

ESTADO, DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL

Murillo Gutier¹

ESTADO, DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL	1
1. Estado Fiscal	2
1.1. Notas Introdutórias: Tributação e Financiamento Estatal	2
1.1.1. O Estado Moderno e a Tributação	2
1.1.2. Estado Fiscal	2
1.1.2.1. Breve história da tributação até o Estado Fiscal	2
1.1.2.2. Aprofundamento: relação entre Tributo e Liberdade	4
1.1.2.2.1. A Antiguidade: Tributo como Símbolo de Servidão	5
1.1.2.2.1.1. O Modelo Grego: Tributação e Democracia	5
1.1.2.2.1.2. Outros Exemplos da Antiguidade	5
Síntese da Antiguidade	6
1.1.2.2.2. A Idade Média: Consenso e Liberdade Formal	6
1.1.2.2.2.1. O Estado Patrimonial	7
1.1.2.2.2.2. Do Estado Patrimonial ao Estado Policial	7
1.1.2.2.2.3. O Cameralismo	8
1.1.2.2.3. O Estado Fiscal Liberal	8
1.1.2.2.3.1. A Teoria Econômica Liberal	8
1.1.2.2.3.2. A "Mão Invisível" e a Neutralidade Tributária	9
1.1.2.2.3.3. Tributo como Preço da Liberdade	9
1.1.2.2.4. O Estado Social	10
1.1.2.2.4.1. Funções dos Tributos no Estado Social	10
1.1.2.2.5. O Estado do Século XXI	10
1.1.2.2.5.1. A Nova Feição da Liberdade	11
1.1.2.2.5.2. Liberdade Coletiva e Objetivos Constitucionais	11
1.1.2.2.5.3. Limitações à Tributação no Estado do Século XXI	11
1.1.2.2.5.4. O Tributo como Preço da Liberdade Coletiva	11
1.1.2.2.5.5. Limitações Constitucionais e Imunidades	12
Síntese Final	12
Referências bibliográficas	14

¹ Advogado atuante em Direito Público. Mestre em Direito Público pela PUC-MG. Professor de Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Tributário da UniFactus e Unipac-Uberaba. E-mail: murillo@gutier.adv.br

1.1.2.3. Afinal, o que é o Estado Fiscal?	14
1.2. A Formação Histórica do Direito Tributário como Prática Autônoma no Brasil	15
1.3. A Codificação do Direito Tributário	15

1. Estado Fiscal

1.1. Notas Introdutórias: Tributação e Financiamento Estatal

1.1.1. O Estado Moderno e a Tributação

A compreensão do **direito tributário** deve partir de uma premissa fundamental: a existência do Estado encontra-se intrinsecamente vinculada à cobrança de tributos, que viabiliza o financiamento direto das necessidades públicas. Esta relação simbiótica entre Estado e tributação constitui realidades imbricadas que se autoalimentam, formando um sistema indissociável de sustentação da estrutura estatal. A concepção aqui proposta transcende a mera consideração do direito tributário como conjunto normativo destinado à regulação das formas de instituição, cobrança e fiscalização de tributos, assumindo dimensão mais abrangente e constitutiva (Cf. Piscitelli, 2011; Carvalho, 2018).

O **sistema de tributação** emergiu e desenvolveu-se a partir da necessidade premente de financiar o Estado moderno, razão pela qual os tributos inicialmente foram estudados no âmbito do direito administrativo, posteriormente integrando a "Ciência das Finanças" e, finalmente, constituindo ramo didaticamente autônomo do direito financeiro (Cf. Murphy, 2015). A autonomia didática, contudo, não deve ser confundida com autonomia conceitual, pois o direito tributário constitui prática cujo conceito é interno a ela própria. Esta obra defende a possibilidade de uma concepção segundo a qual os tributos são elementos constitutivos do Estado como realidade institucional, inexistindo Estado sem tributos, tributos sem Estado, ou mesmo direitos individuais sem um ou outro (Cf. Piscitelli, 2025).

Fundamentando esta perspectiva, adota-se o pensamento de John Searle, segundo o qual **fatos institucionais** são aqueles cuja existência depende de instituições humanas que lhes atribuem função que apenas as características físicas não seriam capazes de proporcionar. A atribuição dessa função depende de concordância coletiva quanto ao sentido que o fato passa a possuir, constituindo questão normativa que transcende o simples hábito. O exemplo da moeda ilustra perfeitamente este conceito: uma nota apenas é vista como meio de pagamento quando todas as pessoas a reconhecem como portadora de tal função, sendo esta função obtida por realidade institucional formada através de outras instituições humanas, especialmente o direito e a linguagem (Cf. Searle, 1995; Lopes, 2004).

Aplicando estas premissas ao Estado, verifica-se que o fato bruto do qual parte é a motivação coletiva de constituir autoridade que governe e possua instituições representativas. Esta motivação e suas representações externas não são, isoladamente, suficientes para formar o Estado, que decorre de atribuição coletivamente convencionada conferindo propriedades deônticas. Assim, o direito tributário funciona simultaneamente como garantidor material do Estado e instrumento para efetivação do Estado Democrático e Social de Direito, sendo os tributos e o sistema de regras constitutivos da atividade tributária os fatos institucionais que possibilitam a existência material estatal (Cf. Murphy; Nagel, 2002).

1.1.2. Estado Fiscal

1.1.2.1. Breve história da tributação até o Estado Fiscal

A relação entre **Estado, liberdade e tributação** pode ser observada ao longo da história, marcando momentos decisivos, como a **Revolução Francesa, a Independência dos Estados Unidos e a Inconfidência Mineira**. Em cada um desses eventos, a insatisfação popular com os impostos

abusivos desempenhou papel central na luta por liberdade. A tributação excessiva imposta por **Luís XVI**, os tributos ingleses que motivaram o movimento “**no taxation without representation**” e a **derrama** no Brasil, que alimentou a revolta contra o “**Quinto dos Infernos**”, são exemplos da íntima ligação entre carga tributária e aspirações de liberdade (Cf. Schoueri, 2024).

Essa conexão entre **tributação e liberdade** foi se transformando ao longo do tempo, acompanhando a evolução do próprio conceito de liberdade. A passagem do **antigo poder de tributar**, arbitrário e desvinculado de limites jurídicos, para o **moderno direito de tributar**, regulado pelos princípios do Estado de Direito, é uma conquista fundamental da civilização. Esse avanço não apenas protege o cidadão, mas também honra aqueles que lutaram e, muitas vezes, morreram em defesa da liberdade (Cf. Schoueri, 2024).

Na **Antiguidade**, o tributo era sinônimo de **submissão e servidão**. Cidadãos livres não eram tributados, pois sua participação na pólis era considerada uma forma de contribuição à coletividade. Por outro lado, os povos vencidos em guerras eram submetidos a impostos e obrigações, que representavam sua sujeição ao vencedor. Esse modelo era encontrado em diversas civilizações, como a **Grécia, Pérsia e Roma**. Em Atenas, por exemplo, os cidadãos contribuía voluntariamente para o financiamento de atividades públicas por meio da chamada “**liturgia**”, enquanto os estrangeiros (méticos) e povos dominados eram submetidos a tributos obrigatórios. Da mesma forma, Roma cobrava impostos das províncias conquistadas, enquanto seus cidadãos, em regra, estavam isentos (Cf. Schoueri, 2024).

Com o advento da **Idade Média**, o modelo de tributação passou por mudanças significativas. O tributo deixou de ser um sinal exclusivo de submissão para se tornar um instrumento pactuado entre governantes e governados. Sob a influência do **feudalismo**, a tributação passou a depender do **consentimento** dos súditos, embora a estrutura social ainda estivesse baseada em relações de dependência. O sistema feudal, organizado a partir de relações de vassalagem, impunha obrigações de fidelidade e prestação de serviços em troca de proteção e terras. Os tributos cobrados pelos senhores feudais tinham um caráter contratual, reforçando a ideia de que a tributação deveria ser aceita pelos governados, e não apenas imposta pelo soberano (Cf. Schoueri, 2024).

Com o fortalecimento das monarquias e a centralização do poder, surgiu o **Estado Patrimonial**, no qual o Estado obtinha recursos a partir de seu próprio patrimônio, como terras e empreendimentos. Esse modelo evoluiu para o **Estado Fiscal**, que se consolidou quando o Estado passou a depender prioritariamente dos tributos cobrados da sociedade para seu financiamento. O **liberalismo**, que emergiu no século XVIII, reforçou a ideia de que o tributo deveria ser **limitado** e aprovado pelo Parlamento, garantindo que o cidadão não fosse despojado de sua propriedade sem seu consentimento. A relação entre **propriedade e liberdade** tornou-se central para o pensamento liberal, conforme defendido por **John Locke**, que via a tributação como um “preço” necessário para a manutenção da sociedade, mas que deveria ser previamente autorizado pelos cidadãos ou seus representantes (Cf. Schoueri, 2024).

No contexto do **liberalismo econômico**, a economia passou a ser vista como um sistema autorregulado, que funcionaria melhor com mínima interferência estatal. Nesse cenário, a tributação deveria ser **neutra**, evitando distorções no mercado. O papel do Estado se restringia a garantir a segurança jurídica e a proteção dos direitos individuais. Esse modelo permitiu um **Estado mínimo**, no qual a tributação era reduzida e os serviços públicos eram limitados, garantindo maior autonomia econômica aos indivíduos (Cf. Schoueri, 2024).

Entretanto, com o surgimento do **Estado Social**, no século XX, houve um crescimento expressivo da carga tributária, justificando-se a arrecadação como um meio para garantir direitos fundamentais e promover a inclusão social. A liberdade, que antes era vista como um atributo individual, passou a ser interpretada como um **direito coletivo**, exigindo a atuação estatal para corrigir desigualdades e oferecer serviços essenciais, como saúde, educação e seguridade social. Dessa forma, a tributação tornou-se o “**preço da liberdade coletiva**”, financiando políticas públicas voltadas para o bem-estar da população (Cf. Schoueri, 2024).

A expansão do Estado Social gerou um aumento crescente da carga tributária, levando a questionamentos sobre sua sustentabilidade. No **Estado do século XXI**, observa-se um movimento de **redução da intervenção estatal** e maior valorização da **sociedade civil** como protagonista na

promoção da liberdade e da justiça social. A tributação passa a ser questionada quando se torna excessiva, pois um Estado inchado pode sufocar a iniciativa privada e comprometer o desenvolvimento econômico. Em vez de depender exclusivamente do Estado, a sociedade civil assume um papel mais ativo, com o fortalecimento de **organizações não governamentais, parcerias público-privadas e iniciativas comunitárias**. Assim, a liberdade volta a ter um caráter **coletivo e participativo**, aproximando-se da concepção encontrada na Antiguidade, quando a cidadania se exercia na esfera pública (Cf. Schoueri, 2024).

A necessidade de **limites à tributação** torna-se evidente nesse novo contexto. No Estado Social, os tributos eram justificados pelo objetivo de garantir direitos fundamentais. No Estado do século XXI, compreende-se que a tributação não pode ser ilimitada, pois sua **excessividade compromete a própria liberdade da sociedade**. O reconhecimento desse limite é essencial para que o tributo continue cumprindo sua função sem inviabilizar o crescimento econômico e a participação ativa da sociedade na construção do bem comum. Esse entendimento também se reflete no ordenamento jurídico, por meio de **imunidades tributárias**, como a isenção de impostos para entidades religiosas, sindicatos e partidos políticos, garantindo que o tributo não restrinja liberdades fundamentais (Cf. Schoueri, 2024).

Dessa forma, no modelo atual, a tributação deve ser equilibrada, respeitando os **limites da capacidade contributiva** e permitindo que a sociedade exerça seu papel na promoção do bem-estar coletivo. O tributo não pode ser um fim em si mesmo, mas um **instrumento para viabilizar a liberdade**, sem sufocar a economia e a iniciativa privada. O desafio do Estado do século XXI é garantir esse equilíbrio, assegurando que a tributação cumpra sua função social sem comprometer o desenvolvimento e a autonomia da sociedade civil (Cf. Schoueri, 2024).

Síntese dos Principais Pontos

Tópico	Resumo
Tributação na Antiguidade	Tributos eram impostos aos vencidos como sinal de submissão; cidadãos livres estavam isentos.
Idade Média e Feudalismo	A tributação passou a depender do consentimento, mas a estrutura social ainda impunha obrigações de vassalagem.
Estado Patrimonial	O Estado se financiava com suas próprias terras e riquezas.
Estado Fiscal e Liberalismo	A tributação passou a depender da aprovação parlamentar, garantindo a propriedade e a liberdade individual.
Estado Social	O tributo tornou-se o preço da liberdade coletiva, financiando direitos fundamentais e políticas públicas.
Estado do século XXI	Redução do intervencionismo estatal e maior protagonismo da sociedade civil na promoção do bem-estar social.
Limites à tributação	O excesso de tributos compromete a liberdade e o desenvolvimento econômico, exigindo equilíbrio na arrecadação.

Assim, a tributação continua sendo um elemento essencial para o funcionamento do Estado, mas deve ser ajustada à realidade do século XXI, garantindo tanto a liberdade individual quanto a promoção da justiça social.

1.1.2.2. Aprofundamento: relação entre Tributo e Liberdade

A permanência do **Estado** como forma organizacional política constitui realidade inquestionável na contemporaneidade. Sua existência pressupõe, inexoravelmente, a busca por **recursos**

financeiros destinados à sua manutenção e funcionamento. A **tributação** manifesta-se como fenômeno ancestral, observável desde os primórdios da civilização humana. As mais elementares formas de organização social já registravam modalidades de cobrança destinadas aos gastos coletivos, exemplificadas pelos **dízimos** cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel (Cf. Birk, 2003).

1.1.2.2.1. **A Antiguidade: Tributo como Símbolo de Servidão**

Na **Antiguidade**, a tributação não alcançava universalmente a sociedade. Paradoxalmente, os **cidadãos livres** encontravam-se desobrigados do pagamento de tributos. Os homens livres possuíam deveres para com a coletividade, porém estes não assumiam natureza de sujeição. A ausência de distinção entre cidadão e coletividade caracterizava o período, onde a **cidadania** exercia-se coletivamente. A **liberdade** vinculava-se indissociavelmente à inserção na **pólis** (Cf. Barros, 2003).

Esta liberdade contrastava com a situação dos povos subjugados. O **direito de pilhagem**, amplamente difundido na Antiguidade, assegurava ao vencedor o direito de apropriação de todos os bens do vencido. A indistinção entre pessoa e patrimônio estendia este direito à própria pessoa do derrotado, que se tornava **escravo** como reparação de guerra. O vencedor adquiria poder de vida e morte sobre o vencido, apropriando-se de suas terras e riquezas. Quando impossibilitado de apossar-se materialmente dos bens, o vencedor permitia ao vencido o uso das terras, exigindo, em contrapartida, **prestação periódica recorrente**. Assim, o **tributo** emergia com o estigma da **servidão**: sujeitavam-se ao tributo os povos dominados; impunha-se a **capitação** aos estrangeiros, imigrantes e forasteiros, enquanto os cidadãos permaneciam livres de qualquer tributo ordinário (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.1.1. **O Modelo Grego: Tributação e Democracia**

A **Grécia antiga** exemplifica este fenômeno paradigmaticamente. Enquanto **Atenas** fortalecia sua estrutura democrática, os persas avançavam do Oriente. A **Confederação de Delos** emergiu como união militar das pólis gregas, onde cada pólis contribuía com navios ou recursos monetários depositados na ilha de Delos. Inicialmente, as pólis participavam livremente, motivadas pelo interesse comum. Contudo, o predomínio ateniense transformou-se em **imperialismo**. Após pressões, o tesouro transferiu-se para Atenas. Quando Estados-membros tentaram retirar-se, Atenas compeliu-os pela força, transformando aliados em tributários (Cf. Adams, 1999).

Em Atenas, a **tributação direta** era repudiada, admitindo-se apenas contra estrangeiros. Os comerciantes e trabalhadores estrangeiros, denominados "**méticos**", pagavam imposto direto per capita chamado "**metoikon**". O métrico não apenas sujeitava-se ao tributo direto, mas também não podia possuir terras, as quais eram isentas de tributação. Dos cidadãos livres não se exigiam tributos ordinários; sua contribuição realizava-se voluntariamente através da "**liturgia**", paga por sentimento público e reconhecimento: diversões públicas, jogos esportivos e equipamentos militares eram adquiridos pelos cidadãos ricos e doados à cidade. A única exceção era a "**eisphora**", tributo de emergência cobrado de toda a população ateniense durante guerras, incluindo imposto de 1% sobre o patrimônio dos abastados no século IV a.C. Dado o repúdio à tributação direta, a eisphora era imediatamente cancelada ao término da guerra, sendo os despojos bélicos utilizados para reposição dos valores pagos (Cf. Adams, 1999; Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.1.2. **Outros Exemplos da Antiguidade**

O modelo grego - tributação apenas dos escravizados e tributo como sinal de submissão - encontrava-se generalizadamente nas civilizações antigas. **Dario**, cujo sistema tributário representa o mais antigo exemplo de estruturação financeira conhecida, reorganizou seu império dividindo-o em vinte satrapias, obrigando cada uma ao pagamento de tributo ordinário, exceto a **Pérsia**, que, como país soberano, permaneceu imune. Adams relata civilização suméria de seis mil anos onde se

encontrou peça em argila versando sobre tributação instituída durante guerra e mantida posteriormente, relatando que tudo era tributado, inclusive o enterro dos mortos, até que o rei **Urukagina** "estabeleceu a liberdade" do povo, afastando os agentes coletores (Cf. Schoueri, 2025).

Roma apresentava experiência semelhante: o tributo alcançava apenas não-cidadãos, embora houvesse tentativas de implantação de impostos ordinários aos cidadãos romanos, demonstrando intensa oscilação entre extremos. De um lado, a tributação consistia em grande honra: pagar o **tributo dos cidadãos** era o mais alto dever, sinal distintivo do **civis romanus**, justificada pelo princípio **salus publica suprema lex**. De outro, havia a concepção de **imunidade do cidadão romano** à tributação, dado seu caráter servil e humilhante, especialmente agravado pelo sistema de arrecadação por arrendamento aos **publicanos**. Roma possuía o tributo dos cidadãos, símbolo de cidadania, e o **tributo provincial**, suportado pelas províncias sujeitas, dividido em **tributum soli** (ônus sobre a terra) e **tributum capitis** (tributo pessoal de capitação), ambos resultantes da sujeição do vencido (Cf. Melis, 2003; Ferraz, 2006; Cf. Schoueri, 2025).

Síntese da Antiguidade

Na **Antiguidade, liberdade e tributação** eram incompatíveis, entendida esta como sujeição. O cidadão, por ser livre, não se sujeitava a tributos, embora tivesse deveres públicos que, longe de restringirem sua liberdade, constituíam sua exteriorização. O elevado grau de participação na vida pública tornava indistintos cidadão e coletividade. Daqueles privados de liberdade exigia-se o tributo. Na Grécia, tributos diretos eram cobrados apenas dos não-livres e estrangeiros; em Roma, o Estado baseava sua força financeira nas prestações dos povos vencidos. Quando Roma cobrava de seus cidadãos impostos diretos (os "**tributum**"), considerava-os meros empréstimos de guerra refinanciados posteriormente pelas pilhagens. O **tributo era o preço da falta de liberdade** (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.2. *A Idade Média: Consenso e Liberdade Formal*

Na **Idade Média**, a tributação assumiu novas características. O **consenso** tornava-se imperativo. Sob o cristianismo medieval, não havia espaço para submissão ou escravidão. Formalmente, o homem era livre e apenas no exercício de sua liberdade havia espaço para contribuições. O tributo não podia ser cobrado contra a vontade; necessitava-se **consentimento** para a cobrança.

A instituição do **comitatus**, de origem germânica relatada por Tácito, constituía-se no agrupamento de jovens aventureiros ligados a um guerreiro reputado por juramento solene. O chefe armava e alimentava seus companheiros (**comites**), dando-lhes parte do saque. Entre os francos, encontrava-se reunião em torno do príncipe: estando na **trustis** do rei, os **antrustions**, sempre francos e livres, prestavam juramento especial, servindo na guerra com devoção absoluta. Daí originou-se a **vassalagem**: alguns homens, qualificados de **suseranos**, tinham autoridade sobre **vassalos**. Esta relação especial resultava da cerimônia simbólica da **recomendação (commendatio)**, registrada por escrito: o vassalo punha suas mãos dentro das mãos do senhor, comprometendo-se por juramento a guardá-lo e protegê-lo; em contrapartida, o suserano prometia segurança. A recomendação apresentava como princípio jurídico sine qua non a condição formal de **liberdade** - a ingenuidade - em que agia quem assumia o dever de obediência (Cf. Barros, 2003).

O rei recompensava seus vassalos com **benefícios**, caracterizados por concessões de uso e gozo de terras a título precário, reservando-se a propriedade. O titular podia gozar da terra como usufrutuário, sem aliená-la ou deteriorá-la. Embora em princípio precário, o benefício tornou-se estável pela hereditariedade, desde que renovado o vínculo de vassalagem. Surgiam dinastias de duques, condes e viscondes, cujos fundadores foram funcionários a serviço dos reis carolíngios (Cf. Schoueri, 2025).

As **imunidades** completavam a estrutura feudal, privilégio concedido pelo rei a grandes proprietários ou estabelecimentos eclesiásticos. A imunidade impedia a atuação dos agentes reais

sobre tais domínios, implicando ser seu detentor o senhor do lugar, responsável diretamente perante o rei. Com a imunidade, o rei proibia seus agentes de penetrar no domínio imune para levantar tropas, prestar justiça ou cobrar impostos. Os habitantes não estavam livres de obrigações, devendo serviços militares ao rei sob condução do imune, que também cobrava impostos, pagando ao rei valor fixo (**forfait**) (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.1. O Estado Patrimonial

No fim do século IX, grandes proprietários imunes e altos funcionários gozavam de considerável independência. No século X, esta independência refletia-se na posse de castelo, tornando-se autonomia jurídica. O **senhor castelão** representava o bem comum em sua terra, sendo chefe militar, juiz e administrador, assumindo a polícia e oferecendo justiça, recebendo em troca impostos e taxas de interesse público.

Na base social permanecia a **servidão**, determinada pela miséria. Os camponeses permaneciam presos ao serviço na gleba em troca da mínima subsistência. Não se confundiam os servos com os escravizados da Antiguidade, pois se reconheciam aos primeiros direitos combinados com deveres. Mesmo para os servos, a tributação não se revelava imposição, mas opção. O cumprimento de deveres assumia caráter **contratual**. Sendo o juramento feudal ato livre, os deveres assumidos tinham juridicamente caráter quase privado (Cf. Barros, 2003).

Desde **Diocleciano**, o tributo assumira predominância rural, atingindo primeiro a produção agrícola. As habitações rurais foram fortificadas, criando-se os **senhorios**. Vários proprietários reuniam-se pela recomendação, colocando pessoas e terras sob dependência do senhor mediante proteção; simultaneamente, o senhor concedia gozo de partes da senhoria às famílias estabelecidas. No senhorio, o imposto se transformava: o senhor era proprietário e chefe. Do século IX ao XIII, na maior parte da Europa, impostos eram cobrados apenas pelos senhores das próprias terras. O fato do Estado foi substituído pelo fato do senhor. Rei, igreja e senhorio auferiam receitas pelo exercício da propriedade. Era o **Estado Patrimonial** (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.2. Do Estado Patrimonial ao Estado Policial

O **Estado Patrimonial**, modelo onde o Estado obtém recursos de seus próprios meios, consolidou-se no século XVI, caracterizado pelo **patrimonialismo financeiro**: vivia dos recursos patrimoniais ou dominiais do soberano. No estágio Patrimonial, o Estado era poderoso agente econômico, atuando ao lado do particular na incipiente economia (Cf. Torres, 2008).

O **Estado Policial** sucedeu o Patrimonial, mantendo características anteriores, mas ganhando aspectos intervencionistas. Não era mero agente econômico, mas autoridade valendo-se de todos os meios - inclusive o tributo - para dirigir a economia.

A base teórica encontra-se em **Niccolò Machiavelli** (1469-1527, O príncipe), esboçando teoria sobre formação dos Estados, iniciando a ciência política como disciplina autônoma, separada da moral e religião. O Estado, para Machiavelli, não assegurava felicidade e virtude (Aristóteles) nem preparava os homens para o Reino de Deus (pensadores medievais), mas possuía características próprias, fazendo política segundo sua técnica e leis. **Jean Bodin** (1530-1596, A República) afirmou que a **soberania** é o verdadeiro alicerce do Estado (Cf. Machiavelli, 1950; Bodin, 1961; Cf. Schoueri, 2025).

Thomas Hobbes (1588-1679, Leviatã) defendeu que os homens não seriam naturalmente propensos a criar Estado limitador de liberdade; estabelecem restrições visando conservação e vida confortável. A **liberdade** seria natural, ampla e ilimitada até o pacto social. Ao organizar o Estado contratualista, o homem transfere inteiramente sua liberdade ao Estado, cabendo a este determinar, condicionar e explicar a vontade humana através de **leis civis**. O homem despoja-se da liberdade natural pela civil determinada pelo poder público, e o Estado torna-se depositário de todos os direitos naturais de liberdade, exercendo-os onipotente e absolutamente. Assim, não pode haver liberdade fora do Estado ou contrária a este (Cf. Hobbes).

1.1.2.2.3. O Cameralismo

O **cameralismo**, teoria econômica com características absolutistas, entendia que todos os fenômenos econômicos poderiam ser conduzidos por normas estatais. Para os cameralistas, a economia apresentava-se como sistema de vasos comunicantes, onde cada agente dependia dos demais, cabendo ao Estado regular o sistema, incentivando ramos produtivos subdesenvolvidos e desincentivando os extremamente desenvolvidos (Cf. Schoueri, 2025).

Tendo os indivíduos no centro dos acontecimentos sociais, as normas econômicas deveriam ter caráter dispositivo, formando terreno fértil para **normas indutoras**, inclusive tributárias. **Knies** afirma que o emprego **extrafiscal** das normas tributárias era, para os cameralistas, inerente àquelas normas, não ficando abaixo do emprego arrecadatório, mas ao lado, como finalidade primária. **Justi** (1705-1771) declarava que os tributos seriam meio feliz para construir e estruturar o Estado. **Von Sonnenfels** via no imposto o instrumento adequado para "conduzir a atividade dos súditos nos trilhos desejados pelo Estado e tirar dos indesejados" (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.3. O Estado Fiscal Liberal

O **Estado de Polícia** foi substituído pelo **Estado Fiscal** (Steuerstaat), caracterizado pelo financiamento prioritariamente por tributos. O Estado não gera própria riqueza, mas o particular, sendo fonte originária, deve transferir parcela desta ao Estado por derivação (Cf. Schumpeter, 1918).

Numa primeira fase, o **Estado Fiscal** assumiu feição **minimalista** sob inspiração do **liberalismo**: ao Estado não cabia intervir na economia, devendo ser **Guarda-Noturno**. Não era admissível ato arbitrário violador da propriedade, de maneira que a cobrança de tributos precisava aprovação parlamentar (Cf. Torres, 2008).

O **liberalismo**, fruto da revolução liberal inglesa concluída em 1689 com acordo entre monarquia, aristocracia e burguesia, criou normas parlamentares, e a condução do Estado passou a fundamentar-se em declaração dos direitos do parlamento. Na década anterior surgira o **habeas corpus**, criando garantias transformadoras do "súdito" em "cidadão".

No seio da sociedade liberal encontrava-se o **mercado**, onde os homens estabeleciam relações contratuais. A ideologia política expressava esta realidade individualista burguesa, considerando o Estado fruto de contrato que podia ser desfeito. O Estado deveria garantir determinadas liberdades, notadamente a **propriedade** e a margem de liberdade política e segurança pessoal inerentes (Cf. Schoueri, 2025).

A relação entre **propriedade** e **liberdade** era extremamente evidente para o liberalismo. Se a finalidade da organização estatal era a conservação da propriedade, pressupunha-se que o povo a possuísse, motivo pelo qual o Estado não podia tirar do homem parte dela sem consentimento (Cf. Schoueri, 2025).

Montesquieu condenava extremos do absolutismo e 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". A **Constituição Francesa de 1791** adotou este conceito: "a liberdade consiste em fazer tudo o que não prejudique outrem" (Cf. Montesquieu, 1949).

John Locke (1632-1704) sustentava que o homem no estado natural estaria plenamente livre, mas sentiria necessidade de limitar própria liberdade para garantir a propriedade. Os homens reuniram-se em sociedades políticas, submetendo-se a governo cuja principal finalidade era a conservação das propriedades. Locke sustenta que o **poder supremo** não pode retirar qualquer parte da propriedade sem consenso. Reconhecia que governos não subsistem sem custo, cabendo aos beneficiários da proteção estatal contribuir para manutenção do Estado, mas impondo-se o **consenso da maioria**. Na teoria de Locke, a tributação aparece como **negócio** (bargain) entre indivíduo e Estado, resultante do **contrato social** (Cf. Locke, 1967; Hughes, 2007).

1.1.2.2.3.1. A Teoria Econômica Liberal

Na teoria econômica, o liberalismo refletiu-se inicialmente na **fisiocracia** (physio = natureza; kratos = poder), propondo funcionamento da economia por si mesma, segundo próprias leis. Seus expoentes **Quesnay** (1694-1774), **Turgot** (1727-1781) e **Gournay** (1712-1759) defendiam abolição das aduanas internas, regulamentações e corporações, refletindo o lema de Gournay: "**laissez faire, laissez passer, le monde va de lui-même**" (Cf. Vicentino, 1997).

Adam Smith (1723-1790) sistematizou a análise econômica demonstrando e elaborando leis, fundando a economia moderna. Smith condenava o mercantilismo, considerando-o entrave lesivo à ordem econômica. Alegava que com plena liberdade econômica alcançar-se-iam harmonia e justiça social, na teoria do "**liberalismo econômico**" (Cf. Smith, 1984).

1.1.2.2.3.2. A "Mão Invisível" e a Neutralidade Tributária

No liberalismo, a Europa estava sob influência da crença na "**mão invisível**". Por esta concepção, seria desnecessária intervenção estatal na economia, surgindo a doutrina de que a tributação deveria ter natureza puramente **arrecadatória**, com efeito **neutro**: sendo o Estado improdutivo, a tributação seria mínima, visando deixar maior quantidade de recursos nas mãos do setor produtivo. Em regime de plena liberdade de concorrência, qualquer intervenção estatal criaria distúrbios numa distribuição de renda inicialmente justa; daí buscar-se a **neutralidade**. Ao Estado reservava-se papel de mero vigilante de curso econômico autorregulado por "leis naturais". O Estado não era "mestre de obras da ordem socioeconômica"; não lhe cabia estruturar a ordem socioeconômica, mas protegê-la. Na concepção liberal, o Estado era **negativo** quanto ao âmbito de atividade, **contratual** quanto à origem, **formal** do ponto de vista de ausência de finalidades próprias e **jurídico** quanto à modalidade de atividade (Cf. Schoueri, 2025; Moncada, 2000).

O Estado deveria, em gastos e arrecadação, evitar qualquer medida com finalidade ou consequência de desviar o mecanismo de distribuição do mercado de sua trilha "natural", afastando-se tributos aduaneiros protecionistas, subvenções, auxílios sociais (Cf. Neumark, 1952).

1.1.2.2.3.3. Tributo como Preço da Liberdade

Neste cenário, a relação da tributação com a liberdade ganha novas cores. Se no Estado de Polícia o tributo era preço pago para que o Estado assegurasse a liberdade dos súditos, desta vez o tributo era **preço pago para que o cidadão ficasse livre das amarras do Estado: o preço da liberdade**.

Ricardo Lobo Torres entende que no Estado Fiscal o tributo é expressão da liberdade: o liberalismo elogia riqueza e trabalho, aceita lucro, juros e consumo do luxo. **Pagar tributos é participar daquela riqueza. Só quem frui de liberdade paga tributos**. O homem distancia-se do Estado, podendo desenvolver potencialidades no espaço público sem entregar prestação permanente de serviço ao Estado. A riqueza não é mais monopólio do rei e da Igreja; condena-se a pobreza e privilegia-se a propriedade mobiliária. No liberalismo, a ética dá-se pelo trabalho, condenando-se o ócio. Expressão máxima de liberdade, desaparece a proibição do luxo e incentiva-se o consumo de produtos supérfluos, sobre o qual incidirá o imposto. **O tributo é consequência do exercício da liberdade** (Cf. Torres, 2005).

Paul Kirchhof defende que o tributo aparece como **garantia da liberdade**. No feudalismo, reis e nobres eram senhores das pessoas habitantes de suas terras. Com as constituições liberais, a propriedade passou a ser apenas domínio sobre coisas, e propriedade e força de trabalho foram transferidas para mãos livres da burguesia. O Estado precisou financiar-se por meio dos resultados da economia privada (impostos). Essa **soberania fiscal** fundamentava obrigações pecuniárias e encerrava o domínio pessoal. O imposto passa a ser expressão da **cultura liberal**: ao deixar para iniciativa privada a economia, cobra para o Estado medida adequada da renda privada. **O imposto é o preço da liberdade**. Se o Estado de Direito dá à iniciativa privada os fatores de produção capital e trabalho através da garantia de liberdade profissional e propriedade, renuncia estruturalmente a atuar como empresa, precisando financiar-se por impostos (Cf. Kirchhof, 2004, apud Schoueri, 2025).

Kirchhof aprofunda a ligação entre tributação e liberdade argumentando que, ao financiar-se por tributos, o Estado tem garantida sua **neutralidade jurídica**. Esta neutralidade aparece na medida em que o tributo é pago independentemente do mercado. Num raciocínio de mercado, o agente econômico obtém recursos por trocas de prestações. Se o Estado se financiasse por este princípio, sua independência e neutralidade jurídica estariam comprometidas. A democracia não mais se basearia na igualdade de cidadãos, mas na diferença de capacidade financeira, retornando-se ao **voto censitário**.

1.1.2.2.4. **O Estado Social**

O **Estado Fiscal Minimalista** é sucedido pelo **Estado Social** ou **Estado Social Fiscal**. Continua sendo Estado Fiscal pela principal fonte de financiamento, mas não é mínimo. O Estado avoluma-se, crescendo enormemente sua necessidade de recursos. A **carga tributária** agiganta-se para sustentar o Estado Social (Cf. Schoueri, 2025).

A **liberdade** ganha nova feição, passando a ser **coletiva**. Não se pode considerar o cidadão livre se o ambiente é marcado por desigualdades sociais. Não goza de liberdade aquele que, em ambiente desigual, isola-se em sua propriedade qual prisioneiro. A **liberdade somente pode ser fruída quando todos têm acesso a ela**. A **sociedade**, não o indivíduo, está no centro da liberdade (Cf. Schoueri, 2025).

A arrecadação tributária legitima-se como instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão "**preço da liberdade**" surge como preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas desfavorecidas. Ao lado das finalidades básicas cobertas pelas receitas de impostos tradicionais, sobressaem arrecadações vinculadas a finalidades específicas (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.4.1. **Funções dos Tributos no Estado Social**

Ao lado do aspecto arrecadatário dos tributos, assumem relevância no **Estado Social Democrático de Direito** suas **funções distributiva e alocativa**, especialmente em viés indutor. Qualquer norma sobre impostos possui função arrecadatória (**Ertragsfunktion**); simultaneamente, pode ter:

- (i) **função de distribuir** a carga tributária (*Lastenausteilungsfunktion*), implicando repartição das necessidades financeiras segundo critérios de justiça distributiva;
- (ii) **função indutora**; e
- (iii) **função simplificadora**.

Dieter Birk, citado por Schoueri (2025) identifica efeitos de **carga** (*Belastungswirkung*) e de **estruturação** (*Gestaltungswirkung*). **Richard e Peggy Musgrave** introduziram as expressões "**função alocativa**", "**função distributiva**" e "**função estabilizadora**" (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.5. **O Estado do Século XXI**

O agigantamento do Estado passou a ser questionado quando se considerou que seu crescimento não garantia melhor distribuição de renda ou eficiência econômica. Esses objetivos não se alcançam sem concurso da iniciativa privada. O **Estado Social Fiscal** cede espaço para o **Estado do século XXI**, denominado "**Estado Democrático e Social de Direito**" (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança). Marcam-no diminuição de tamanho e restrição ao intervencionismo. É **Estado Fiscal** ainda mais marcadamente, pois as privatizações diminuem recursos provenientes de empreendimentos próprios (Cf. Torres, 2008).

Simbolicamente retratada na **queda do muro de Berlim**, a superação do Estado de Bem-Estar Social gerou o Estado do século XXI. Se aquele constituiu síntese da relação dialética entre capitalismo e socialismo, produziu igualmente seu declínio: ao revelar-se que sua concretização exigiria recursos

financeiros crescentes, jamais suficientes, o Estado de Bem-Estar Social fadou-se a inviabilizar a própria atividade privada que o sustenta.

1.1.2.2.5.1. **A Nova Feição da Liberdade**

No **Estado do século XXI**, a liberdade não tem características individualistas do século XIX nem recai no exagero do Estado de Bem-Estar Social do século XX. A **liberdade** assume nova feição, síntese da exacerbação do individualismo liberal e da sobrevalorização do Estado Social: o Estado é afastado, e a **sociedade civil** reivindica espaço antes ocupado por aquele.

A síntese resultante apresenta primeiras feições: criação de **agências reguladoras** oferecendo maior espaço à iniciativa privada; **previdência privada** como alternativa à oficial; obras públicas por **parcerias público-privadas**; **organizações não governamentais** prestando assistência social negada pelo Estado. A **sociedade não mais espera atuação estatal** para atender demandas.

A **liberdade** revela-se **coletiva**, tendo em vista que a sociedade exige sua liberdade como instrumento para **inclusão social**. Desaparece a crença de que o Estado seja veículo para resgate das camadas desfavorecidas, mas permanece o desejo social de redução da desigualdade. O instrumento para exercício da liberdade coletiva não será mais o Estado, mas a própria sociedade. Do Estado espera-se **transparência**, implicando manutenção de ambiente favorável a investimentos, com **segurança jurídica, estabilidade e previsibilidade normativa**.

1.1.2.2.5.2. **Liberdade Coletiva e Objetivos Constitucionais**

Longe de representar retorno ao individualismo, o pleito da sociedade civil faz-se por fundamentação coletiva, pois os objetivos do **Estado Democrático e Social de Direito** encontram-se positivados constitucionalmente. A sociedade civil reserva seu espaço de liberdade para atingimento de objetivos que se confundem com os da coletividade. Os ditames da **Ordem Social** não se contrapõem à **Ordem Econômica**. À luz do art. 170 da Constituição Federal, compreende-se que é fim da última **assegurar a todos existência digna**, segundo ditames da **justiça social**. Esta não se dá de qualquer modo: a dignidade referida pelo constituinte funda-se na **valorização do trabalho** e na **livre iniciativa** (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.5.3. **Limitações à Tributação no Estado do Século XXI**

Reduz-se o espaço do **Estado provedor**, assistencialista. Frustra-se quem acredita possa o Estado, por tributação exacerbada, prover dignidade de todos; a escassez de recursos logo se revela. No Estado do Século XXI, a **sociedade assume papel de maximizar a dignidade humana**, conquistada pela valorização do trabalho e livre iniciativa. O Estado não perde papel de guardião dos ditames constitucionais; cabe-lhe assegurar condições para que a sociedade civil proveja a dignidade que ele não é capaz de assegurar (Cf. Schoueri, 2025).

O exercício coletivo da liberdade por meio da **sociedade civil organizada** lembra a liberdade descrita nos primórdios da civilização. Na Antiguidade, a liberdade exercia-se coletivamente, publicamente. As feições do Estado do século XXI levam a resultado semelhante: não se assegura liberdade para fins pessoais, egoístas, mas para concretização de objetivos coletivos. Diversamente do modelo antigo, a **liberdade coletiva** faz-se após incorporação de todas as camadas sociais pelo **processo democrático** (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.5.4. **O Tributo como Preço da Liberdade Coletiva**

O retorno da liberdade à sociedade civil, com negação da onipresença estatal, devolve a questão dos **limites para tributação**. Se no Estado Social a sociedade pagava preço para o Estado atingir desiderato coletivo, a sociedade compreende no Estado do século XXI que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio. A **tributação excessiva** torna-se inconciliável com o modelo, pois implica

retirar recursos que a própria coletividade necessita para alcançar fins. A transferência excessiva tolhe a iniciativa da sociedade, reduzindo o desenvolvimento econômico (Cf. Schoueri, 2025).

O resultado é o surgimento de **novas necessidades sociais**, exigindo mais recursos para construção da liberdade. A sociedade reivindica tomar para si tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se a pagar preço exorbitante por liberdade que aquele não se revela apto a promover. O **tributo surge como preço dessa liberdade**. Não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espere atuação estatal na construção de **liberdade coletiva de inclusão social**. Revelando-se o Estado incapaz de suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos em ciclo crescente e interminável (Cf. Schoueri, 2025).

1.1.2.2.5.5. Limitações Constitucionais e Imunidades

As "**limitações constitucionais ao poder de tributar**" recebem novas cores: são condições reservadas no Estado de Direito para que a sociedade civil exerça papel na construção da **liberdade coletiva**. São condições mínimas para realização dos próprios fins do Estado por meio da sociedade civil.

As **imunidades constitucionais** concretizam espaços não atingíveis pela tributação. O tributo não pode ser tão alto a ponto de sacrificar a liberdade protegida constitucionalmente: **imunidade recíproca** assegurando federalismo; **imunidade dos templos** garantindo liberdade religiosa; **imunidade dos sindicatos e partidos políticos** protegendo liberdades sindical e política; **imunidades das entidades de educação e assistência social** indicando abertura para nova atuação da sociedade civil.

Ao lado das imunidades expressas, a limitação implica proteção de valores consignados nos **direitos humanos**. Justifica-se a **imunidade do mínimo vital**, concretizada no respeito à **capacidade contributiva**: há limites no que se transfere ao Estado. Não se justifica transferência excessiva se com esses recursos não se acrescentará parcela de liberdade coletiva, sobretudo quando tais recursos nas mãos da sociedade civil revelar-se-iam mais aptos a promover **inclusão social**. O **excesso de tributação**, ao afastar o tributo de sua finalidade de promover liberdade coletiva, passa a ser questionado.

Síntese Final

No **Estado do século XXI**, é abandonada a ideia de que o Estado detém monopólio na garantia de **direitos fundamentais**: estes também são assegurados por atuação da sociedade. Devem-se assegurar que entidades assistenciais e empresas privadas cumpram papel na construção da **liberdade coletiva**, não sendo sufocadas por **tributação excessiva**. A ideia de **tributação justa** passa a questionar o Estado que tribute excessivamente sem prover serviços adequados.

Opõe-se o Estado do século XXI à construção de que o tributo seria "**dever fundamental**": se direitos fundamentais também são garantidos pela sociedade, não se justifica tributação que impede o florescimento de oportunidades para que a **justiça social** seja construída a partir da valorização do trabalho e livre-iniciativa. **Se é verdade que o tributo é o preço da liberdade, também é verdade que esse preço não é ilimitado.**

Quadro Sinótico: Evolução Histórica da Relação entre Tributo e Liberdade

Período Modelo Estatal	Características da Relação Tributo-Liberdade
Antiguidade Clássica	O tributo funcionava como símbolo de servidão e submissão . Os cidadãos livres não se sujeitavam à tributação ordinária, pois possuíam deveres cívicos que eram expressão de sua liberdade, não restrição. A tributação era imposta apenas aos povos vencidos, estrangeiros e não-cidadãos . Em Atenas, apenas os "méticos" (estrangeiros) pagavam impostos diretos, enquanto os cidadãos contribuía voluntariamente através da "liturgia". Roma

	diferenciava o "tributum" dos cidadãos (símbolo de cidadania) do tributo provincial (sinal de sujeição). O tributo era o preço da falta de liberdade.
Idade Média Feudal	O consenso torna-se elemento central da tributação. Sob influência do cristianismo medieval, o homem era formalmente livre, e apenas no exercício dessa liberdade havia espaço para contribuições. A tributação não podia ser imposta contra a vontade, necessitando consentimento . O sistema feudal baseava-se em relações contratuais (vassalagem, suserania), onde os deveres, incluindo tributários, assumiam caráter quase privado. Mesmo os servos, diferentemente dos escravos antigos, possuíam direitos combinados com deveres. A tributação assumia natureza contratual e voluntária.
Estado Patrimonial (séc. XVI)	O Estado financia-se através de recursos patrimoniais ou dominiais do soberano. O rei, a igreja e os senhorios auferem receitas pelo exercício da propriedade. O Estado atua como poderoso agente econômico ao lado dos particulares, gerando a própria riqueza que consome. A tributação vincula-se ao patrimônio e à propriedade territorial , mantendo características do período feudal de consenso e contratualidade.
Estado Policial (séc. XVI-XVIII)	O Estado mantém características patrimoniais, mas ganha aspectos intervencionistas . Não é apenas agente econômico, mas autoridade que utiliza todos os meios, inclusive o tributo, para dirigir a economia . Baseado teoricamente em Machiavelli, Bodin e Hobbes, o Estado assume soberania absoluta . O cameralismo desenvolve a teoria de que todos os fenômenos econômicos podem ser conduzidos por normas estatais, com os tributos servindo como instrumentos de indução comportamental. Os tributos são meio para o Estado assegurar a liberdade dos súditos através de sua atuação onipresente.
Estado Fiscal Liberal (séc. XVIII-XIX)	Marca a revolução conceitual da tributação: o tributo torna-se o " preço da liberdade ". O Estado financia-se prioritariamente por tributos, não gerando própria riqueza. Sob inspiração do liberalismo, o Estado assume papel minimalista ("Guarda-Noturno"), não devendo intervir na economia. A tributação deve ter efeito neutro e natureza puramente arrecadatória . Só quem frui de liberdade paga tributos - o tributo é consequência e expressão do exercício da liberdade. A " mão invisível " do mercado autorregula a economia, e o Estado deve manter neutralidade tributária . O tributo também surge como garantia da liberdade , assegurando a neutralidade jurídica do Estado e o financiamento sem dependência de relações de mercado.
Estado Social/Estado de Bem-Estar (séc. XIX-XX)	A liberdade torna-se coletiva : não se pode considerar livre o cidadão em ambiente marcado por desigualdades sociais. A liberdade só pode ser fruída quando todos têm acesso a ela . A sociedade, não o indivíduo, está no centro da liberdade. O " preço da liberdade " agora significa o preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas desfavorecidas. A carga tributária agiganta-se para sustentar o Estado Social. Os tributos assumem funções múltiplas : arrecadatória, distributiva, alocativa e indutora, servindo como instrumentos de justiça social e inclusão .
Estado do Século XXI/Estado Democrático e Social de Direito	Síntese dialética entre individualismo liberal e Estado Social. A sociedade civil reivindica espaço antes ocupado pelo Estado, assumindo papel ativo na construção da liberdade coletiva . O Estado diminui de tamanho, mas mantém-se como Estado Fiscal. A liberdade é coletiva , mas exercida pela sociedade organizada , não pelo Estado. O tributo justifica-se apenas na medida indispensável para atuação estatal na construção da liberdade coletiva. Tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo, pois retira recursos que a própria sociedade necessita para seus fins. Emergem

	limitações constitucionais mais rigorosas (imunidades, capacidade contributiva, mínimo vital) como condições para que a sociedade civil exerça seu papel. " Se o tributo é o preço da liberdade, esse preço não é ilimitado " - a tributação deve respeitar limites que permitam à sociedade civil construir a liberdade coletiva.
--	--

Referências bibliográficas

- ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization. 2. ed. Lanham; New York; Toronto; Plymouth: Madison, 1999.
- BARROS, Sérgio Resende de. **Direitos humanos**: paradoxo da civilização. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- CASALTA NABAIS, José. **Por um Estado Fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.
- FERRAZ, Roberto. Liberdade e tributação: a questão do bem comum. Disponível em: <http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm>. Acesso em: 18 jul. 2006.
- FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, vol. 10, n. 1, 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322014000100008&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt. Acesso em: dez. 2014.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário** - 14ª Edição. Rio de Janeiro: SRV, 2025.
- SMITH, Adam. **Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Maria do Carmo Conceição Jardim; Eduardo Lúcio Nogueira Cary (trad.). 3. ed. São Paulo: Abril, 1984.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. vol. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.
- VICENTINO, Cláudio. **História geral**. 7. ed. São Paulo: Scipione, 1997.
- VIGORITA, Tullio Spagnuolo; MERCOGLIANO, Felice. Tributi. Storia. **Enciclopedia del Diritto**. Milano: Giuffrè, vol. 46.
- VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**, n. 2, 1977.

1.1.2.3. **Afinal, o que é o Estado Fiscal?**

O **Estado Fiscal**, conforme Schoueri, é um modelo de organização estatal em que o financiamento do governo ocorre predominantemente por meio da **tributação**. Diferente do **Estado Patrimonial**, que obtinha recursos a partir de suas próprias riquezas, e do **Estado Policial**, que utilizava o tributo como instrumento de controle e intervenção na economia, o Estado Fiscal caracteriza-se por **depender da arrecadação de impostos pagos pelos cidadãos** para custear suas atividades (Cf. Schoueri, 2024).

Esse modelo surgiu como consequência do desenvolvimento do **liberalismo**, que defendia a limitação da interferência estatal na economia e estabeleceu a necessidade de que a tributação fosse previamente autorizada pelo Parlamento. No **Estado Fiscal minimalista**, inspirado pelo liberalismo clássico, o tributo era visto como um "preço da liberdade", pois permitia que o Estado garantisse a ordem e a segurança sem interferir excessivamente na iniciativa privada (Cf. Schoueri, 2024).

Com o avanço do **Estado Social**, no século XX, o Estado Fiscal assumiu uma nova dimensão: o tributo passou a financiar não apenas funções básicas, mas também políticas públicas voltadas para a **redução das desigualdades sociais**, como saúde, educação e seguridade social. Isso resultou no aumento da carga tributária, justificando a arrecadação como um instrumento para garantir direitos fundamentais e promover a inclusão social (Cf. Schoueri, 2024).

Já no **Estado do século XXI**, observa-se um questionamento do modelo fiscal expansionista, devido ao crescimento excessivo da carga tributária e à ineficiência do Estado em atender as

demandas sociais. A sociedade passa a reivindicar **menos intervenção estatal** e maior autonomia da sociedade civil, exigindo um modelo tributário equilibrado, que financie o Estado sem sufocar a economia e a iniciativa privada (Cf. Schoueri, 2024).

Assim, o **Estado Fiscal** *pode ser definido como o modelo de Estado que se sustenta prioritariamente por meio da tributação, evoluindo de uma estrutura minimalista e liberal para um formato intervencionista no Estado Social, e agora buscando um novo equilíbrio no século XXI.*

1.2. A Formação Histórica do Direito Tributário como Prática Autônoma no Brasil

O desenvolvimento do problema tributário no Brasil originou-se de questões relacionadas à **discriminação de rendas**, sendo que a Constituição de 1824 não permitia que as Províncias deliberassem sobre criação de impostos, refletindo o movimento de centralização política então vigente. Apenas com a lei orçamentária de 1833-1834 surge pela primeira vez separação entre orçamento geral e provincial, conferindo às Províncias receitas residuais do governo central. O Ato Adicional de 1834 reformou a Constituição, representando vitória do movimento descentralizador ao atribuir poderes tributários às províncias, embora sem solucionar adequadamente a questão da discriminação de rendas (Cf. Vilella, 2007; Carvalho Pinto, 1941).

A Lei nº 99 de 1835 constituiu marco na história da discriminação de rendas nacional, estabelecendo que "todos os demais tributos" pertenceriam às províncias após enumerar as imposições da receita geral. Contudo, esta iniciativa não produziu resultados satisfatórios, pois as receitas mostraram-se insuficientes, resultando em invasão de competências tributárias e duplicidade de incidências. As maiores oportunidades de tributação situavam-se nas alfândegas, área de competência privativa do Governo Geral, resultando frequentemente no endividamento provincial e criação de impostos duplicados (Cf. Veiga Filho, 1906; Vilella, 2007).

A **Constituição de 1891** inaugurou efetivamente o sistema constitucional tributário, estabelecendo delimitação do campo de competência entre União e estados, além de garantias aos contribuintes. Dois fatores contribuíram para o insucesso do sistema proposto: a competência concorrente entre União e estados para criar outras fontes de financiamento não discriminadas e a descentralização financeira da União acompanhada da respectiva descentralização dos serviços. O resultado foi o desfalque das rendas estaduais e invasões de competências, gerando diminuição dos cofres estaduais e queda dos recursos federais (Cf. Castro Nunes, 1924; Carvalho Pinto, 1941).

Paralelamente, os estados instituíram impostos de exportação incidentes na saída de bens para outros estados, fundamentando-se na interpretação de que o artigo 7º, número 1 estabelecia competência da União apenas para "impostos sobre importação de procedência estrangeira". O **Supremo Tribunal Federal**, no julgamento da Apelação Cível nº 4.519 em 1936, reconheceu a inconstitucionalidade apenas da tributação de mercadorias em trânsito, sem oposição ao imposto de exportação cobrado entre estados, demonstrando que a controvérsia não alcançava a constitucionalidade do imposto interestadual em si (Cf. Piscitelli, 2025).

A **Constituição de 1937** finalmente aboliu tal prática através do artigo 25, determinando que "o território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial", vedando expressamente aos estados e municípios cobrar impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou transporte que gravassem ou perturbassem a livre circulação. Esta Constituição consolidou a discriminação rígida de competências e a autonomia municipal, mantendo o campo concorrente entre estados e União com prevalência federal na bitributação (Cf. Piscitelli, 2025).

1.3. A Codificação do Direito Tributário

O movimento pela **codificação do direito tributário** emergiu da necessidade de uniformizar normas de finanças públicas no Brasil. Em 1902, Alfredo Varela apresentou sete projetos visando essa uniformização, afirmando que "a verdadeira legislação dos povos é a legislação do imposto", sendo necessária "boa legislação do imposto" para evitar que "o suor do povo fique à mercê dos governantes". Veiga Filho, em 1906, defendeu igualmente a codificação da legislação financeira, destacando a

necessidade de explicitar direitos e deveres na "relação entre a administração financeira e os contribuintes" (Cf. Varela, 2002; Veiga Filho, 1906).

Carvalho Pinto concluiu que "o princípio da codificação impõe-se no direito tributário, não só em obediência à reconhecida autonomia que adquire este ramo do direito financeiro, como ainda pela necessidade de sua maior proteção". Paulo Barbosa de Campos Filho apontou como causa da escassez de reflexões teóricas a instabilidade das "leis fiscais" e a falta de "lei orgânica fiscal", propondo aprovação de "lei geral, fundamental" que impusesse aos entes federados a obrigação de observância (Cf. Carvalho Pinto, 1941; Campos Filho, 1946).

O primeiro passo concreto ocorreu com a **Constituição de 1946**, que previu competência da União para legislar sobre "normas gerais de direito financeiro" no artigo 5º, inciso XV, alínea "b". Em 1953, formou-se Comissão Especial composta por Rubens Gomes de Sousa e técnicos do Ministério da Fazenda para elaborar Projeto de Código Tributário Nacional, resultando na aprovação da Lei nº 5.172 em 1966 – o atual Código Tributário Nacional. A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 introduziu Sistema Tributário Nacional à Constituição de 1946, resolvendo questões problemáticas como a superposição de competências (Cf. Trabalhos da Comissão Especial, 1954; Veiga, 1967).