

COORDENADORES

Vladimir da Rocha França

André Elali

Artur Cortez Bonifácio



# NOVAS TENDÊNCIAS DO DIREITO CONSTITUCIONAL

Em Homenagem ao Professor Paulo Lopo Saraiva

COLABORADORES

André Elali

André Ramos Tavares

Artur Cortez Bonifácio

Catarina Cardoso Sousa França

Claudomiro Batista de Oliveira Junior

Edilson Pereira Nobre Júnior

Eduardo Fortunato Bim

Fábio Augusto de Castro Cavalcanti Montanha Leite

Fernando Aurelio Zilveti

Fernando Facury Scaff

Guilherme Cezaroti

Gustavo de Medeiros Melo

Ivan Lira de Carvalho

Ives Gandra da Silva Martins

Ivo Dantas

Jorge Aquino

José Evandro Lacerda Zaranza Filho

José Luiz Borges Horta

José Marcelo Ferreira Costa

José Orlando Ribeiro Rosário

José Ricardo do Nascimento Varejão

Laura Cristiane Tavares Silva Luz

Leonardo Martins

Luís Eduardo Schoueri

Morton Luiz Faria de Medeiros

Newton de Oliveira Lima

Paulo Caliendo

Ricardo Antonio de Paiva Luz

Ricardo Lobo Torres

Terence Dornelles Trennepohl

Veruska Sayonara de Góis

Vladimir da Rocha França

Walter Giuseppe A. Manzi

Walter Nunes da Silva Júnior

Yara Maria Pereira Gurgel



## CONSELHO EDITORIAL:

Adel El Tasse  
Ana Paula Gularte Liberato  
Antonio Carlos Efig  
Carlyle Popp  
Claudia Maria Barbosa  
Eduardo Biacchi Gomes  
Elizabeth Accioly  
Francisco Carlos Duarte  
Helena de Toledo Coelho Gonçalves  
Ivo Dantas  
James Marins  
Jane Lucia Wilhelm Berwanger  
João Bosco Lee  
José Antonio Savaris

José Augusto Delgado  
José Renato Gaziero Cella  
Luís Alexandre Carta Winter  
Luiz Antonio Câmara  
Marcos Wachowicz  
Melissa Folmann  
Néfi Cordeiro  
Paulo Gomes Pimentel Júnior  
Paulo Nalín  
Rainer Czajkowski  
Roberto Catalano Botelho Ferraz  
Roland Hasson  
Silma Mendes Berti  
Vladimir Passos de Freitas

ISBN: 978-85-362-3207-2



Brasil: Av. Munhoz da Rocha, 143 – Juvevê – Fone: (41) 3352-3900  
Fax: (41) 3252-1311 – CEP: 80.030-475 – Curitiba – Paraná – Brasil  
Europa: Rua General Torres, 1.220 – Loja 15 – Centro Comercial  
D'Ouro – 4400-096 – Vila Nova de Gaia/Porto – Portugal

Editor: José Ernani de Carvalho Pacheco

F814 França, Vladimir da Rocha (coord.).  
Novas tendências do direito constitucional: em homenagem  
ao Professor Paulo Lopo Saraiva./ Vladimir da Rocha França,  
André Elali, Artur Cortez Bonifácio (coords.)/ 1ª ed. (ano 2010),  
1ª reimpr./ Curitiba: Juruá, 2011.  
640p.

I. Direito constitucional. I. Elali, André (coord.). II. Bonifácio,  
Artur Cortez (coord.). III. Título.

CDD 342(22.ed)  
CDU 342.9

0106

Visite nossos sites na internet: [www.juruu.com.br](http://www.juruu.com.br) e [www.editorialjuruu.com](http://www.editorialjuruu.com)  
e-mail: [editora@juruu.com.br](mailto:editora@juruu.com.br)

## Vladimir da Rocha França

Doutor em Direito Administrativo pela PUCSP; Mestre em Direito Público pela UFPE; Professor adjunto do Departamento de Direito Público da UFRN; Advogado e Consultor na área do Direito Administrativo.

## André Elali

Doutor em Direito Público pela UFPE; Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie; Professor adjunto do Departamento de Direito Público da UFRN; Advogado.

## Artur Cortez Bonifácio

Doutor e Mestre em Direito Constitucional pela PUCSP; Juiz de Direito no Estado do Rio Grande do Norte; Professor adjunto do Departamento de Direito Público da UFRN.

## Coordenadores

# NOVAS TENDÊNCIAS DO DIREITO CONSTITUCIONAL

Em Homenagem ao Professor Paulo Lopo Saraiva

1ª Edição (Ano 2010)  
1ª Reimpressão (Ano 2011)

## Colaboradores:

André Elali  
André Ramos Tavares  
Artur Cortez Bonifácio  
Catarina Cardoso Sousa França  
Claudomiro Batista de Oliveira Junior  
Edilson Pereira Nobre Júnior  
Eduardo Fortunato Bim  
Fábio A. de C. Cavalcanti Montanha Leite  
Fernando Aurelio Zilveti  
Fernando Facury Scaff  
Guilherme Cezaroti  
Gustavo de Medeiros Melo  
Ivan Lira de Carvalho  
Ives Gandra da Silva Martins  
Ivo Dantas  
Jorge Aquino  
José Evandro Lacerda Zaranza Filho  
José Luiz Borges Horta

José Marcelo Ferreira Costa  
José Orlando Ribeiro Rosário  
José Ricardo do Nascimento Varejão  
Laura Cristiane Tavares Silva Luz  
Leonardo Martins  
Luís Eduardo Schoueri  
Morton Luiz Faria de Medeiros  
Newton de Oliveira Lima  
Paulo Caliendo  
Ricardo Antonio de Paiva Luz  
Ricardo Lobo Torres  
Terence Dornelles Trennepohl  
Veruska Sayonara de Góis  
Vladimir da Rocha França  
Walter Giuseppe A. Manzi  
Walter Nunes da Silva Júnior  
Yara Maria Pereira Gurgel

Curitiba  
Juruá Editora  
2011

co não emite licenças para poluir, por não ter o "di-  
à saúde da população através do controle exercido

petos seus...

Porém, os padrões técnicos de emissão estabelecidos pelo Estado não exone-  
ram o empresário das responsabilidades advindas do desenvolvimento de uma ativi-  
dade que cause prejuízo às pessoas.

Ocorrendo danos, eles devem ser reparados.

Assim, a poluição está ligada ao desenvolvimento e aos padrões estabelecidos  
pelo Estado.

Conforme já se disse, o conceito de poluidor é também bastante abrangente, po-  
dendo atingir tanto pessoas físicas quanto jurídicas, de direito público ou privado, res-  
ponsáveis, direta ou indiretamente, por uma atividade que cause degradação ambiental.

Como visto, em passagens anteriores, pode-se dizer que tanto o particular  
quanto o poder público podem responder pelo dano, sendo a proteção do meio ambiente  
uma incumbência de ambos. O Poder público pode, também, ser responsabilizado  
pela omissão de fiscalização.

Por fim, vale mencionar os tipos de poluição, que podem ser: atmosférica,  
decorrentes da emissão de gases tóxicos, mau cheiro, fumaça, hídrica, com o despejo  
de esgotos, vinhoto, mercúrio; do solo, com o depósito de resíduos dos processos  
industriais; entre outras tantas.

Portanto, "onde existir poluição no sentido do art. 3º, III, da Lei 6.938/81,  
muitas vezes vai haver também um dano ambiental de acordo com o art. 1, I da Lei  
7.347/85", uma vez que "o conceito de dano da lei processual se rege pelas normas  
do direito ambiental material"<sup>18</sup>.

## 6 REFERÊNCIAS

- ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- BENJAMIN, Antonio Herman V. Responsabilidade civil pelo dano ambiental. **Revista de  
Direito Ambiental**. São Paulo: RT, n. 9, ano 3, jan/mar 1998. p. 48.
- LEITE, Jose Rubens Morato. **Dano Ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial**. 2.  
ed. São Paulo: RT, 2003.
- MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo**. 19. ed. São Paulo:  
Saraiva, 2006.
- MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Malheiros,  
2006. p. 336.
- Convenção sobre Responsabilidade Civil dos Danos Resultantes de Atividades Perigosas para  
o Meio Ambiente, elaborada em Lugano, em 21.06.1993. Disponível em: <<http://conventions.coe.int/treaty/fr/Treaties/html/150.htm>>. Acesso em: 21 out. 2006.
- KRELL, Andreas J. Concretização do dano ambiental: objeções à teoria do "risco integral". **Jus  
Navigandi**. Teresina, a. 2, n. 25, jun 1998. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1720>>. Acesso em: 06 set. 2006.

<sup>17</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 251. O autor acrescenta que a administração deve responder solidariamente com o particular nos casos em que foram respeitadas os padrões oficiais, mas que mesmo assim tenham causado um dano, de modo a compor o Poder Público a ser "prudente e cuidadoso no vigiar, orientar e ordenar a saúde ambiental".

<sup>18</sup> KRELL, Andreas J. Concretização do dano ambiental: objeções à teoria do "risco integral". **Jus Navigandi**, Teresina, A. 2, n. 25, jun. 1998. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1720>>. Acesso em: 06 set. 2006.

## TRIBUTAÇÃO E LIBERDADE

Luís Eduardo Schoueri<sup>1</sup>

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Da liberdade dos antigos: o tributo como preço da cidadania ou da submissão. 3. A liberdade do medievo: o caráter privado da assunção de deveres no sistema feudal. 4. O período absolutista. 5. O pensamento liberal e o Estado fiscal. 6. O preço da liberdade. 7. A liberdade no Estado social-democrático. 9. Síntese conclusiva. 10. Referências.

### 1 INTRODUÇÃO

No presente artigo abordar-se-á o tema da interação entre tributos e liberdade, de ampla relevância para os estudos tributários.

A ideia de liberdade exige que esta se qualifique. Afinal, a expressão "liberdade" não pode ser compreendida sem qualquer predicado. Dizer que alguém é livre revela-se uma informação incompleta. Exigir-se-á um complemento (livre de quê? Livre para quê?)<sup>2</sup>.

Este estudo enfoca a evolução do conceito de liberdade, desde a antiguidade até os tempos atuais, procurando compreender o papel do tributo em face daquele conceito.

### 2 DA LIBERDADE DOS ANTIGOS: O TRIBUTO COMO PREÇO DA CIDADANIA OU DA SUBMISSÃO

A noção contemporânea de liberdade guarda pouca semelhança com sua origem, na antiguidade.

Quando o ser humano primitivo reuniu-se, seja na tribo, seja na *polis* ou na *civitas*, encontrou ele na união a força de que não dispunha na selva. Isolado, o ser humano estava sujeito a perigos que apenas diminuíram por conta de sua união. Neste sentido, na coletividade, o ser humano encontrou o gozo da liberdade. Qualificando-se, pode-se dizer que a primeira liberdade, a liberdade coletiva tribal, era uma liberdade *dos* perigos que o isolamento trazia.

Baseando-se em estudo filológico de Ritter, Ferraz Júnior busca no grego *ἐλευτερία* (eleuteria) a clássica expressão para liberdade, revelando ser esta a derivação de um substantivo concreto, *ἐλεύτερος* (eléuteros), significando "aquele que pertence ao povo", ou "aquele que no grupo social não pertence a ninguém", sur-

<sup>1</sup> Professor Titular da Cátedra de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP; Professor dos cursos de Pós-Graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie; Professor do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas - EAESP/FGV; Vice-Presidente do IBDT/USP; Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo; e Advogado em São Paulo.

<sup>2</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Estudos de Filosofia do Direito. Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 108.

gindo, daí, duas características (pertinência ao grupo e não submissão), que o distinguem do escravo δουλος (doulós), o prisioneiro de guerra.

A oposição liberdade/escravidão é a chave para compreensão do sentido que se dava à liberdade, na Antiguidade: fora de sua comunidade, o indivíduo não poderia ser livre: ou bem se submetia aos perigos da selva, ou seria capturado por outra comunidade e ali, por costume largamente difundido, assumiria a condição de escravo.

Fica evidente, por sua vez, que o gozo da liberdade implicava a necessidade de uma coesão entre os membros da comunidade. Baseando-se em relatos históricos, Sérgio Resende de Barros busca nas aldeias indígenas americanas traços comuns àqueles que se acredita se tenham encontrado nas primeiras aldeias, ressaltando a vivência comunitária, naquilo que ele denomina *phuricasa*, uma casa coletiva e comunitária, com extrema solidariedade entre seus integrantes<sup>3</sup>. Da reunião de tais habitações coletivas, surge a tribo, germe da *polis*.

A compreensão da tribo como uma união baseada na solidariedade, conquanto motivada pela necessidade de sobrevivência, aponta para as características daquilo que Henri Benjamin Constant de Rebecque denominou a “liberdade dos antigos”: era ela baseada na participação ativa e constante no poder coletivo<sup>4</sup>. Era, no dizer deste autor, uma liberdade exercida publicamente. Não se cogitava de liberdade individual, privada. O indivíduo não se considerava enquanto tal, mas, como parte do todo ao qual pertencia. Não havia, por assim dizer, a oposição entre o indivíduo e sua tribo: ele a compunha.

Identifica-se, assim, na liberdade dos antigos, uma atuação pública, fundada na solidariedade ou na necessidade.

Nesse sentido, a atuação do indivíduo era voltada ao bem de todos. Na aldeia, aparecia a coação natural. Diz Barros:

*É da natureza – está na essência – da comunidade coagir os seus membros ao cumprimento dos deveres necessários a preservá-la, no quanto deve ser preservado, a partir da conservação dos próprios indivíduos que a integram e nela se integram. (...) Mas no momento histórico primário da sociedade humana, essa tensão se resolve pela imposição de deveres individuais em função das necessidades sociais, bem antes mesmo do reconhecimento dos direitos individuais, que nascem das obrigações individuais, que nascem da evolução desses deveres sociais e, compostas com eles, neles se assentam<sup>5</sup>.*

Essa coação natural, essa necessidade de se imporem deveres individuais, traz os primórdios do objeto de nosso estudo: para que ocorra a vida coletiva, surgem deveres por parte de seus integrantes. Na evolução da policasa para a tribo, mantém-se a noção de integração do indivíduo em sua coletividade. Afirma Barros:

*A participação na tribo era a condição da vida. A integração e não a autonomia, nas relações de uns com os outros, era a condição de sobrevivência. Sob pena de*

<sup>3</sup> Cf. BARROS, Sérgio Resende de. *Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 67.

<sup>4</sup> A obra de Rebecque foi extensivamente analisada no trabalho de BARROS, Sérgio Resende. *Op. cit.*, nota 3, p. 59.

<sup>5</sup> Cf. BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, nota 3, p. 64.

*perecerem todos, deveria a tribo ser a si bastante, em todos os sentidos, constituir o que os gregos viriam a chamar autarquia, para cuja consecução, exatamente, é que se impunham os deveres. Antes a comunidade, que o indivíduo, devia ter autonomia. Este seria autônomo na medida em que participasse de uma comunidade autônoma. A liberdade do indivíduo não nasceu da autonomia perante a comunidade, mas da participação na comunidade que o livrava das necessidades naturais, dando autonomia perante o restante. (...) Precisamente por isso, o homem primitivo não estava sujeito só a leis da natureza, mas também a deveres de integração no todo, inarredáveis, de cuja execução devia contar à polícia da comunidade e à autoridade dos maiores, por decorrência da coação natural, seguida da coerção institucional<sup>6</sup>.*

Vê-se, pois, em sua origem, uma relação, na tribo, entre, de um lado, o gozo da liberdade (coletiva) e, de outro, a imposição de deveres. Nesse sentido original, já se encontra a ideia de que o gozo da liberdade só é possível na tribo e esta implica a participação de seus integrantes.

Examinando a liberdade dos antigos, lembra Constant de Rebecque que aquela consistia em exercer coletivamente (mas diretamente, sem delegá-las ao governo) muitas funções de soberania. Como exemplos, podem ser citadas as seguintes funções: deliberar na praça pública sobre a guerra e a paz; concluir com os Estados estrangeiros tratados de aliança; votar leis e pronunciar julgamentos; e examinar os balanços e os atos dos magistrados. Na esfera do público, então, eram bastante amplos os direitos dos cidadãos da república romana e da democracia ateniense. O governo não decidia da paz e da guerra fora da assembleia dos cidadãos, sendo que os governos modernos prescindem desta. Isso era o que os antigos entendiam como liberdade. Mas, ao mesmo tempo, eles admitiam que essa liberdade coletiva fosse compatível com a completa subordinação do indivíduo à autoridade do conjunto social<sup>7</sup>.

À mesma conclusão chegou Fustel de Coulanges, que afirma que os antigos, na *polis* e na *civitas*, não conheceram a liberdade individual pois estavam submetidos inteiramente às leis da cidade: os grandes pensadores da Antiguidade consideraram a cidade em termos éticos, detentoras da ética e expressão da ética, de modo que não era admitido que um homem, mesmo que fosse um filósofo, vivesse uma vida separada da cidade<sup>8</sup>.

Livre, na Grécia, era somente o homem que participava na vida cívica, recebendo da cidade dignidade para exercer função pública. Dessa forma, quem não era militar ou magistrado (em sentido amplo) não poderia considerar-se livre<sup>9</sup>. Com Platão, evidencia-se o sentido político da liberdade: livre é o homem cuja ação se dirige ao Bem, pois este o conduz à sua autarquia e, assim, à liberdade. Assim como livre (autárquica) é a *pólis*, em que domina a virtude, assim também livre é a alma cujo saber sobre o Bem domina suas forças inferiores. A liberdade realiza-se na *pólis*

<sup>6</sup> Cf. BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, nota 3, p. 77.

<sup>7</sup> A obra de Rebecque foi extensivamente analisada no trabalho de BARROS, Sérgio Resende. *Op. cit.*, nota 3, p. 59.

<sup>8</sup> Cf. BATTAGLIA, Felice. Libertà (aspetti etici) (verbo). *Enciclopedia del Diritto*. Giuffrè, v. XXIV, p. 231.

<sup>9</sup> Cf. BATTAGLIA, Felice. *Op. cit.*, nota 8, p. 231.

como autodomínio, um tornar-se legislador de si próprio<sup>10</sup>. Na pólis, Aristóteles aponta uma expressão para a liberdade que não se encontrava na família: nesta, não obstante exista a voluntariedade, o homem ainda está acossado pela necessidade de sobrevivência; na pólis, aqueles que já superaram as necessidades vitais podem adquirir o *status* de *eléuteros*, isto é, livres<sup>11</sup>. Na Roma antiga, a liberdade era apenas cívica. O homem não era portador de um título que por si tivesse o condão de render-lhe liberdade<sup>12</sup>. Em ambos os casos, o cidadão ligava-se de maneira umbilical com a cidade<sup>13</sup>.

Nesse quadro, não havia oposição entre o indivíduo e seu dever de participar dos ônus coletivos: justificava-se por uma necessidade de sobrevivência do próprio indivíduo. Como ressaltado, a liberdade somente existia enquanto o indivíduo fosse parte da coletividade (daí a oposição liberdade x escravidão). Opor-se aos deveres coletivos seria opor-se a si mesmo. Na lição de Ferraz Júnior, “o cidadão (*civis*) era o sujeito do *jus civile* e, enquanto tal, participe do governo. Não havia, propriamente, uma oposição entre ‘seus direitos’ e a *civitas*, posto que tanto o *jus publicum* como o *jus privatum* eram, ambos, o reflexo heteronômico das restrições sagradas”<sup>14</sup>. A liberdade se exercia coletivamente; a atuação pública era sinal de liberdade: somente o homem livre podia fazê-lo.

Se do homem livre se exigia a atuação pública como sinal de liberdade, o mesmo não se pode dizer dos povos vencidos. Como referido acima, era extremamente difundido, na Antiguidade, o direito de tornar escravos os prisioneiros de guerra; uma regra que não era sequer do Direito Romano, mas que estes viam aplicar-se por todos os povos com os quais eles tinham relações, uma regra do *jus gentium*<sup>15</sup>.

Na verdade, o direito de tornar escravos os prisioneiros pode encontrar uma possível explicação no direito, reconhecido ao vencedor, de pilhagem: conquistava o domínio sobre o vencido. Dado que, na Antiguidade, não se distinguia a pessoa de seus bens, o domínio se estendia sobre a própria pessoa do vencido.

Daí não ser surpresa que, na Antiguidade, o tributo trouxesse o estigma da servidão: sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos, dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado *per capita*, típico de sistemas tributários primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros. Os cidadãos, de outra parte, eram livres de qualquer tributo ordinário, conquanto tivessem eles seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade<sup>16</sup>.

No período de instabilidade dos tempos homéricos (século XII a.C. ao século VIII a.C.), várias tribos, por questões de segurança, uniram-se formando comunida-

<sup>10</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 2, p. 79-81.

<sup>11</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 2, p. 83.

<sup>12</sup> Cf. BATTAGLIA, Felice. *Op. loc. cit.*, nota 8.

<sup>13</sup> Cf. BATTAGLIA, Felice. “Libertà (*aspetti etici*)” (verbetes). *Enciclopedia del Diritto*. Giuffrè, v. XXIV, p. 231.

<sup>14</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit.*, (nota 2), p. 86.

<sup>15</sup> Cf. DEMANGEAT, Charles. *Cours Élémentaire de Droit Romain*. 3. ème ed., t. I. Paris: Maresq Ainé. 1876. p. 150-151

<sup>16</sup> Cf. VIGORITA, Tullio Spagnuolo; MERCOGLIANO, Felice. “Tributi (storia)” (verbetes). *Enciclopedia del Diritto*. Giuffrè, v. XLV, p. 85 ss.

des independentes, que deram origem às *polis* (cidades-estados). A Grécia possuiu mais de 100 cidades-estados autônomas e independentes, as quais, de modo geral, mantiveram-se oligárquicas e evoluíram para a democracia (em versão extremamente elitista). Dentre elas, merecem destaque a oligarca Esparta e a democrática Atenas.

Enquanto Atenas fortalecia sua estrutura democrática, os persas, que já eram senhores de grandes domínios no Oriente, avançaram em direção ao Oeste. Em meio à guerra, forjou-se a união militar das *polis* gregas, denominada Confederação de Delos. Cada *polis* deveria contribuir com navios ou dinheiro, a serem depositados na ilha de Delos. Cabe notar, neste passo, que as *polis* eram, em princípio, livres, sendo sua contribuição decorrente do interesse comum. Com o passar do tempo, entretanto, o predomínio de Atenas na Confederação de Delos transformou-se em imperialismo. Após pressões, o tesouro de Delos foi transferido para Atenas. Quando alguns Estados-membros quiseram se retirar, Atenas obrigou-os a permanecer por meio da força, transformando-os de aliados que eram em Estados que lhe pagavam tributos. Já não se podia mais falar, pois, em liberdade, por parte daquelas *polis*, já que não mais se diferenciavam de outras situações de submissão, embora em troca dessas imposições, Atenas lhes oferecesse proteção contra invasões marítimas e vantagens comerciais.

O modelo grego – tributação apenas dos escravos; tributo como sinal de submissão, não de liberdade – encontrava-se, de modo geral, na Antiguidade. Também em Roma, a experiência não era diferente: o tributo alcançava apenas os indivíduos que não eram considerados cidadãos, embora se possam registrar tentativas, mais ou menos frustradas, de implantação de impostos ordinários aos cidadãos romanos. Essas tentativas demonstram intensa oscilação entre dois extremos. De um lado, colocava-se a ideia de que a tributação consistia em uma grande honra: pagar o tributo dos cidadãos era o mais alto dever e a mais elevada honra, e por isso nenhuma pessoa ou parcela do patrimônio era subtraída à avaliação oficial referente a esta espécie de imposição, sendo sinal distintivo do *civis romanus* pois era justificada pelo princípio *salus publica suprema lex*. Havia também a concepção oposta, da imunidade do cidadão romano à tributação, dado seu caráter servil e humilhante, especialmente agravado pelo sistema de arrecadação por arrendamento aos publicanos, cuja avidez ilimitada e arbítrio eram notórios, como se vê na frase de Tito Lívio para quem “*nam neque sine publicanis exerceri posse: et ubi publicanus esset, ibi aut ius publicum vanum aut libertatem sociis nullam esse*”. (Storie, livro XLV, 18-5)<sup>17</sup>

Vê-se, em resumo, na Antiguidade, a incompatibilidade entre a liberdade e a tributação, enquanto sujeição. O cidadão, porque livre, não estava sujeito a tributos, conquanto tivesse seus deveres públicos. Estes, no entanto, longe de serem vistos como restrição de sua liberdade, eram exatamente sua exteriorização. O elevado grau de participação na vida pública tornava indistintos o indivíduo e a coletividade.

Daqueles que tivessem privada a liberdade, por sua vez, exigia-se o tributo. Como esclarecido acima, na Grécia, os tributos diretos apenas eram cobrados dos que não eram livres e dos estrangeiros, na forma de um imposto de capitação (tributo de proteção), mas jamais, dos cidadãos livres. Atenas exigiu de suas confederadas prestações naturais, tais como o preparo de embarcações de guerra tripuladas, que

<sup>17</sup> Cf. FERRAZ, Roberto. *Liberdade e Tributação: a Questão do Bem Comum*. Disponível em: <<http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm>>. Acesso em: 18 jul. 2006.

depois foram convertidas em prestações pecuniárias, como expressão da submissão política. Também a Roma republicana baseava sua força financeira nas prestações dos povos vencidos, baseando-se no direito de pilhagem e na tomada de terra. Quando, em casos de necessidade, Roma cobrava de seus cidadãos impostos diretos (os chamados *tributum*), eles eram considerados meros empréstimos de guerra, que seriam refinanciados posteriormente por meio das pilhagens de guerra<sup>18</sup>. Em síntese: tributo como preço da falta de liberdade.

### 3 A LIBERDADE DO MEDIEVO: O CARÁTER PRIVADO DA ASSUNÇÃO DE DEVERES NO SISTEMA FEUDAL

A compreensão da liberdade no período medieval exige que se lembre que o Império Romano não foi invadido e subitamente submetido por um povo conquistador, apenas. Houve diversos invasores e várias invasões, o que explica o fragmentarismo que caracterizou o feudalismo, conquanto, paradoxalmente, por toda a Europa central se tenha generalizado um único padrão, o feudal<sup>19</sup>. Nesse novo padrão, a liberdade assumia contornos próprios, já que exigia uma escolha consciente, um juramento de fidelidade, conforme se passa a expor.

Na Idade Média, com o cristianismo, dissolve-se o *ethos* pagão, amadurecendo o conceito de *humanitas*, fundada na doutrina do direito natural, própria do estoicismo que o antecedeu. Na visão de Deus encarnado, torna-se possível reconhecer-se uma esfera própria, da pessoa, com uma autonomia razoável, rompendo-se o monismo cívico clássico. A dualidade, entre o espiritual e o secular (*a César o que é de César, a Deus o que é de Deus*), revela que o poder de César já não é total, visto que se limita à matéria secular, mundana, havendo a matéria espiritual, onde se exerce uma liberdade (a liberdade de consciência), não afetada pelos poderes terrenos<sup>20</sup>.

Ao assumirem a distinção entre o querer e o poder, os filósofos medievais passaram a considerar ser possível querer algo que não se pode e vice-versa; nesse sentido, a liberdade ganha um novo elemento: a liberdade de exercício. Separa-se a vontade do ato voluntário. É possível que, por ato voluntário, se deixe de fazer algo que se quer. Todos têm liberdade de vontade (igualdade humana), embora nem todos tenham liberdade em efetivar seu exercício (no poder, aparecem as diferenças). Só é livre, nesse sentido, aquele que exerce sua opção conforme sua vontade. A vontade livre opõe-se à necessidade, já que a liberdade implica ausência de coação<sup>21</sup>.

Esta liberdade no exercício, por sua vez, deu espaço, na Idade Média, a que se espalhassem os *juramentos de lealdade ou de fidelidade*, originários das tribos bárbaras que invadiram a Europa na decadência do Império Romano e que explicam a estrutura feudal<sup>22</sup>. Assim resume Sérgio Resende de Barros:

*homens livres, ainda que dependentes de uma relação política, a que estavam submetidos sem anulação da vontade individual, ainda que premiados pela necessidade social. Eis aí, realmente, o fato mais importante a sublinhar no nascimento*

<sup>18</sup> Cf. KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit*. München, Wien: Carl Hanser. 2004. p. 52.

<sup>19</sup> Cf. BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, nota 3, p. 190-191.

<sup>20</sup> Cf. BATTAGLIA, Felice. *Op. cit.*, nota 8, p. 232-233.

<sup>21</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 2, p. 87-88.

<sup>22</sup> Cf. BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, nota 3, p. 192.

*do feudalismo. Condição essa, de liberdade, que foi na mesma época confirmada por outro instituto jurídico-político, que também se generalizou por toda a Europa central: o comitatus*<sup>23</sup>.

O *comitatus*, instituição germânica relatada por Tácito, constituía-se no agrupamento de jovens aventureiros em torno de um guerreiro reputado, que se ligavam a seu chefe por um juramento solene. O chefe armava e alimentava seus companheiros (*comites*) e lhes dava uma parte do saque<sup>24</sup>. De modo semelhante, entre os francos, encontrou-se a reunião, não em torno de um particular, como no caso germânico, mas em torno do príncipe: estando na *trustis* do rei, os *antrustions*, sempre francos e livres, prestavam ao rei um juramento especial, pondo suas mãos dentro das daquele, segundo o rito nacional, servindo-lhe na guerra com devotação absoluta e fazendo jus a um *wergeld* (indenização devida à família da vítima por quem os matasse) tripla<sup>25</sup>. Aí parece originar-se a relação que depois se desenvolveu da vassalagem: alguns homens ricos, qualificados de senhores (*seniores*) tinham autoridade sobre outros homens, qualificados de vassallos (*vassi, vassali, homines sui*). Tal relação especial resultava de uma cerimônia simbólica, a recomendação (*commendatio*), que em seguida se registrava por escrito: o vassallo punha suas mãos dentro das mãos do senhor a quem ele se recomendava e se comprometia, por juramento, a servi-lo por toda sua vida, na medida que conviesse a um homem livre; em contrapartida, o senhor lhe prometia sua proteção. Também em torno do rei aparecem os vassallos (*vassi dominici*), que parecem ter substituído os *antrustions*<sup>26</sup>.

Cabe notar, nesse ponto, que a recomendação apresentava como princípio jurídico *sine quo non* a condição formal de liberdade – a ingenuidade, no sentido nato do termo – em que agia quem assumia o dever de obediência<sup>27</sup>.

Embora a recomendação caracterizasse uma decisão incondicional, o rei recompensava aqueles que o serviam – e em primeiro lugar, seus vassallos – com os benefícios. Estes, que podiam assumir diversas formas, caracterizaram-se, entre os francos, por concessões de uso e gozo de terras, a título precário, reservando-se a propriedade. O titular de um benefício podia gozar do direito como um usufrutuário, não podendo aliená-la nem deteriorá-la. Muitas vezes, o benefício era relacionado com o exercício de funções públicas. Conquanto em princípio precário, já que revogável pela morte do concedente ou do concessionário, o benefício acabou tomando-se bem mais estável, já que havia o interesse de manter os bons vassallos, parecendo natural a hereditariedade do benefício, desde que se renovasse o vínculo de vassalagem, seja com o herdeiro do senhor, seja com o herdeiro do vassallo<sup>28</sup>. Surgiam-se, assim, as dinastias dos duques, condes e viscondes, cujos fundadores foram os detentores de funções públicas (funcionários) a serviço de Carlos Magno e seus sucessores<sup>29</sup> e que passavam a exercer, a proveito próprio mas sob a dependência nominal do rei, funções públicas, como a justiça, confiadas a seus ancestrais.

<sup>23</sup> Cf. BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, nota 3, p. 205.

<sup>24</sup> Cf. OLIVIER-MARTIN. *Précis d'Histoire du Droit Français*. 12. ed. Paris: Dalloz. 1934. p. 6-7.

<sup>25</sup> Cf. OLIVIER-MARTIN, *op. cit.*, nota 24, p. 65.

<sup>26</sup> Cf. OLIVIER-MARTIN, *op. cit.*, nota 24, p. 65.

<sup>27</sup> Cf. BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, nota 3, p. 211.

<sup>28</sup> Cf. OLIVIER-MARTIN, *op. cit.*, nota 24, p. 67-68.

<sup>29</sup> Cf. OLIVIER-MARTIN, *op. cit.*, nota 24, p. 69.

Completavam a estrutura feudal as imunidades, privilégio concedido pelo rei a um grande proprietário ou a um estabelecimento eclesiástico. Normalmente, a imunidade era concedida quando o rei não estava satisfeito com os condes, cujos abusos comprometiam sua autoridade. A imunidade consistia em impedir a atuação dos agentes reais sobre tais domínios. Implicava ser seu detentor o senhor do lugar, responsável diretamente diante do rei. Com a imunidade, o rei se dirigia a seus agentes (*judices*), proibindo-os de penetrar no domínio imune para levantar tropas, prestar serviço de justiça ou cobrar impostos ou *freda* (remuneração devida pelos criminosos ao rei, por terem violado a paz); reclamar os direitos de *gîte* (direito que o senhor tinha de ser alimentado por seu vassalo) ou de *prise* (direito assegurado ao senhor de tomar, mediante indenização, bens de que necessitasse), ou, mais genericamente, exercer qualquer ato de coerção. Note-se que os habitantes do domínio não estavam livres de suas obrigações. Quase sempre, eles deviam serviços militares ao rei, mas sob a condução do imune<sup>30</sup>. Este também cobrava os impostos e os *freda*, pagando ao rei um valor fixo (*forfait*), de que aos poucos o rei foi abrindo mão<sup>31</sup>. Até mesmo casos judiciais mais simples eram resolvidos pelo imune. Assim, este, embora não fosse um funcionário, exercia, ao lado da justiça pública do conde, uma justiça privada.

Já no fim do século IX, os grandes proprietários imunes e os altos funcionários gozavam de uma grande independência de fato. No décimo século, esta independência se refletia na posse de um castelo, tornando-se uma autonomia jurídica. Tais construções se motivaram pela necessidade de defesa de terras, pelos senhores, em vista das guerras privadas entre as linhagens. O senhor castelão passava a representar o bem comum na sua terra, sendo seu chefe militar, juiz e administrador. Ele assumia a polícia e oferecia a justiça, e recebia, em troca de seus serviços, os impostos e taxas de interesse público<sup>32</sup>.

Na base social, permanecia a relação de vassalagem, conquanto no caso, determinada pela miséria. Os camponeses permaneciam presos ao serviço na gleba em troca da mínima subsistência própria e familiar. Não podiam libertar-se de sua condição civil, em razão de sua miséria, estando, ainda, juridicamente vinculados em razão da perenidade do vínculo. Entretanto, mesmo nessa base, não se confundiam com os escravos da Antiguidade, já que se reconheciam aos servos direitos, combinados com seus deveres<sup>33</sup>.

Daí, pois, o exercício da liberdade, no período feudal, seja entre os senhores, seja em sua base social, ser prestigiado pela combinação de direitos e deveres: o vassalo assume seus deveres, por ato necessariamente livre, tendo assegurados os seus direitos.

Nesse sentido, o cumprimento de deveres, como o serviço militar e o próprio tributo, assume um caráter contratual (conquanto permanente, irresolúvel). Sendo o juramento feudal um ato livre, os deveres ali assumidos têm, juridicamente, um caráter quase privado.

No campo tributário, aliás, ressalta-se o caráter quase privado que assumia a obrigação tributária, ao aproximar-se de remuneração patrimonial. Afinal, desde a

<sup>30</sup> Cf. FLAIX, E. Fournier de. *L'impôt dans les Diverses Civilisations*. Paris: Guillaumin, 1897. p. 283.

<sup>31</sup> Cf. OLIVIER-MARTIN, *op. cit.*, nota 24, p. 70.

<sup>32</sup> Cf. OLIVIER-MARTIN, *op. cit.*, nota 24, p. 99-100; 103.

<sup>33</sup> Cf. BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, nota 3, p. 222-224.

época de Diocleciano, o tributo havia assumido uma predominância rural, atingindo, primeiramente, a produção agrícola. A vida pública e social, com o crescimento das culturas, passou a dar-se no campo. As habitações rurais, como visto, foram fortificadas, visando à segurança e proteção da população, criando-se os senhorios. Formado um centro, vários proprietários ali se reuniam, pela recomendação, colocando suas pessoas e suas terras sob a dependência do senhor, mediante sua proteção; ao mesmo tempo, o senhor concedia o gozo ou o benefício de diversas partes da senhoria às famílias que ali vinham se estabelecer. Assim, como mostra Fournier de Flaix, no senhorio, o imposto se transforma. O senhor era o proprietário, o chefe. Do século IX ao século XIII, na maior parte da Europa, os impostos apenas eram cobrados pelos senhores das próprias terras. O fato do Estado, o fato de dever e de pagar o imposto ao Estado, foi substituído pelo fato do senhor e pelo fato de dever e pagar o imposto ao senhor<sup>34</sup>. O rei, a igreja e o senhorio auferiam suas receitas por conta do exercício da propriedade. Era o Estado patrimonial.

Também este caráter quase privado do tributo daria as bases para o que mais tarde caracterizaria o princípio da legalidade: aos estamentos cabia consentir, como autolimitação de seu poder, para que se desse a tributação. Alguns exemplos históricos mostram esse exercício da liberdade estamental:

Assim, na região em que hoje está a Alemanha, nos anos 1280/81 se verificava um tributo acordado, denominado *Bede*, ou *Beede*, em cujas raízes se encontra o termo *bitten*, hoje empregado para o favor. Daí que o tributo era uma transferência patrimonial acordada, que foi pedida e aceita, caso a caso<sup>35</sup>. Na verdade, a referida concordância não tinha o caráter de autorização, já que o suserano tinha o direito de exigir sua cobrança. A concordância, feita pelo *Landstand*, limitava-se a uma espécie de aconselhamento acerca de quanto seria o montante necessário e como o imposto deveria ser cobrado das cidades de modo mais confortável e com menor oposição<sup>36</sup>. Na mesma época, também, as cidades passaram a instituir exações que, segundo Drewes, já poderiam ser qualificadas como impostos, já que pela primeira vez não se cobravam para um determinado objetivo, servindo para o bem geral da cidade e de seus cidadãos, *i.e.*, para as necessidades da cidade. A cidade tinha, pois, o direito de instituir impostos sobre os cidadãos, o qual, entretanto, não podia ser exercido arbitrariamente, já que "*nenhuma lei e nenhuma instituição de imposto era juridicamente válida sem a concordância da assembleia de cidadãos*"<sup>37</sup>. Apesar de algumas tentativas isoladas, até o século XV inexistiam tributos cobrados pelos reis diretamente dos cidadãos; estes contribuíam para as cidades e as últimas é que entregavam recursos ao rei. Em 1495, o Imperador Maximilian I apresentou à assembleia do reino (*Reichstag*), reunida em Worms sua intenção de instituir um tributo direto (o *gemeinen Pfennig*) de cada súdito do reino<sup>38</sup>.

<sup>34</sup> Cf. FLAIX, E. Fournier de. *Op. cit.*, nota 30, p. 310.

<sup>35</sup> Em três casos o *Bede* era cobrado sem novos pedidos: guerra, sequestro do príncipe e dote de uma princesa. Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Die Steuer als Instrument der Politik*. Berlin: Duncker & Humblot, 1966. p. 23.

<sup>36</sup> Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Op. cit.*, nota 35, p. 24.

<sup>37</sup> No original: "*ohne die Zustimmung der Bürgerversammlung war kein Gesetz und keine Steuerforderung rechtswirksam*". Cf. DREWES, Franz. *Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung*. Tese de doutorado apresentada à Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel. Kiel: edição do autor, 1958. p. 12.

<sup>38</sup> Cf. DREWES, Franz. *Op. cit.*, nota 37, p. 24.

Por volta de 1650, havia os tributos necessários (a respeito do qual os *Ständen* limitavam-se a aconselhar sobre a melhor forma de cobrança) e outros, os *Bewilligungssteuern*, que poderiam ser aceitos ou negados pelos *Ständen*. Estes se constituíam em um montante fixo, voltado para um determinado fim<sup>39</sup>. Cabe notar que os *Ständen* eram compostos de cavaleiros, prelados e outros cidadãos, os quais concordavam com a cobrança e se tornavam responsáveis por seu pagamento; a carga tributária, entretanto, era repassada aos burgueses. Daí a razão de Bellstedt afirmar não ser exato falar em representação do contribuinte no momento da concordância com a tributação<sup>40</sup>.

Também na Inglaterra, a participação dos súditos em matéria tributária vem de tempos imemoriais. O termo *aïd* vem de *auxilium*: eram, no sentido literal, ajudas dos vassallos aos senhores necessitados. O senhor em necessidades podia pedir apoio a seus vassallos e estes não podiam recusar o auxílio, se razoável e adequado. Além do auxílio, havia três impostos necessários, como o para tornar cavaleiro o primogênito do senhor; o dote da filha mais velha e o dinheiro do sequestro. A ideia era de que "o rei deve viver de meios próprios"<sup>41</sup>, sendo o imposto exigido para uma circunstância extraordinária, e daí a necessidade de concordância do vassalo<sup>42</sup>.

O primeiro imposto sobre patrimônio mobiliário foi o *saladin tithe*, cobrado por Henrique II, em 1188, para enfrentar as despesas da cruzada contra Saladino. Este tributo foi aprovado pelo Conselho Nacional do rei, mas o procedimento de cobrança foi aprovado pelo *jury of neighbours*. O mesmo procedimento foi adotado em 1198, na cobrança do *carucage*. Vê-se, daí, uma ligação entre *taxation* e *representation*, que nunca mais se abandonou. Quando João II tentou abandonar a prática, sofreu resistência, que culminou com a *Magna Charta* de 1215<sup>43</sup>.

Daí a afirmação de que a *Magna Charta* não constituiu direito novo, mas apenas confirmou direito existente<sup>44</sup>. Tampouco é verdade que a *Magna Charta* tivesse o princípio de que apenas o parlamento poderia concordar com a cobrança de impostos, já que ela tratava apenas de *scuta* e *auxilia*. A cláusula tributária não aparece na segunda versão da *Charta*, de 1216, somente reaparecendo no texto assinado por Eduardo I em 1296<sup>45</sup>. Lembra-se que a representação das cidades e aldeias so-

<sup>39</sup> POMINI, referindo-se à Itália, dizia que os tributos eram cobrados a partir da fórmula da *giusta causa*. (Cf. POMINI, Renzo. La "Causa Impositionis" nello Svolgimento Storico della Dottrina Finanziaria. Milano: Giuffrè, 1995. p. 8).

<sup>40</sup> Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Op. cit.*, nota 35, p. 26.

<sup>41</sup> *The King should live of his own*.

<sup>42</sup> Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Op. cit.*, nota 35, p. 73.

<sup>43</sup> Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Op. cit.*, nota 35, p. 74.

<sup>44</sup> Cf. UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, Educ, 1976. p. 9; XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 7.

<sup>45</sup> É esta a afirmação de Bellstedt, no original: "In der zweiten Ausgabe der Charta von 1216 fehlt die Steuerklausel der ersten Ausgabe ganz. Erst im Jahre 1296 musste Edward I erneut das Versprechen ablegen, kein 'aids' ausser den drei herkömmlichen notwendigen Abgaben ohne den Konsens der Stände zu erheben". Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Op. cit.*, nota 35, p. 75-76. Não obstante, tal afirmação contraria o que diz Victor UCKMAR: "Até ao Reinado de Henrique VI a Magna Charta foi alterada 37 vezes, mas foi sempre repetida a cláusula que exigia a prévia autorização para a imposição de *aids* e do *scutage*; tal princípio foi também reafirmado no 'statement' de tallagio non concedendo, expedido em 1296 por Eduardo I". Cf. UCKMAR, Victor. *Op. cit.*, nota 44, p. 14-15.

mente surgiu em 1265, no reinado de Eduardo I. Esta assembleia se reunia com o nome de *Parliamentum* e com a autorização deste, o rei poderia fazer *statuta*, cobrando impostos. Os parlamentares, que então ainda se reuniam numa só câmara, eram o clero, os barões e os *commons*. O termo *commons* vem da expressão francesa *la comune* (já que o francês era a linguagem jurídica) e o *comoner* representava comunidades e regiões, não, pessoas<sup>46</sup>.

Na Espanha, relata-se a ocorrência de um pedido de subsídio extraordinário por Alfonso VI, em 1091; entretanto, tal prática não se repeliu com frequência, somente havendo indícios seguros de *petitio* durante os reinados de Sancho III, de Castilla e Fernando II, de León. Até fins do século XII, os representantes das cidades não participavam das Cúrias régias plenas; quando as prestações passaram a ser solicitadas pelos reis diretamente a seus súditos, passaram estes a ter seus representantes nos conselhos reais primitivos, agora *Comunes*, *Cortes* ou *Estados Generales*. Assim, desde o nascimento das *Cortes*, a representação da sociedade estamental participou diretamente na aprovação dos impostos. Entretanto, a convocação das *Cortes* continuou irregular até o século XIV. Ainda assim, no início, o papel das *Cortes*, ou *Comunes*, ou *Estados Generales* era apenas o de consentir, ou não, com o imposto, sem discutir a aplicação dos recursos<sup>47</sup>.

Em Portugal, evidencia-se o caráter estamental do exercício da liberdade por meio dos forais. Derivando do termo latino *forum*, que era empregado, dentre outros sentidos, como o de lei ou de costumes praticados tradicionalmente, os forais eram documentos escritos (*cartas*) outorgados unilateralmente pelo rei ou por entidade senhorial que pudesse dispor de certa área de terra em benefício de uma coletividade de pessoas. Era considerado um pacto inviolável (embora dele não constasse a aceitação de seus destinatários), cujo principal objeto era conceder àquela coletividade de indivíduos presentes e futuros o domínio (seja propriedade com encargos, seja domínio útil) da área que eles iriam povoar, cultivar e defender, como homens livres. A concessão era a título perpétuo e hereditário, fixando-se os encargos ou obrigações que a coletividade ficava tendo para com o concedente, evitando o arbítrio ou o abuso nas exigências e garantindo direitos, em geral sob a forma de privilégios, que tornassem atraente a fixação na povoação considerada. Surgia, portanto, para cada uma dessas coletividades, uma comunhão de interesses que as individualizava, levando a uma reunião da assembleia dos interessados (*concilium*) e à criação, por meio dela, de magistrados encarregados de reger a coletividade. O que fica claro, com o foral, é que nele se fixavam precisamente os tributos e as prestações que os vizinhos teriam de satisfazer<sup>48</sup>. Assim, enquanto nas terras de coroa, submetidas ao regime do reguengo ou ao sistema foreiro, pontificavam os funcionários do fisco com exigências que, dada a ideia de que o domínio da terra permanecia comum ao senhor e ao colono, ou estava repartido entre eles, e na falta de regras ou contratos escritos e de fiscalização assídua, eram muitas vezes opressoras, o foral acabava por significar que uma povoação conseguira ter a sua lei escrita, garantido-se-lhe a pro-

<sup>46</sup> Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Op. cit.*, nota 35, p. 75-76.

<sup>47</sup> Cf. AYALA, José Luis Perez de; e GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. 5. ed., t. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero: Editoriales de Derecho Reunidas, 1989. p. 35-38.

<sup>48</sup> Para Sérgio Resende de BARROS, lastreado em Francisco Coelho de Sousa e Sampaio, o "objeto principal, o princípio que desencadenta os forais, porque era o seu primeiro fim, foi a tributação, a imposição de deveres tributários, ditos forais". Cf. *op. cit.*, nota 3, p. 270.

priedade dos bens individuais e comunais e de onde constavam precisamente os deveres a cumprir para com o rei<sup>49</sup>.

Conforme chama atenção Ricardo Lobo Torres, baseado nas lições de Marcello Caetano, o foral – carta de privilégios que instituiu os tributos – era desejado pelos que viviam em vilas fechadas, já que os liberava para o comércio. Naquele tempo, como ressalta o professor carioca, “o tributo como preço da liberdade se restringe praticamente à substituição das obrigações militares” e às “prestações de guerra. Quando a obrigação de fazer a guerra se transfere para o príncipe, passa ele a ter o direito de cobrar tributos, com cuja arrecadação vai pagar aos soldados profissionais. Aqueles que se liberam da obrigação do serviço militar pagam imposto; quem continua com o dever de ajudar na guerra, como a nobreza, fica livre do tributo”<sup>50</sup>.

É, assim, em resumo, que se vê, no período feudal, a liberdade com um caráter estamentário; a obrigação tributária confunde-se com direitos patrimoniais e não se pode relacionar o tributo com a liberdade, senão no sentido de substituto para serviços militares.

#### 4 O PERÍODO ABSOLUTISTA

O tributo apenas assumiria suas feições atuais com o Estado moderno, com a paulatina substituição da vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado patrimonial, com suas incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direito<sup>51</sup>.

Antes do Estado liberal, mas já com o fim do Estado patrimonial, surge, com o absolutismo político e a economia mercantilista ou cameralista, o Estado de polícia. Esvaziava-se a fiscalidade periférica e estamentária, centralizando-se o poder no príncipe. É o que Ricardo Lobo Torres denomina, com base em Verney, a “liberdade do príncipe”<sup>52</sup>.

A concepção da liberdade, nesse período, pode ser encontrada em Machiavelli, Bodin e Hobbes.

No pensamento de Niccolò Machiavelli (1469-1527, *O Príncipe*), encontra-se um esboço teórico sobre a formação dos Estados. Isso foi o começo da ciência política; ou, no mínimo, da teoria e da técnica da política, entendida como uma disciplina autônoma, separada da moral e da religião. O Estado, para este autor, não tem mais a função de assegurar a felicidade e a virtude, segundo afirmava Aristóteles. Também não é mais – como para os pensadores da Idade Média – uma preparação dos homens para o Reino de Deus. Para Machiavelli, o Estado passa a ter suas próprias características, faz política, segue sua técnica e suas próprias leis<sup>53</sup>. Jean Bodin

<sup>49</sup> Cf. CAETANO, Marcello. *História do Direito Português (séculos XII-SVI)*. Subsídios para a História das Fontes do Direito em Portugal no século XVI. 4. ed. Lisboa/São Paulo: Verbo, 2000. p. 235-237.

<sup>50</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 98.

<sup>51</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, nota 50, p. 58.

<sup>52</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, nota 50, p. 65.

<sup>53</sup> Cf. MACHIAVELLI, Niccolò. *Il príncipe: operette storiche e politiche*. Verona: Arnoldo Mondadori, 1950. p. 60-69; 72-77.

(1530-1596, *A República*, de 1576) polemizou contra Machiavelli, ao afirmar que a soberania é o verdadeiro alicerce de toda a estrutura do Estado<sup>54</sup>.

Foi Thomas Hobbes (1588– 1679, *O Leviatã*) quem defendeu que os homens, por sua natureza, não seriam propensos a criarem um Estado que limitasse sua liberdade; eles estabelecem as restrições em que vivem dentro do Estado, segundo Hobbes, com a finalidade de obter dessa forma sua própria conservação e uma vida mais confortável. A liberdade seria natural, ampla e ilimitada até a elaboração do pacto social. Ao organizar o Estado pela forma contratualista, o homem transfere inteiramente a sua liberdade ao Estado, cabendo a este então, determinar, condicionar e explicar a vontade humana através de leis civis<sup>55</sup>. O homem se despoja da liberdade natural pela civil, determinada pelo poder público, e o Estado torna-se o depositário de todos os direitos naturais de liberdade que exerce em nome dos indivíduos, de forma onipotente e absoluta. Dessa forma, não pode haver liberdade fora do Estado, tampouco contrária a este.

Surgiam, assim, as bases teóricas para a atuação de um Estado forte, interventor: paradoxalmente, a liberdade se vê garantida a partir do Estado, a quem compete atuar positivamente em todos os ramos sociais.

Assim, na economia absolutista, desenvolvia-se o cameralismo, teoria econômica que entendia que todos os fenômenos econômicos poderiam ser conduzidos por normas estatais. Para os cameralistas, a economia apresentava-se como um sistema de vasos comunicantes, em que cada agente dependia dos demais, cabendo ao Estado regular este sistema, incentivando os ramos produtivos subdesenvolvidos, já que eles limitavam os demais ramos, por sua baixa produção ou baixo consumo, e desincentivando os ramos extremamente desenvolvidos, para que eles não prejudicassem os demais<sup>56</sup>. Ao mesmo tempo, tendo em vista que os indivíduos eram colocados no centro dos acontecimentos sociais, as normas que tratavam de fenômenos econômicos deveriam ter um caráter dispositivo<sup>57</sup>, o que formava um terreno fértil para normas indutoras, inclusive as tributárias. Daí a afirmação de Knies, para quem o emprego extrafiscal das normas tributárias era, para os cameralistas, algo inerente àquelas normas, não ficando abaixo do seu emprego arrecadatório, mas, ao lado, como sua finalidade primária<sup>58</sup>. Justi (1705-1771), maior pensador da época, declarava que os tributos seriam um meio muito feliz para construir e estruturar o Estado, conforme os objetivos de um governo sábio<sup>59</sup>. Em 1797, Von Sonnenfels, citado por Ruppe, via no imposto o instrumento adequado para “conduzir a atividade dos súditos nos trilhos desejados pelo Estado e tirar dos indesejados”<sup>60</sup>.

<sup>54</sup> Cf. BODIN, Jean. *Six livres de la republique avec l'apologie de r. Herpin*. S.l.: Scientia Aalen, 1961. p. 122-126.

<sup>55</sup> Cf. HOBBS, Thomas. *Leviathan; or the matter, form and power of a commonwealth ecclesiastical and civil*. ed. Michael Oakeshott. Oxford: Basil Blackwell, 19-?. p. 109-113.

<sup>56</sup> Cf. MOHR, Arthur. *Die Lenkungssteuer: ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtstaat?* Zürich: Schulthess, 1976. p. 70-71.

<sup>57</sup> JENETZKY, Johannes. *System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680 – 1840*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976. p. 9.

<sup>58</sup> Cf. KNIES, Wolfgang. *Steuerzweck und Steuerbegriff: eine dogmengeschichtliche und kompetenzrechtliche Studie*. München: Beck, 1976. p. 7.

<sup>59</sup> *Apud SELMER, Peter. Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt am Main: Athenäum, p. 31.

<sup>60</sup> No original: *die Tätigkeit der Unterthanen in die vom Staat gewünschten Bahnen hinein- und aus den nichtgewünschten herauszuleiten*. Cf. RUPPE, Hans Georg. *Das Abgabenrecht als Lenkungsins-*

Sendo o Estado o garantidor da conquista da riqueza e da propriedade, bem como, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro, a relação entre o tributo e a liberdade também se modifica, ao ver de Torres, já que o tributo passa a ser o preço para a manutenção do Estado que garante a liberdade de trabalho, ou, ainda, o preço da liberdade.

## 5 O PENSAMENTO LIBERAL E O ESTADO FISCAL

O absolutismo foi seguido pelo liberalismo. Este adota uma concepção tipicamente burguesa, própria da segunda revolução liberal inglesa, que se concluiu em 1689, com um acordo entre a monarquia e a aristocracia, por um lado, e a burguesia, pelo outro. Como consequência, foram criadas normas parlamentares e a condução do Estado passou a ser fundada em uma declaração dos direitos do parlamento. Ademais, na década anterior, surgira o *habeas corpus*, criando algumas garantias que transformam o "súdito" em "cidadão".

No seio da sociedade liberal encontrava-se o mercado, no qual os homens estabeleciam suas relações contratuais. Também na ideologia política, expressa-se esta realidade individualista da sociedade burguesa porquanto o Estado também se considera fruto de um contrato, que pode ser desfeito. Isso porque o Estado deve garantir determinadas liberdades, notadamente a propriedade e a margem de liberdade política e de segurança pessoal a ela inerentes.

Assim, no liberalismo estão implícitos os fundamentos de algumas liberdades políticas que devem ser garantidas, sobretudo a liberdade de iniciativa econômica.

A relação entre propriedade e liberdade é extremamente evidente para o liberalismo. Se a finalidade da organização do Estado é a conservação da propriedade, pressupõe-se que o povo tenha propriedades, motivo pelo qual o Estado não pode tirar do homem uma parte de suas propriedades sem o seu consentimento. Não é admissível, portanto, nenhum ato arbitrário do Estado que viole a propriedade, o que conduz à necessidade de aprovação dos tributos pelo parlamento.

Teórico do liberalismo, o Barão de Montesquieu condenava os extremos do absolutismo e da anarquia, subordinando a liberdade ao império da lei: "*a liberdade não pode consistir em fazer o que se quer, mas em poder fazer o que se deve querer. Se um cidadão fosse livre para fazer o que as leis proibem, já não teria liberdade, porque os outros teriam também esse poder*".<sup>61</sup>

A Constituição Francesa de 1791 adota o conceito de liberdade desenvolvido por Montesquieu: "*a liberdade consiste em fazer tudo o que não prejudique a outrem – assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites, senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo destes mesmos direitos. Tais limites não podem ser determinados senão pela lei*".

Para John Locke (1632-1704), o homem no estado natural estaria plenamente livre, mas sentiria a necessidade de colocar limites à sua própria liberdade, a fim de garantir a propriedade. Enquanto houvesse liberdade plena, lutas intensas inviabilizariam a garantia da propriedade e, por conseguinte, uma liberdade

trument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten. Wien: Manzschke Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 1982. p. 9.

<sup>61</sup> Cf. MONTESQUIEU. *De l'esprit des lois*. Paris: Éditions Garnier Frères, 1949. p. 140-142 (141).

durável<sup>62</sup>. Os homens, assim, reunir-se-iam em sociedades políticas, submetendo-se a um governo cuja principal finalidade era a conservação das propriedades, requisito inerente à manutenção da liberdade;

Na teoria econômica, o liberalismo refletiu-se, inicialmente, a fisiocracia (*physio* = natureza; *kratos* = poder), que propunha o funcionamento da economia por si mesma, segundo suas próprias leis. Seus maiores expoentes foram Quesnay (1694-1774), Turgot (1727-1781) e Gournay (1712-1759), que defendiam a abolição das aduanas internas, regulamentações e corporações, consoante sintetizadas no lema de Gournay: *laissez faire, laissez passer, le monde va de lui-même*<sup>63</sup>.

Adam Smith (1723-1790) preocupou-se em sistematizar a análise econômica com a demonstração e elaboração de leis, fundando a economia moderna. Smith, assim como os fisiocratas, condenava o mercantilismo, por considerá-lo um entrave lesivo a toda ordem econômica. Alegava que com a plena liberdade econômica alcançar-se-iam a harmonia e a justiça social, na teoria conhecida como "liberalismo econômico"<sup>64</sup>.

No liberalismo, a Europa (e o resto do mundo) estava sob a influência da crença na "mão invisível", o que implicaria a desnecessidade de intervenção estatal na economia, surgindo a doutrina de que a tributação deveria ter natureza puramente arrecadatória, com efeito neutro: sendo o Estado improdutivo, também a tributação seria mínima, visando a deixar a maior quantidade de recursos nas mãos do setor produtivo da economia<sup>65</sup>. Segundo tais teorias, em regime de plena liberdade de concorrência, *le monde va le lui-même*, i.e., qualquer intervenção estatal cria distúrbios numa distribuição de renda inicialmente justa e correta; daí por que se busca a neutralidade. Neste sentido, o Estado deveria, seja em seus gastos, seja em sua arrecadação, evitar qualquer medida que tivesse a finalidade ou a provável consequência de desviar o mecanismo de distribuição do mercado de sua trilha "natural", o que implica afastarem-se tributos aduaneiros protecionistas, subvenções, auxílios sociais etc.<sup>66</sup>.

A relação do tributo com a liberdade aprofunda-se, ainda mais, no liberalismo. Afinal, se no mercantilismo já se antevia o Estado como fiador da liberdade e da propriedade, com o liberalismo o tributo passa a ser a expressão da liberdade.

## 6 O PREÇO DA LIBERDADE

Surge, assim, em duas dimensões, o tributo como preço da liberdade: seja enquanto expressão de liberdade, seja enquanto garantia desta.

A feição do tributo enquanto expressão de liberdade é apontada por Ricardo Lobo Torres, que entende que, no Estado fiscal, o tributo é a expressão da liberdade

<sup>62</sup> Cf. LOCKE, John. *Two treatises of government*. 2. ed. Cambridge: Univ Press, 1967. p. 287-300; 368-371.

<sup>63</sup> Cf. VICENTINO, Cláudio. *História Geral*. 7. ed. São Paulo: Scipione, 1997. p. 238.

<sup>64</sup> Cf. SMITH, Adam. *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução de Maria do Carmo Conceição Jardim e Eduardo Lúcio Nogueira Cary. 3. ed. São Paulo: Abril, 1984. p. 98-103.

<sup>65</sup> Cf. MOHR, Arthur. *Op. cit.*, nota 56, p. 75.

<sup>66</sup> Cf. NEUMARK, Fritz. "Grundsätze und Arten der Haushaltführung und Finanzbedarfsdeckung". *Handbuch der Finanzwissenschaft*. Wilhelm Gerloff e Fritz Neumark (Orgs.). Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1952. p. 606 a 669 (612).

do Estado: o liberalismo elogia a riqueza e o trabalho e aceita o lucro, os juros e o consumo do luxo. Pagar tributos é participar daquela riqueza. Só quem frui de liberdade paga tributos. O homem se distancia do Estado, podendo desenvolver suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado. Na medida em que a riqueza já não mais é monopólio do rei e da Igreja, *i.e.*, o que passa a importar é a riqueza das nações, condena-se a pobreza e se privilegia a propriedade mobiliária. No liberalismo, a ética dá-se pelo trabalho, condenando-se o ócio e permitindo-se a cobrança de juros. Expressão máxima de liberdade, desaparece a proibição do luxo e se incentiva o consumo de produtos supérfluos, sobre o qual incidirá o imposto (ex.: sisa sobre o café, o chá, o vinho, os panos, a porcelana etc.). Daí, pois, que só quem é livre é que paga impostos. O tributo, pois, é consequência do exercício da liberdade<sup>67</sup>.

Ao mesmo tempo, o tributo aparece, no liberalismo, como garantia da liberdade.

Essa ideia é defendida, ainda hoje, por Paul Kirchhof, que integrou a Corte Constitucional da Alemanha. Cabe, aqui, expor, brevemente, as ideias daquele autor.

Segundo Kirchhof, no feudalismo os reis e nobres, enquanto proprietários de terras, eram senhores das pessoas que ali habitavam. Os vassallos deviam prestar serviços militares, construir muros de proteção e apoiar a caça dos príncipes, juntamente com seus cachorros. Quando, com as constituições liberais a propriedade passou a ser apenas um domínio sobre coisas e, depois, a propriedade e a força de trabalho foram transferidas para as mãos livres da burguesia, o Estado precisou financiar-se por meio dos resultados da economia privada, portanto, por meio de impostos. Essa soberania fiscal fundamentava as obrigações pecuniárias e encerrava o domínio pessoal. Nesse sentido, o imposto passa a ser expressão da cultura liberal, já que, ao mesmo tempo em que deixa para a iniciativa privada a economia, cobra para o Estado uma medida adequada da renda privada<sup>68</sup>.

Nesse sentido, o imposto é o preço da liberdade, para Kirchhof. Se o Estado de direito dá à iniciativa privada os fatores de produção capital e trabalho, por meio da garantia de liberdade de exercício de profissão e liberdade de propriedade, renuncia o Estado, pois, estruturalmente, a atuar empresarialmente. Então, ele precisa financiar-se por impostos, isso é, por uma participação no resultado da economia privada<sup>69</sup>.

O mesmo autor aprofunda a sua ideia da ligação entre a tributação e a liberdade, ao argumentar que ao financiar-se por meio de tributos, o Estado tem garantida a sua neutralidade jurídica. Essa neutralidade aparece na medida em que o tributo é pago independentemente do mercado. Afinal, num raciocínio de mercado, o agente econômico obtém seus recursos por meio de trocas de prestações. O ofertante apresenta um bem ou uma prestação de serviços, entrando em entendimento com o demandante acerca de um preço adequado. Se o Estado se financia-se por meio desse princípio de mercado, então ele precisaria cobrar, mensalmente, taxas pela segurança oferecida interna e externamente; a cada contrato que fosse

celebrado entre particulares, cobrar-se-ia uma remuneração ao Estado, cujo aparato jurídico assegura o cumprimento dos contratos; a cada estudante formado por uma universidade pública, exigir-se-ia uma remuneração por parte das empresas, por conta do treinamento da mão de obra. Fosse esse o procedimento escolhido para o financiamento do Estado, então a independência do Estado e sua neutralidade jurídica estariam comprometidos. Por exemplo, uma carteira de habilitação já não seria mais concedida por conta da qualificação de seu usuário, mas pelo preço pago. O Estado não atenderia os financeiramente mais necessitados, exatamente porque eles não poderiam pagar. Enfim, a democracia já não mais estaria baseada na igualdade de cidadãos, mas, sim, na diferença de capacidade financeira. Retornar-se-ia ao regime do voto censitário<sup>70</sup>.

## 7 A LIBERDADE NO ESTADO SOCIAL-DEMOCRÁTICO

Se com o liberalismo, a liberdade ganha sua conotação máxima na ideia de "liberdade de" (liberdade das amarras do Estado; liberdade da intervenção do Estado), o século XX trouxe à liberdade outra variável: a "liberdade para": o exercício da liberdade tem um fim. É o que explica Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

*Quem diz "livre de preocupações" avalia negativamente a vida que preocupa e aponta para uma outra vinculação, avaliada positivamente: a tranquilidade. Aqui se percebe, no uso da expressão, uma relação entre duas vinculações: uma, menos valiosa, na qual se abre uma exceção, e outra, mais valiosa. (...) Daí a ideia de ser livre de algo, para uma outra coisa que é uma nova vinculação. Entre a primeira, da qual se é livre, e a segunda, à qual se adere, há uma relação de avaliação hierárquica, sendo a segunda superior à primeira.*

*A avaliação hierárquica pressupõe, por sua vez, uma ordem do mundo, que a explica e justifica. Dentro dessa ordem, alguém é livre de algo, para algo.*

*Em consequência, em si e por si, a liberdade não faz sentido. Nestes exclusivos termos, a pergunta "que é liberdade" aponta para um vazio substancial, na verdade, para a mera intersecção entre de algo e para algo. Pode-se entender, destarte, como a noção moderna de liberdade, como núcleo da subjetividade e do conceito técnico de direito subjetivo, acabou por levantar sérias dificuldades<sup>71</sup>.*

A liberdade para um fim pode, por outro lado, voltar-se àquele que goza da liberdade (a liberdade é concedida para que seu titular alcance um fim) ou àquele que a concede (a liberdade é o veículo para que seu titular atinja fins objetivados por quem a concede).

Do ponto de vista de quem goza a liberdade, dir-se-á que lhe é assegurado o gozo de direitos. É a liberdade que se confere para a sua realização. Assim, por exemplo, a garantia do mínimo existencial, intocável porque fundamental para a realização do indivíduo<sup>72</sup>. Nesse aspecto, já se poderia encontrar até mesmo no liberalismo, traços dessa finalidade voltada ao próprio indivíduo.

A ambiguidade da expressão "liberdade para", por outro lado, permite que também ali se a análise do ponto de vista da coletividade na qual a liberdade se ma-

<sup>67</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, nota 50, p. 100-109.

<sup>68</sup> Cf. KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, nota 18, p. VIII-IX.

<sup>69</sup> Cf. KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, nota 18, p. 6.

<sup>70</sup> Cf. KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, nota 18, p. 7.

<sup>71</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 2, p. 109.

<sup>72</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, nota 50, p. 80 e 92.

nifestará. Nesse sentido, a liberdade se exerce e se concede para atingir um fim. Aqui estará a evolução do Estado social democrático de Direito.

Diferentemente do primeiro caso, onde mais propriamente se pode falar em liberdade individual, o segundo sentido de liberdade é aquele que é reconhecido pelo Estado em vista de uma finalidade deste. Enquanto antes se parte de uma visão contratualista, onde o indivíduo resguarda para si algumas liberdades, no pensamento do Estado social democrático de Direito, a liberdade é concedida ao indivíduo, para um fim.

Ou seja: no pensamento liberal, a liberdade era pressuposta, antecedendo o Direito; no texto constitucional de índole social, a liberdade é conferida, para uma finalidade.

Essa liberdade para um fim do Estado está presente no Estado social democrático de Direito, opção do constituinte brasileiro de 1988 na Constituição econômica.

A ideia de uma Constituição econômica marcou o século XX. Constituições programáticas são um fenômeno cujo primeiro modelo é encontrado no texto mexicano de 1917, a que logo se seguiu a Constituição de Weimar, em 1919, que dedicava um capítulo à vida econômica. A partir de então, os textos constitucionais passavam a, explícita ou implicitamente, assinalar alguns objetivos ou metas para as comunidades às quais se dirigiam, ou a prever que tais metas se fixassem periodicamente, por planos tendentes a materializar valores prestigiados constitucionalmente, tais como o bem-estar, o desenvolvimento, a justiça social etc.<sup>73</sup>

Ingressa-se no capítulo do que se denomina, por inspiração germânica, a "Constituição econômica", expressão que congrega o conjunto das normas que se impõem ao Estado na matéria econômica. Em sua origem, a expressão não é empregada apenas para o texto constitucional, incluindo normas de hierarquia inferior que completem tais mandamentos<sup>74</sup>. Neste sentido, cabível a distinção entre Constituição econômica formal ("o conjunto de normas que, incluídas na Constituição, escrita, formal do Estado, versam o econômico") e Constituição econômica material ("abrange todas as normas que definem os pontos fundamentais da organização econômica, estejam ou não, incluídas no documento formal que é a Constituição escrita")<sup>75</sup>. Moncada a define como "os princípios fundamentais que dão unidade à actividade econômica geral e dos quais decorrem todas as regras relativas à organização e funcionamento da actividade econômica de uma certa sociedade"<sup>76</sup>. Bastos lembra que nela não se incluem apenas as normas voltadas para a ordenação da economia, mas também se determina quem deve exercê-la<sup>77</sup>. A Constituição econômica programática ou diretiva é aquela que "encerra o conjunto das normas que

visam reagir sobre a ordem econômica de modo a provocar aí certos efeitos, modificando-a e alterando-a em certo sentido preestabelecido"<sup>78</sup>.

É pródiga em princípios a Constituição econômica brasileira, cuja disciplina, como alerta Grau, ultrapassa o Título VII, compreendendo, fundamentalmente, os preceitos inscritos nos seus arts. 1º, 3º, 7º a 11º, 201, 202, 218 e 219, bem como 5º, inc. LXXI, 24, I, 37, XIX e XX, 103, § 2º, 149 e 225<sup>79</sup>. Dentro do escopo de compreender a atuação positiva do Estado, importa extrair do texto constitucional qual a ordem econômica a ser implementada.

No *caput* do art. 170, declara o constituinte ser fim da ordem econômica "assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social". A mesma finalidade da justiça social está presente, também, no art. 193, que versa sobre a "ordem social", ambos coerentes com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no art. 3º, incs. I e III, onde se insere a construção de uma "sociedade livre, justa e solidária", erradicada "a pobreza e a marginalização" e reduzidas "as desigualdades sociais e regionais", tudo a partir do princípio fundamental da República, inserido no inc. III do art. 1º do texto constitucional: "a dignidade da pessoa humana".

É assim que se revela, na dicção constitucional, um fim para a ordem econômica. Posto que prestigiada a atividade individual (livre-iniciativa e trabalho humano), enquanto meio para atingir aquela finalidade, não se pode deixar de lado os objetivos fundamentais da República.

Tem-se, assim, o vetor da atuação estatal positiva, a que fica imposto o dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social.

Não cabe, no escopo deste estudo, tecer maiores considerações acerca do próprio conceito de justiça social, cujos contornos poderão variar conforme matizes ideológicos e momentos históricos<sup>80</sup>. Certamente, entretanto, encontrar-se-á concordância no sentido de que tal justiça se concretizará a partir da redução das desigualdades sociais e regionais a que se refere o próprio constituinte, dentro de uma ordem jurídica democrática estabelecida pelo Estado democrático de Direito a que se refere o *caput* do art. 1º do texto constitucional. Daí poder-se encontrar, a partir desta finalidade, um primeiro princípio da ordem econômica brasileira, que se poderá definir como o princípio do Estado social e democrático de Direito<sup>81</sup>.

Como explica Rinck, a cláusula do Estado social de Direito é um compromisso entre dois extremos que se opõem: o do Estado social (com a repartição patrimonial) e o do Estado de Direito (cujo extremo seria o liberalismo absoluto). Dentre as tarefas do Estado social está a garantia de um mínimo existencial digno<sup>82</sup>. Por esta

<sup>73</sup> Cf. NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 202.

<sup>74</sup> Cf. RINCK, Gerd. *Wirtschaftsrecht*. 2. ed., rev. Köln, Berlin, Bonn, München: Carl Heymanns Verlag KG, 1969. p. 23.

<sup>75</sup> Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 6-7.

<sup>76</sup> Cf. MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Econômico*. 3. ed. Coimbra, 2000. p. 92.

<sup>77</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico Brasileiro*. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000. p. 75.

<sup>78</sup> Cf. MONCADA, Luís S. Cabral de. *Op. cit.*, nota 76, p. 95.

<sup>79</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 215.

<sup>80</sup> Sobre o conceito de justiça social na Carta de 1967, com a redação da Emenda 1, de 1969, cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social. *Revista de Direito Público*, n. 57/58, jan./jun. 1981, p. 233 a 256 (255).

<sup>81</sup> Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO critica esta expressão, tendo em vista sua origem histórica, que o autor localiza em Elias Ruiz e que representaria um "eufemismo para designar a transição para o socialismo". Cf. *Op. cit.*, nota 75, p. 76.

<sup>82</sup> Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, 1993. v. 1, p. 408.

cláusula, procura o texto constitucional um equilíbrio entre ambas as posições, que têm igual importância, ficando elas numa posição dialética consentida, que sempre exigirá novos equilíbrios, o que justifica medidas de direcionamento econômico por parte do Estado, ainda que limitando a liberdade contratual<sup>83</sup>.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior dá especial relevo a esta cláusula, que mostra

*a passagem, marcadamente visível na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de Direito, para o chamado "Estado social". Naquele assinala-se a postura individualista abstrata, o primado da liberdade no sentido negativo, da segurança formal da propriedade privada (...) neste, percebe-se a extensão do catálogo dos direitos fundamentais na direção dos direitos econômicos, sociais e culturais, a consideração do homem concretamente situado, o reconhecimento de um conteúdo positivo de liberdade, a complexidade de processos e técnicas de atuação do Poder público, a transformação consequente dos sistemas de fiscalização da constitucionalidade e da legalidade. Esta passagem, porém, não deve significar a exclusão do primeiro pelo segundo, mas a sua transformação naquilo que a Constituição de 1988 chama de "Estado Democrático de Direito"*<sup>84</sup>.

Misabel Abreu Machado Derzi o define como o

*Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica, erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codificação de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o "ser oligárquico" subsistente em quase todas as democracias*<sup>85</sup>.

É, na coleção de expressões proposta por Ricardo Lobo Torres, o "Estado Social, o Estado de Direito material, o Estado de Direito positivo, o Estado Intervencionista, o Estado de Bem-Estar Social, o Estado Social Fiscal, formas diferentes de expressar o mesmo fenômeno"<sup>86</sup>.

A existência digna, conforme os ditames da justiça social, deve ser atingida, nos termos do texto constitucional, a partir da conjugação de dois elementos: valorização do trabalho humano e livre-iniciativa. Novamente, encontra-se, no art. 170, *caput*, explicitação dos valores sociais inscritos no inc. IV do art. 1º da Constituição Federal, que são princípios fundamentais da República. A inserção de ambos os valores em conjunto, por duas vezes no texto constitucional revela uma opção do constituinte por um convívio harmônico entre ambos, não permitindo que em nome de um dos valores seja o outro reduzido. Impõe-se, então, à ordem econômica buscar uma solução em que a livre-iniciativa seja a forma como se dará a valorização do trabalho humano, ou, noutro sentido, seja a valorização do trabalho humano uma garantia para o exercício da livre-iniciativa.

Significa isso, de um lado, que não deve a proteção do trabalhador implicar óbice ao exercício da livre-iniciativa. Por outro, como alerta Grau, a livre-iniciativa não pode ser vista, em tal contexto, como expressão individualista, mas, sim, no quanto expressa de socialmente valioso<sup>87</sup>. No mesmo sentido, Ferraz Júnior, ao explorar o conceito de liberdade, comum a ambos os valores:

*Afirmar a livre-iniciativa como base é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturais da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do homem na conformação da atividade econômica, aceitando sua intrínseca contingência e fragilidade; é preferir, assim, uma ordem aberta ao fracasso a uma "estabilidade" supostamente certa e eficientes. (...) Isto não significa, porém, uma ordem do laissez faire, posto que a livre-iniciativa se conjuga com a valorização do trabalho humano. Mas a liberdade, como fundamento, pertence a ambos. Na iniciativa, em termos de liberdade negativa, da ausência de impedimentos e da expansão da própria criatividade. Na valorização do trabalho humano, em termos de liberdade positiva, de participação sem alienações na construção da riqueza econômica. Não há, pois, propriamente um sentido absoluto e ilimitado na livre-iniciativa, que por isso não exclui a atividade normativa e reguladora do Estado*<sup>88</sup>. (g.n.)

Sobre a articulação entre a finalidade declarada da ordem econômica e os princípios da livre-iniciativa e livre concorrência, buscando construir o conteúdo de tais princípios de modo a instituir um laço interno entre ambos e o conceito econômico de "bem-estar", ensina Luis Fernando Schuartz que

*o que se trata aqui de viabilizar é que os ganhos associados a essa dinâmica, a saber, a eficiência econômica (alocativa, produtiva e "seletiva") e o progresso técnico e material, possam ser rapidamente difundidos entre todos os membros da coletividade. Os princípios gerais da livre-iniciativa e da livre concorrência aparecem, nesse contexto, como fornecedores de cobertura constitucional para a garantia das condições econômicas necessárias à concretização desse objetivo, quais sejam, (1) o uso criativo e inovador dos recursos pelos agentes econômicos (que contribui para avanços produtivos, organizacionais e tecnológicos, e a geração de eficiências no uso desses recursos); (2) a aceleração, via incremento de pressões competitivas, do processo de difusão das inovações e diluição das vantagens e dos ganhos 'monopolísticos' decorrentes desse uso criativo de recursos*<sup>89</sup>.

Valorização do trabalho humano e livre-iniciativa surgem, no texto constitucional, como mandamento para a atuação do Estado social democrático de Direito, que não deve ser neutro, mas valorizar, promover ambos os elementos. Somente assim, na ideia do constituinte, a dignidade da pessoa humana poderá ser plenamente alcançada. Esses fundamentos, por sua vez, espriam-se pelos diversos princípios da ordem econômica. Assim é que a justiça social se reflete, por exemplo, no princípio da busca do pleno emprego ou da redução das desigualdades regionais e setoriais, enquanto a livre-iniciativa se vê valorizada, dentre outros, pelos princípios da propriedade privada e da livre concorrência.

<sup>83</sup> Cf. RINCK, Gerd. *Op. cit.*, nota 74, p. 29-30.

<sup>84</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de Preços – Tabelamentos Oficiais. *Revista de Direito Público*, p. 80-81, jul./set. 1989.

<sup>85</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. "(nota)". *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Aliomar Baleceiro (atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi) 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 10-11; 529.

<sup>86</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 42.

<sup>87</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, nota 79, p. 222.

<sup>88</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 84, p. 77.

<sup>89</sup> Cf. SCHUARTZ, Luis Fernando. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Atuação do Estado no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 33 a 60 (52).

Encontra-se, pois, firmada a determinação constitucional da atuação positiva do Estado, como motivação para a intervenção econômica, a par da mera correção dos mecanismos do mercado. Na lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, "Já os objetivos exigidos do Estado Social pressupõem um Estado ativo, que desempenha funções distributivas, que, em última análise, desconhece o dualismo entre Estado e Sociedade"<sup>90</sup>.

Por sua vez, o reconhecimento da força positiva dos princípios de Direito econômico implica o dever de o Estado, na sua atuação sobre o domínio econômico, conformá-lo ao modelo buscado pelo constituinte. Este dever espalha-se por todo o campo da atuação estatal. Afinal, a concretização do direito (*Rechtsverwirklichung*) é tarefa do Estado; neste sentido, um sistema de intervenção econômica, orientado pelo respeito aos direitos fundamentais e às garantias e princípios constitucionais é compatível com os princípios de um direito constitucional democrático, social e voltado ao Estado de Direito. Se a luta e a proteção das necessidades sociais são uma tarefa do Estado social, então a promoção do bem-estar social não só é constitucionalmente permitida, mas exigida<sup>91</sup>.

Eis, pois, em síntese, o pensamento que se extrai do texto constitucional do Estado social democrático de Direito, constitucionalizado pelo Brasil em 1988: a liberdade (de iniciativa) já não se compreende isolada dos objetivos positivos do Estado social. Assegura-se, sim, a liberdade dos agentes econômicos (*status* negativo: liberdade de agir), mas busca-se a liberdade das camadas sociais mais desfavorecidas, reduzindo-se as desigualdades (*status* positivo). O Estado de Direito quer a liberdade de todos.

O tributo, enquanto preço da liberdade, assume, no Estado social democrático de Direito, nova dimensão: já não mais é ele o ônus para a fruição da liberdade, mas, sim instrumento para a sua concretização.

Com efeito, na medida em que já não mais faz sentido o gozo da liberdade sem uma finalidade, e se esta passa a qualificar e legitimar a própria liberdade, então toda a atuação estatal deve ser voltada àquela finalidade.

É assim que a arrecadação tributária se legitima enquanto instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão "preço da liberdade", agora, surge como preço que a Sociedade paga para que o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. Ao lado das finalidades básicas do Estado, cobertas pelas receitas de impostos tradicionais, sobressaem as arrecadações vinculadas a finalidades específicas. No Brasil, esse fenômeno se faz presente com o agigantamento das contribuições, que, na dicção do art. 149 da Constituição Federal, servem de instrumento para a atuação positiva da União em áreas de interesse constitucional.

Ao lado do aspecto arrecadatório dos tributos, assume relevância, no Estado social democrático de Direito, sua função indutora.

<sup>90</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, nota 84, p. 80.

<sup>91</sup> Cf. PAULICK, Heinz. Die Wirtschaftspolitische Lenkungsfunction des Steuerrechts und ihre verfassungsmässigen Grenzen. HALLER, Heinz; KULLMER, L.; SCHOUPE, Carl; TIMM, Herbert (Orgs.). *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*. Tübingen: J. C. B Mohr (Paul Siebeck), 1970. p. 216-217.

Com efeito, se dentre as formas de atuação estatal sobressai a tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado visando à ampliação do gozo da liberdade.

Já no início da década de 70, Micheli fazia ver que o tributo se tornara um potente instrumento para a atuação num determinado sentido político, seja na escolha dos sujeitos que devem suportar os ônus devidos por um dado programa de despesas, seja na escolha dos fatos cuja concretização dá nascimento à obrigação tributária. Para o autor, em tal escolha, o legislador poderá estar influenciado pelos princípios constitucionais aplicáveis caso a caso, dentre os quais, e em primeiro lugar, o princípio da solidariedade social e econômica. Assim, entendia Micheli que tais princípios deveriam informar a ação política, seja ao promover a imposição de certos fatos (por exemplo, para frear ou favorecer certos investimentos), seja ao excepcionar um tributo, criando uma limitação ou uma derrogação, com relação à norma tributária geral<sup>92</sup>.

Sobre a relação entre tributação e ordem econômica, deve-se ponderar que a primeira não é um corpo estranho na última, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a ordem econômica, submetendo-se a ela. Se a lei tributária influi na ordem econômica, então ela já não mais se justifica apenas com argumentos extraídos da doutrina tributária<sup>93</sup>. No mesmo sentido, Ollero afirma que

*no es difícil, por otra parte, descubrir a lo largo del texto constitucional todo un entramado jurídico promocional, que responde a las técnicas de alentamiento, estímulo o incentivación, y cuya realización compromete asimismo, de manera especial, a una Hacienda pública llamada a diversificar no sólo sus fines y objetivos, sino también - en lo que ahora interesa - sus mecanismos y sus técnicas de actuación*<sup>94</sup>.

## 8 A LIBERDADE NO ESTADO DO SÉCULO XXI

Embora ainda vigente o texto constitucional de 1988, os fenômenos que o sucederam não deixaram de produzir reflexos no País. Simbolicamente retratados na queda do muro de Berlim, levaram à superação do Estado do Bem-Estar Social, em seu desenho clássico. Efetivamente, se este constituiu a síntese da relação dialética entre o capitalismo e o socialismo, não deixou ele de produzir, igualmente, sua antítese, ao se revelar que sua concretização exigiria recursos financeiros crescentes, jamais se satisfazendo, a ponto de tornar proibitiva a própria atividade privada que o sustenta.

Com efeito, no Estado do século XXI, a liberdade já não tem as características individualistas, próprias do século XIX, mas tampouco recai no exagero do Estado do Bem-Estar Social, que se buscou no século XX. No Estado do século XXI, a

<sup>92</sup> Cf. MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1970. p. 83-84.

<sup>93</sup> Cf. FLUME, Werner. *Besteuerung und Wirtschaftsordnung*. *Steuerberater-Jahrbuch*, a. 1973/74, p. 53 a 78 (56-57).

<sup>94</sup> Cf. OLLERO, Gabriel Casado. *Los Fines no Fiscales de los Tributos. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda. VV.AA. v. I Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. p. 109.

liberdade assume, nova feição, síntese da exacerbação do individualismo, própria do liberalismo e do Estado, característica do Estado social: o Estado é afastado e a sociedade civil reivindica para si espaço que fora ocupado por aquele.

A síntese que desse conflito resulta começa a apresentar suas primeiras feições, quando se propõe, no lugar da atuação direta do Estado, a criação de agências reguladoras que ofereçam maior espaço à iniciativa privada; a previdência privada surge como alternativa à oficial; obras públicas se fazem por meio de parceiras público-privadas; organizações não governamentais prestam a assistência social negada pelo Estado; em síntese: a Sociedade já não mais espera a atuação estatal.

No Estado do século XXI, a liberdade revela-se, pois, coletiva, já que a Sociedade exige sua liberdade como instrumento para a inclusão social. Desaparece a crença de que o Estado seja o veículo para o resgate das camadas sociais desfavorecidas mas permanece o desejo social, prestigiado pelo Direito, de que a desigualdade seja reduzida. O instrumento, entretanto, para o exercício da liberdade coletiva já não mais será o Estado, mas a própria sociedade.

Longe, entretanto, de representar um retorno ao individualismo, o pleito da Sociedade civil se faz por uma fundamentação coletiva, já que os objetivos do Estado Social já não podem ser ignorados e se encontram positivados em texto constitucional. Ou seja: a Sociedade civil reserva seu espaço de liberdade *para* o atingimento de seus objetivos, que se confundem com os objetivos da coletividade.

Não deixa de chamar a atenção, nesse ponto, o fato de que o exercício coletivo da liberdade, por meio da Sociedade civil organizada, lembra a liberdade tal qual se descreveu nos primórdios da civilização. Afinal, na Antiguidade, como visto, a liberdade se exercia coletivamente, publicamente. As feições do Estado do século XXI levam a resultado semelhante, já que não se assegura a liberdade para a realização de fins pessoais, egoístas, mas, sim, para a concretização dos objetivos coletivos. É *para* a realização de tais objetivos que se assegura a liberdade.

Diversamente do modelo firmado na Antiguidade, a liberdade coletiva faz-se, agora, após a incorporação de todas as camadas sociais, por meio do processo democrático. Afinal, a coletividade, na Antiguidade, identificava os homens livres, que representavam pequena parcela da população; com o processo democrático atual, a coletividade passa a representar os interesses da nação.

O retorno da liberdade à Sociedade civil, com a negação da onipresença estatal devolve a questão de limites para a tributação. Afinal, qual o preço que se está disposto a pagar para o gozo da liberdade coletiva?

Se no Estado Social, a Sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do século XXI, a Sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto, e o resultado, píffio. A tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo do Estado do século XXI, já que implica retirar recursos de que a própria Sociedade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela Sociedade tolhe a iniciativa econômica desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento econômico.

O resultado evidente é o surgimento de novas necessidades sociais, exigindo mais recursos para a construção da liberdade. Daí a reivindicação da Sociedade, de tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se, daí, a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que o Estado já não mais se revela apto a promover.

O tributo surge, nesta perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja necessário e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social. Revelando-se o Estado incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável, onde se vê que, por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos.

O reconhecimento da justificação do tributo enquanto meio para se alcançar a liberdade coletiva implica a imposição de limites à atuação do Estado, seja no montante da cobrança, seja na forma como se faz. Afinal, se o papel do Estado se vê limitado pela atuação da Sociedade civil, que reivindica para si papel ativo na construção da liberdade, dada a incapacidade ou inabilidade estatais, também o papel do tributo se vê igualmente restringido.

A fixação de limites para a tributação não é novidade. Toda a história da tributação revela a busca de controles para a atuação estatal. O próprio desenvolvimento do princípio da legalidade, que busca no consentimento do contribuinte, diretamente ou por seus representantes, a fundamentação para a tributação, nada mais é que o estabelecimento de limitações.

A perspectiva que a ideia de preço oferece, entretanto, é um pouco diversa: enquanto no Estado liberal, as "limitações constitucionais ao poder de tributar" revelavam a ideia de resguardo, proteção individual diante de um poder maior, na conjuntura presente aquelas mesmas "limitações", conquanto mantida sua dicção constitucional, recebem novas cores, já que são as condições que se reservam, no Estado de Direito, para que a sociedade civil possa exercer seu papel na Sociedade. Ou seja: são condições mínimas para a realização dos próprios fins do Estado, por meio da sociedade civil. São a revelação de que o Estado não atingirá aquilo que a própria Sociedade deve procurar, não havendo razão, daí, para excessos por parte do Estado.

A liberdade, pois, já não é "para" o indivíduo ou "para" o Estado. Os fins do Estado se concretizam pela realização do indivíduo. Este assume seu papel na Sociedade e espera do Estado que se ofereçam condições para que sejam atingidos os fins públicos.

A tributação é, novamente, um instrumento para que se atinjam os fins do Estado. Mas esses não são diversos daqueles, buscados pela sociedade civil; quando esta assume dimensão pública, encontra-se limitação na tributação.

Assim, já num primeiro momento, encontram-se as imunidades constitucionais, que concretizam espaços que não podem ser atingidos pela tributação. O "preço" não pode ser tão alto a ponto de sacrificar a própria liberdade protegida pelo constituinte. Assim, a imunidade recíproca, que assegura o federalismo e as liberdades dos entes políticos; a imunidade dos templos, que garante o exercício da liberdade religiosa; a imunidade dos sindicatos e dos partidos políticos, protegendo, reciprocamente, a liberdade de organização sindical e a política.

Especial atenção merecem as imunidades concedidas às entidades de educação e de assistência social, já que indicavam, no texto de 1988, a abertura para a nova atuação da sociedade civil que ora se agiganta: não permitiu o constituinte que, por meio do tributo, se desviassem recursos que a sociedade civil destinou àqueles setores prioritários.

A ideia de limitação no preço da liberdade vai além das imunidades expressas, atingindo uma série de outros valores, consignados nos direitos humanos. É, assim, por exemplo, que se justifica a imunidade do mínimo vital, que se concretiza no respeito à capacidade contributiva: há limites no que se transfere ao Estado. Não se justifica uma transferência excessiva, por parte do Estado, se com aqueles recursos não se acrescentará parcela de liberdade coletiva, enquanto, ao mesmo tempo, tais recursos, nas mãos da sociedade civil, revelam-se mais aptos a promover a inclusão social.

Também a atuação da norma tributária indutora deve observar o novo papel da sociedade civil, servindo de fator para seu incremento. Nesse sentido, poderá ser questionada a norma tributária que desestime a atuação do particular voltada à concretização das finalidades prestigiadas constitucionalmente. Também o excesso de tributação, quando já não mais busca a finalidade de liberdade, passa a ser questionado.

Discorrendo sobre os princípios vinculados à liberdade, Ricardo Lobo Torres descarta os de segurança que, em sua opinião, não exibiriam conteúdo fático e fundamentação ético-jurídica anterior e superior ao pacto constitucional<sup>95</sup>. Não parece correto, entretanto, desvincular os princípios da segurança jurídica do tema da liberdade, quando se a reconhece enquanto garantia para a realização dos fins coletivos. O exemplo recente acerca do princípio da legalidade pode ser ilustrativo.

Tanto o art. 150, I, da Constituição Federal, quanto os arts. 9º, I, e 97, I, II e IV, do Código Tributário Nacional, vedam a instituição, a majoração ou a fixação de alíquota e base de cálculo de tributos, sem lei que as estabeleça. Note-se, aqui, que o termo “lei” utilizado em sentido estrito, ou seja, “lei ordinária” ou diploma que a ela possa se equiparar.

Recentes na história brasileira, várias foram as tentativas do Executivo de instituir tributos não previstos em lei – o que sempre foi refutado pelo Poder Judiciário. Passou-se, agora, a um segundo momento, em que o próprio Legislativo – com o beneplácito de parte dos tribunais – abriu mão de seu dever de tratar, sem qualquer interferência do Poder Executivo, da matéria tributária. A Constituição Federal não prevê essa possibilidade. Há um notável desrespeito ao princípio da legalidade estrita, praticado pela própria lei, ao outorgar ao Executivo o poder para definir o alcance da tributação. Tal prática, além de ofender a separação dos poderes, acarreta a perda da liberdade e da segurança jurídica do contribuinte.

Assim foi com o já revogado (pela MP 1991-18/2000) art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98. Este dispositivo permitia que se deduzissem do cômputo da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica. Ainda, este mesmo inciso dispunha que tais deduções deveriam respeitar normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo. Do ponto de vista da legalidade, jamais a base de cálculo de um tributo poderia depender de “normas regulamentadoras” do Poder Executivo. É o mesmo que dar ao Executivo o poder de decidir sobre qual é o montante que encherá suas burras. Ora, Poder Executivo nunca editou as “normas regulamentadoras” e, quanto à questão da dedutibilidade dos valores

transferidos a outras empresas, no período de vigência do art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que a norma veiculada pelo art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, tinha eficácia contida, dependendo de regulamento expedido pelo Poder Executivo para poder ser aplicada. Resultado: confere-se ao Poder Executivo a faculdade de “ligar” e “desligar” a tributação, conforme suas “normas regulamentadoras”. O Legislativo abria mão, assim, de seu dever constitucional de tratar da matéria tributária com exclusividade.

Mais recentemente houve nova investida contra o princípio da legalidade. Trata-se de alguns dispositivos da Lei 10.865/04, notadamente os §§ 10, 11, 12 e 13 do art. 8º, os quais preveem algumas hipóteses nas quais as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as importações de determinados produtos seriam reduzidas a zero. A concessão e possibilidade de utilização desse benefício é, por sua vez, condicionada à regulamentação expedida pelo Poder Executivo. Aqui, arditamente, fixou-se, por lei, ampla base de tributação, deixando-se ao alvitre do Poder Executivo a expedição de atos normativos concedendo benefícios fiscais.

Mas a faculdade de o Executivo fixar as bases de cálculo das contribuições sequer se limita aos casos de importação. O § 2º do art. 27 da própria Lei 10.865/04 permite que o Poder Executivo reduza ou restabeleça as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não cumulatividade. Assim é que os contribuintes se viram “beneficiados” pelo Decreto 5.164/04, quando o Executivo reduziu a zero as referidas alíquotas. Como se tratava de um favor, não teve o Chefe do Executivo o pejo de excluir do benefício as receitas financeiras oriundas de juros sobre o capital próprio e decorrentes de operações de *hedge*. Na imprensa, as autoridades fazendárias diziam preferir avaliar os efeitos da medida, antes de estenderem o favor.

Ou seja: no lugar de o legislador decidir sobre as hipóteses em que haverá a tributação, opta ele por uma definição bem ampla, compreendendo quase que a totalidade da atividade empresarial. Dado o absurdo que tal tributação geraria, reconhece o próprio legislador a necessidade de se restringir o alcance do texto. Entretanto, quem disciplina tal restrição é o Executivo.

Assim, o relaxamento que se faz no princípio da legalidade, quando o Legislativo deixa ao Executivo a prerrogativa de fixar os casos de isenção, mais que a segurança jurídica, afeta a própria liberdade do contribuinte.

Afinal, a concessão de um benefício inconstitucional constringe os beneficiados a não o contestarem, sob risco de não gozarem do privilégio. Cria-se, assim, uma situação de limitação do exercício da liberdade. Alguns receberão os frutos de um favor do Executivo, substituindo, daí, a relação jurídica, baseada em direitos, por uma situação de benevolência, carecedora de gratidão ao Executivo, quando este os exclui de serem tratados de acordo com o que diz a lei. Eis, pois, as consequências desta forma de desobediência à separação dos poderes: o temor e a reverência dos beneficiados e a impotência dos não beneficiados.

Os riscos ao exercício da liberdade, como visto, dão-se sob o manto da aparência da legalidade e da legitimidade. Surgem na medida em que a prática reiterada de atos que tolhem a liberdade dos súditos, por não terem sido contestados, passa a institucionalizar-se.

<sup>95</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, nota 50, p. 285.

## 9 SÍNTESE CONCLUSIVA

Ao se propor uma aproximação baseada na evolução do conceito de liberdade, não se pode deixar de lado o fato de que se trata de um fenômeno histórico, com as vicissitudes que lhe são próprias. Nesse sentido, não se deve acreditar que, com o surgimento do Estado do século XXI, dá-se por desaparecido o Estado social democrático de Direito, nem que este tenha afastado de vez o conceito predominante no Estado liberal. Na verdade, a evolução se dá muito mais lentamente, com as características de um ou de outro modelo passando a predominar, a ponto de se poder defender a superação dos antigos paradigmas<sup>96</sup>.

Afastados os casos de ruptura, por meio de revolução, entretanto, deve-se constatar que tal superação é paulatina. Como é próprio de uma evolução inserida no processo histórico, as características de modelos anteriores não são abandonadas; vez por outra despontam sinais que revelam sua existência, posto que menos influente que em seu apogeu.

Nesse sentido, cabe não perder de vista que o “Estado do século XXI” continua a reger-se pelo texto de 1988, com as mudanças das dezenas de emendas que, não obstante tenham modificado em muitos aspectos o texto original, não afastaram os princípios basilares de um Estado social democrático de Direito. É assim que a maior liberdade que defende à sociedade civil se vê condicionada à sua conformidade com as finalidades consagradas pelo Texto de 1988. O tributo, por sua vez, justifica-se enquanto preço para a expansão da liberdade.

A confrontação, entretanto, daqueles objetivos constitucionais com a prática recente, revelada por sucessivas tentativas de restringir a liberdade do contribuinte exige que o preço da liberdade seja posto em questionamento.

Afinal, a par de notórias violações ao texto constitucional, vê-se o contribuinte sujeito, ainda, a uma carga tributária exacerbada, sem que à Sociedade fique evidente que a maior tributação será instrumento adequado para atingir os objetivos comuns. Ao contrário, a tributação excessiva acaba por tolher a própria iniciativa dos contribuintes, pondo em risco a própria fonte de recursos.

O Estado do século XXI exige uma reversão do processo destrutivo acima apontado. Impõe que cada medida tributária seja sopesada, colocando-se, de um lado, as possíveis vantagens que se poderão obter e, de outro, os custos que se impõem à Sociedade. Tais custos, vale ressaltar, já não se restringem ao tributo, propriamente dito, mas alcançam os sacrifícios que se exigem para o cumprimento das chamadas “obrigações acessórias”. É o que se denomina *compliance costs*, ou custos de conformidade com as exigências da fiscalização. A complexidade normativa, fruto da própria multiplicação de normas tributárias, serve de desestímulo à sociedade civil.

<sup>96</sup> Um exemplo que bem ilustra essa interpenetração pode ser encontrado no Convênio de Taubaté, celebrado ainda na República Velha, auge do liberalismo: em 1906, os Estados produtores de café, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, intervinham naquele mercado, obrigando-se a criar uma sobretaxa de três francos, sujeita a aumento ou diminuição, por saca de café exportada, bem assim, a manter as leis que neles dificultassem, por impostos suficientemente elevados, o aumento das áreas dos terrenos cultivados com café nos seus territórios, pelo prazo de dois anos. Cf. VENÂNCIO FILHO, Alberto. *A Intervenção do Estado no Domínio Econômico: O Direito Público Econômico no Brasil*. Fac Similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 30.

Ilustrativo, nesse ponto, exemplo citado por Paul Kirchhof, aplicável à Alemanha mas que, com certeza, pode ser estendido às demais sociedades. Relata o autor que, certa feita, o Ministro de Estado das Finanças foi arguido pelo Parlamento qual o número exato de leis federais em matéria tributária. O Ministro respondeu, inicialmente, que seriam 211 leis tributárias, mas depois modificou o número para 218, ressaltando que poderia ser maior aquele número. Como diz o referido autor, esta situação é dramática: se o Ministro das Finanças não consegue sequer informar o número de leis tributárias federais válidas, que dizer sobre seu conhecimento de seu conteúdo<sup>97</sup>?

Eis o desafio que se impõe ao jurista que “leva, sempre no peito, a chama da liberdade”: é a ele que fica reservado o papel de, visando a atingir as aspirações do texto constitucional de 1988, conciliar o alto custo da carga tributária, inclusive do atendimento às exigências formais, com a reivindicação, pela sociedade civil, de maior espaço para o exercício coletivo da liberdade. O tributo justifica-se como instrumento para a expansão da liberdade, não para sua restrição. Uma urgente reflexão acerca do adequado preço da liberdade aparecerá, mandatoriamente, na ordem do dia.

## 10 REFERÊNCIAS

- AYALA, José Luis Perez de; GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. 5. ed., t. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero: Editoriales de Derecho Reunidas, 1989. p. 35-38.
- BARROS, Sérgio Resende de. *Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 67.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico Brasileiro*. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000. p. 75.
- BATTAGLIA, Felice. Libertà (*aspetti etici*) (verbete). *Enciclopedia del Diritto*. Giuffrè, v. XXIV, p. 231.
- BELLSTEDT, Christoph. *Die Steuer als Instrument der Politik*. Berlim: Duncker & Humblot, 1966. p. 23.
- BODIN, Jean. *Six livres de la republique avec l'apologie de r. Herpin*. S.I.: Scientia Aalen, 1961. p. 122-126.
- CAETANO, Marcello. *História do Direito Português (séculos XII-SVI)*. Subsídios para a História das Fontes do Direito em Portugal no século XVI. 4. ed. Lisboa/São Paulo: Verbo, 2000. p. 235-237.
- DEMANGEAT, Charles. *Cours Élémentaire de Droit Romain*. 3. éme ed., t. I. Paris: Marseq Ainé, 1876. p. 150-151.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. “(nota)”. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Aliomar Baleeiro (atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 10-11; 529.
- DREWES, Franz. *Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzsmäßigen Verwaltung*. Tese de doutorado apresentada à Hohen Rechts-und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel. Kiel: edição do autor, 1958. p. 12.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Congelamento de Preços – Tabelamentos Oficiais. Revista de Direito Público*, p. 80-81, jul./set. 1989.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Estudos de Filosofia do Direito. Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 108.

<sup>97</sup> Cf. KIRCHHOF, Paulo. *Op. cit.*, nota 18, p. 4.

- FERRAZ, Roberto. **Liberdade e Tributação: a Questão do Bem Comum**. Disponível em: <<http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm>>. Acesso em: 18 jul. 2006.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 6-7.
- FLAIX, E. Fournier de. **L'Impôt dans les Diverses Civilisations**. Paris: Guillaumin. 1897. p. 283.
- FLUME, Werner. **Besteuerung und Wirtschaftsordnung**. Steuerberater-Jahrbuch. a. 1973/74, p. 53 a 78 (56-57).
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 215.
- HOBBS, Thomas. **Leviathan; or the matter, form and power of a commonwealth ecclesiastical and civil**. ed. Michael Oakeshott. Oxford: Basil Blackwell. 19-?. p. 109-113.
- JENETZKY, Johannes. **System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680 – 1840**. Berlin: Duncker & Humblot, 1976. p. 9.
- KIRCHHOF, Paul. **Der sanfte Verlust der Freiheit**. München, Wien: Carl Hanser. 2004. p. 52.
- KNIES, Wolfgang. **Steuerzweck und Steuerbegriff: eine dogmengeschichtliche und kompetenzrechtliche Studie**. München: Beck. 1976. p. 7.
- LOCKE, John. **Two treatises of government**. 2. ed. Cambridge: Univ Press, 1967. p. 287-300; 368-371.
- MACHIAVELLI, Niccolò. **Il principe: operette storiche e politiche**. Verona: Arnoldo Mondadori, 1950. p. 60-69; 72-77.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social. **Revista de Direito Público**, n. 57/58, jan./jun. 1981, p. 233 a 256 (255).
- MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1970. p. 83-84.
- MOHR, Arthur. **Die Lenkungssteuer: ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtstaat?** Zürich: Schulthess. 1976. p. 70-71.
- MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 3. ed. Coimbra, 2000. p. 92.
- NEUMARK, Fritz. Grundsätze und Arten der Haushaltführung und Finanzbedarfsdeckung. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz (Orgs.). **Handbuch der Finanzwissenschaft**. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck). 1952. p. 606 a 669 (612).
- NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 202.
- OLIVIER-MARTIN. **Précis d'Histoire du Droit Français**. 12. ed. Paris: Dalloz, 1934. p. 6-7.
- OLLERO, Gabriel Casado. **Los Fines no Fiscales de los Tributos**. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda. VV.AA. v. I Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 1991. p. 109.
- PAULICK, Heinz. Die Wirtschaftspolitische Lenkungsfunction des Steuerrechts und ihre verfassungsmässigen Grezen. HALLER, Heinz; KULLMER, L.; SCHOUPE, Carl; TIMM, Herbert (Orgs.). **Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus**. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970. p. 216-217.
- POMINI, Renzo. **La "Causa Impositionis" nello Svolgimento Storico della Dottrina Finanziaria**. Milano: Giuffrè. 1995. p. 8).
- RINCK, Gerd. **Wirtschaftsrecht**. 2. ed., rev. Köln, Berlin, Bonn, München: Carl Heymanns Verlag KG, 1969. p. 23.
- RUPPE, Hans Georg. **Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten**. Wien: Manzsche Verlags- und

- Universitätsbuchhandlung. MONTESQUIEU. **De l'esprit des lois**. Paris: Éditions Garnier Frères, 1949. p. 140-142 (141).
- SCHUARTZ, Luis Fernando. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Atuação do Estado no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 33 a 60 (52).
- SELMER, Peter. **Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht**. Frankfurt am Main: Athenäum. p. 31.
- SMITH, Adam. **Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Tradução de Maria do Carmo Conceição Jardim e Eduardo Lúcio Nogueira Cary. 3. ed. São Paulo: Abril, 1984. p. 98-103.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 42.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 98.
- UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, Educ. 1976. p. 9.
- VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A Intervenção do Estado no Domínio Econômico: O Direito Público Econômico no Brasil**. Fac Similar, Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 30.
- VICENTINO, Cláudio. **História Geral**. 7. ed. São Paulo: Scipione, 1997. p. 238.
- VIGORITA, Tullio Spagnuolo; MERCOGLIANO, Felice. "Tributi (storia)" (verbete). **Enciclopedia del Diritto**. Giuffrè, v. XLV, p. 85 ss.
- XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 7.