pinto Michael. São

Paulo: Martins Fontes, 2002. Coleção Tópicos.

HOBSBAWM, Eric. Era dos extremos: o breve século XX. 1914-1991. São Paulo: Cia. das Letras, 1995.

JAEGER, Werner. Paidéia: a formação do homem grego. 5. ed. Trad. Artur M. Parreira. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LASSALE, Ferdinand. A essência da Constituição. 5. ed. Prefácio de Aurélio Wander Bastos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

MAQUIAVEL, Nicolau. O príncipe. Trad. Olívia Bauduh. In: _____. Vida e obra. São Paulo: Nova Cultural, 1999. Coleção os Pensadores.

MARCONDES, Danilo. Iniciação à história da filosofia: dos pré-socráticos a wittgenstein. 9. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2005.

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal. Coimbra: Almedina, 2009.

NADER, Paulo. Introdução ao estudo do direito. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NOZICK, Robert. Anarquia, Estado e utopia. Trad. Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF como forma de constituição do crédito tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 94. p. 157-199. São Paulo: Ed. RT, set.--out. 2010.

PLATÃO. República. Trad. Ana Lia Amaral de Almeida Prado. Revisão técnica e introdução de Roberto Bolzani Filho. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

REALE, Giovanni. Platão. História da filosofia grega e romana. Trad. Henrique Cláudio de Lima Vaz e Marcelo Perine. Nova edição corrigida. São Paulo: Loyola, 2007. vol. III.

REALE, Miguel. Introdução à filosofia. 4. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Lições preliminares de direito. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

SANTIAGO, Julio Cesar. A importância do princípio da solidariedade no direito tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 106. p. 49-72, São Paulo: Ed. RT, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. vol. I.

ZIPPELLIUS, Reinhold. Teoria geral do Estado. 3. ed. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

1 "[Para Platão] condição necessária e também suficiente para que se realize o Estado ideal é que os filósofos se tornem governantes e os governantes, filósofos. Portanto, o filósofo não somente projeta teoricamente o Estado perfeito, mas é também só o filósofo que pode realizá-lo e fazê-lo entrar na história" (REALE, Giovanni. Platão. História da



filosofia grega e romana. Trad. Henrique Cláudio de Lima Vaz e Marcelo Perine. Nova edição corrigida. São Paulo: Loyola, 2007. vol. III, p. 256).

2 "É a ideia do bem que confere verdade ao que está sendo conhecido e capacidade ao que conhece" (PLATÃO. República. Trad. Ana Lia Amaral de Almeida Prado. Revisão técnica e introdução de Roberto Bolzani Filho. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 260).

3 "Enquanto o poder político e o espírito filosófico não coincidirem, Platão julga impossível uma solução construtiva do problema da formação do homem, em sentido socrático, e portanto da superação dos males da sociedade presente" (JAEGER, Werner. Paidéia: a formação do homem grego. 5. ed. Trad. Artur M. Parreira. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 839).

4 Cf. MARCONDES, Danilo. Iniciação à história da filosofia: dos pré-socráticos a wittgenstein. 9. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2005. p. 41.

5 Idem, p. 45.

6 Cf. NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal. Coimbra: Almedina, 2009. p. 185.

7 É o caso, por exemplo, de José Casalta Nabais, que parte da distinção relacionada ao custeio do Estado propriamente dito, ou seja, se por tributos ou por impostos (idem, p. 199).

8 O gasto público aqui não deve ser entendido apenas de um ponto de vista formal, mas, também, material, como realizador de direitos. Voltaremos ao assunto mais à frente.

9 "A Constituição financeira constitui o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas, ou seja, constitucionaliza as finanças públicas" (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. vol. I, p. 3).

10 Esse realce é relevante em virtude da preocupação em não se apartar absolutamente o aspecto tributário do aspecto financeiro, que fez com que o direito tributário fosse doutrinariamente mais desenvolvido do que o direito financeiro, ocasionando uma pouca preocupação com o gasto público. A preocupação em relacionar o gasto público com o direito tributário também foi destacada por José Casalta Nabais ao afirmar que "não podemos continuar a votar o esquecimento o poder de gastar como se nada tivesse a ver com o poder tributário" (v. NABAIS, José Casalta. Direito fiscal. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 9).

11 Como exemplo, pode-se citar a questão ética e teleológica de Estado em Platão e Santo Agostinho (Cf. ZIPPELLIUS, Reinhold. Teoria geral do Estado. 3. ed. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997. p. 3). O empirismo de Aristóteles, por exemplo, resulta de sua concepção de que a cidade é extraída da própria natureza, por essa razão "o homem é naturalmente um animal político destinado a viver em sociedade (...)" (Cf. ARISTÓTELES. A política. 2. ed. Trad. Nestor Silveira Chaves. Bauru/SP: Edipro, 2009. p. 16).

12 O termo "Estado", em sua configuração moderna, foi utilizado primeiramente por Maquiavel, em sua obra O príncipe, publicada em 1513 (Cf. BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 9). Para Maquiavel todos os Estados ou seriam Repúblicas ou seriam Principados. No Príncipe, ressalte-se, Maquiavel trata apenas dos Principados (Cf. MAQUIAVEL, Nicolau. O príncipe. Trad. Olívia Bauduh. In: _____. Vida e obra. São Paulo: Nova Cultural, 1999. Coleção os



Pensadores, p. 39).

13 Robert Nozick menciona o conceito de Estado ultramínimo, ou seja, aquele que somente forneceria serviços de proteção e aplicação das leis aqueles que pagassem por suas políticas (NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Trad. Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 32).

14 ZIPPELLIUS, Reinhold. Op. cit., p. 3.

15 "A questão da origem do Estado acha-se envolvida por uma névoa de incerteza que gera, na doutrina, uma pluralidade de opiniões, que se guiam mais por motivos instintivos ou lógicos do que por razões históricas propriamente" (Cf. NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 129).

16 Norberto Bobbio parece se conformar com a explicação do Estado a partir de uma concepção sistêmica (Cf. BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987. p. 60).

17 Para Hans Kelsen, maior expressão do positivismo jurídico, "O Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada" (Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 317).

18 No aspecto sociológico, é exemplo o socialista Ferdinand Lassale. Com sua obra *A essência da Constituição*, ele desenvolve a ideia de "fatores reais de poder" como verdadeiro ato instituidor de uma constituição do Estado. É dele a expressão *Constituição "folha de papel"*, ou seja, aquela que não representaria os "fatores reais de poder" (Cf. LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 5. ed. Prefácio de Aurélio Wander Bastos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. p. 40).

19 Conforme salienta Miguel Reale "não há em direito fato bruto", pois todo o fato possui "notas valorativas" que permitam sua conexão com as previsões contidas na regra jurídica (Cf. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 200-201).

20 Os valores, conforme há muito leciona Miguel Reale são categorias autônomas que não se identificam com os objetos ideais e naturais com que se relacionam (Cf. REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 4. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 158).

21 A modernidade da qual falamos, historicamente, é o momento que surge com a queda do Absolutismo e o triunfo da Revolução Francesa, em 1789. Filosoficamente, modernidade se configura com a consolidação dos ideais iluministas centrados no racionalismo, principalmente de René Decartes.

22 Conforme leciona Ricardo Lobo Torres: "Do ponto de vista histórico, o Estado Fiscal coincide com o Estado de Direito. É inútil procurá-lo 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 recursos" (TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 521).

23 Seguimos aqui a classificação de Ricardo Lobo Torres. Op. cit., p. 523.

24 BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 40.

25 Conforme salienta Celso Ribeiro Bastos, o Estado Liberal tem como pressuposto fundamental a ideia de que "o máximo de bem-estar comum é atingido em todos os



campos com a menor presença possível do Estado" (Cf. BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. Curso de teoria do Estado e ciência política. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 68).

26 Cf. BOBBIO, Norberto. Op. cit., p. 62-63.

27 TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 519.

28 AQUINO, Rubim Santos Leão de et al. História das sociedades: das sociedades modernas às sociedades atuais. 47. reimp. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2007. p. 50.

29 ZIPPELIUS, Reinhold. Op. cit., p. 376.

30 Idem, p. 377.

31 "De todos os fatos da Era da Catástrofe, os sobreviventes do século XIX ficaram talvez mais chocados com o colapso dos valores e instituições da civilização liberal cujo progresso seu século tivera como certo, pelo menos, nas partes 'avançadas' e 'em avanço', do mundo" (HOBBSAWM, Eric. Era dos extremos: o breve século XX. 1914-1991. São Paulo: Cia. das Letras, 1995. p. 113).

32 AQUINO, Rubim Santos Leão de et al. Op. cit., p. 194.

33 "Quanto mais, num povo, os interesses pessoais ou de grupo determinam a acção e quanto menos estes interesses especiais se mostram dispostos para se submeter voluntariamente a uma justa harmonização de interesses, tanto mais imprescindível se afigura a regulamentação pelo poder do Estado" (ZIPPELIUS, Reinhold. Op. cit., p. 381-382).

34 Não se deve confundir Estado Social, com Estado Socialista. O primeiro, é aquele que intervém para garantir direitos sociais, tão esquecidos à época do liberalismo puro, sem, contudo, prejudicar a livre iniciativa e a liberdade econômica. Já o segundo, baseado nos ideais marxistas, pretende o controle pelo Estado dos meios de produção capitalista, de modo a acabar com a luta de classes, suprimindo a iniciativa privada (Cf. BONAVIDES, Paulo. Op. cit., p. 186). Ricardo Lobo Torres cita, com base em doutrina estrangeira, diversas nomenclaturas utilizadas para Estado Social (op. cit., p. 532-533).

35 Interessante alerta ao advento das massas é feito pelo filósofo espanhol José Ortega Y Gasset: "Abandonada à sua própria inclinação, a massa, qualquer que seja, plebeia ou 'aristocrática', tende sempre, no afã de viver, a destruir as causas de sua vida" (GASSET, José Ortega Y. A rebelião das massas. 2. ed. Trad. Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2002. Coleção Tópicos, p. 91). Para uma visão positiva das massas v. BONAVIDES, Paulo. Op. cit., p. 193-194.

36 Não significa que os direitos inerentes à liberdade negativa não possuíam custos para o Estado. Mais a frente retornaremos a esse ponto, quando tratarmos da sustentabilidade e os custos dos direitos.

37 Op. cit., p. 536.

38 Cf. OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF como forma de constituição do crédito tributário. RTrib 94/157-199.

39 A Guerra dos Mascates, por exemplo, teve com principal causa a "criticada e odiada política tributária" (Cf. BALTAHZAR, Ubaldo Cesar. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 54).

40 O princípio da solidariedade vem se consolidando em virtude da abertura cognitiva para o problema da igualdade no campo material (Cf. SANTIAGO, Julio Cesar. A



importância do princípio da solidariedade no direito tributário. RTrib 106/49-72).

41 De acordo com Klaus Tipke: "o princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da Justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte" (cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 18).

42 De acordo com Marciano Buffon a progressividade tributária pode ser vista sobre dois enfoques. Um enfoque tradicional alicerçado no princípio da capacidade contributiva e um outro enfoque extrafiscal, onde há elevação de alíquotas que visem, por exemplo, estimular o bem-comum (Cf. BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003. p. 81).

43 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 540-542.

44 Na Alemanha embora tenha havido uma mudança de concepção, a nomenclatura Estado Social continuou sendo utilizada, sob uma nova roupagem (Cf. TORRES, Ricardo. Op. cit., p. 543). Esse parece ser o sentido utilizado por Paulo Bonavides ao considerar o Estado Social como o pacificador entre o trabalho e o capital: "À medida, porém, que o Estado tende a desprender-se do controle burguês de classe, e este se enfraquece, passa ele, a ser, consoantes as aspirações de Lorenz Von Stein, o Estado mitigador de conflitos sociais e pacificador necessário entre o trabalho e o capital" (BONAVIDES, Paulo. Op. cit., p. 185).

45 Não confundir, importante relembrar, com os Estados "socialistas" que por objetivarem o monopólio dos meios de produção, não tinham como fundamento de sua sustentação financeira os impostos cobrados das atividades de seus cidadãos, mas, sim, a exploração de seu próprio patrimônio monopolizado (Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever... cit.*, p. 193).

46 TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 543.

47 "(...) é o Estado a que damos, do ponto de vista, doutrinário, valoração máxima e essencial, por afigurar-se-nos aquele que busca realmente, como Estado de coordenação e colaboração, amortecer a luta de classes e promover, entre os homens, a Justiça social, a paz econômica" (BONAVIDES, Paulo. Op. cit., p. 187).

48 José Casalta Nabais afirma que não existe a necessidade de que os Estados Contemporâneos sejam obrigatoriamente Estados Fiscais, pois é possível atender os mesmos objetivos sendo um Estado Tributário, ou seja, que se mantém por meio de tributos bilaterais – taxas, contribuições especiais etc. Todavia o autor afirma que essa possibilidade é mais aparente do que real, enumerando diversos fatores que justificam essa afirmação (NABAIS, José Casalta. *O dever... cit.*, p. 199-200).

49 Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever... cit.*, p. 194.

50 A Justiça da cobrança dos impostos, em um Estado Fiscal, pode ser efetivada por diversos fatores que vão desde uma estrutura adequada às instituições fazendárias para a cobrança dos mesmos, sob uma perspectiva prática, até uma tão quanto possível ideal distribuição de renda, sob um enfoque filosófico.