

3

Elementos de teoria da tributação e de teoria do estado no câmbio de papéis do estado moderno ao estado constitucional contemporâneo no Brasil: A função fiscal extrativa de tributos da coerção e resistência à tributação estatal para a tributação de solidariedade social

Este capítulo tem a finalidade de articular as referências até aqui fixadas no âmbito de teoria constitucional contemporânea (Capítulo 1), de teoria da justiça e teoria do estado (Capítulo 2) com um modelo de direito constitucional tributário brasileiro (Capítulo 3) e de sistema tributário (Capítulo 5). Para tanto passamos, na seqüência, a fazer dialogar alguns elementos de teoria do estado e da tributação, voltados à experiência histórica brasileira e abordados sob o prisma do materialismo histórico.¹

As referências em teoria constitucional contemporânea “solidariedade” e “segurança” (Capítulo 1) no constitucionalismo brasileiro (solidariedade, CF88, art. 3º,I, e seguridade social, CF88, arts. 194 a 204), e as ligações entre interpretação e direito, direito e instituições, direito e justiça, constituição e estado, no sentido de um exercício de reconstrutibilidade do direito estatal, da administração pública, feitas dialogar pelo prisma do método desconstrutivista (Capítulo 2), serão no estudo a seguir rediscutidas, já agora com recursos discursivos do materialismo histórico (capital, coerção, resistência, extração, produção, troca, acumulação, dominação), de modo a compreender-se a formação e o desenvolvimento do estado moderno e do estado brasileiro e sua exação tributária, com o fim de identificar e consolidar referências de legitimidade da atuação estatal em matéria tributária, que se desdobrarão como elementos de regulação e controle da atuação administrativa posta em curso cotidianamente nos procedimentos fiscais fazendários (capítulos 5, 6 e 7), objetivo principal desta pesquisa.

¹ Foco da disciplina “Teoria da democracia”, do programa de pós-graduação da PUC-Rio para o ano de 2006.

3.1

Coerção e capital: o motor das trajetórias de formação do estado moderno

As trajetórias de formação dos estados modernos foram múltiplas, mas não infinitas, e para identificar os principais processos que transformam os estados, vale separá-los em suas variantes de aplicação de coerção, de inversão de capital e de coerção capitalizada: as lógicas do capital e da coerção e sua combinação podem ser considerados como motor de formação e dinâmica dos estados na modernidade. A história do estado moderno registra-se por eventos compreensíveis sob as lógicas do capital e da coerção. Os aplicadores de coerção, que desempenharam um papel importante na criação dos estados nacionais, extraíram recursos para os seus propósitos dos manipuladores de capital, cujas atividades geraram as cidades². Dentro dessa lógica, podemos tomar como ponto de partida, para compreender a formação e o desenvolvimento do estado moderno e do estado brasileiro e sua exação tributária, as relações entre as cidades, o capital, o estado e a coerção.

3.2

Capital, cidades, estado e coerção: mirada na experiência brasileira

Podemos dizer que, no estado moderno, os capitalistas atuam especificamente na exploração das relações de produção e troca pela acumulação, compra e venda de capital, recursos móveis tangíveis e os direitos sobre eles, ou seja, na captura de excedentes. Na maior parte de sua história e antes mesmo de passarem a organizar a produção – mais ou menos a partir de 1500 –, os capitalistas atuavam principalmente como comerciantes, empreendedores e financistas. A acumulação e a concentração de capital favoreceram o crescimento urbano, transformando ao mesmo tempo as regiões circunvizinhas em novos aglomerados de cidades.

Charles Tilly concebe que três tipos diferentes de estado proliferaram em diversas partes da Europa durante os principais segmentos do período a partir

2 TILLY, Charles. *Coerção, capital e estados europeus* (tradução Geraldo Gerson de Souza). SP, EDUSP, 1996, p. 64.

de 990: impérios extorquidores de tributos, sistemas de soberania fragmentada como as cidades-estado e as federações urbanas e estados nacionais³.

Por essa classificação, os impérios extorquidores de tributos construíram um amplo aparelho militar e extrativo, mas entregaram a maior parte da administração local aos detentores de poder regionais que acabaram por conservar grande autonomia. No Brasil Colonial, podemos identificar tal processo com o regime das Capitânicas Hereditárias e dos Governos Gerais. No regime das Capitânicas Hereditárias, os donatários recebiam do rei terras, autonomia para governá-las, fazer leis, julgar, punir e extrair recursos naturais e humanos. Mas não havia em tal regime aporte de recursos da coroa no empreendimento dos donatários da Ilha de Vera Cruz, depois Terra de Santa Cruz, afinal Brasil. O assédio de corsários e a debilidade do aparelho militar português em cobrir com segurança um extenso litoral revelou a fragilidade econômica do empreendimento e do aparelho coercivo português: não havia atrativo para empréstimos dos capitalistas europeus à Coroa Portuguesa no que respeitasse às capitânicas que, sem uma fonte local extrativa rentável (de início somente o pau-brasil) para sustentar um aparelho de guerra de modo a proteger seu vasto território, sucumbiu econômica e politicamente sem que a descoberta de ouro e pedras preciosas em Minas Gerais lhe pudesse fornecer socorro. A falência e o abandono pelos próprios donatários de suas capitânicas resultou em um novo esforço centralizador do capital e da coerção por parte da Coroa Portuguesa: os Governos Gerais. Superposto às capitânicas existentes, o governo geral centralizava a coerção para proteger o território da colônia e extrair para a coroa os recursos da produção de riqueza proveniente das poucas capitânicas hereditárias bem sucedidas, ao longo dos ciclos econômicos do pau-brasil, do algodão, da cana-de-açúcar e da mineração.

Durante séculos, os impérios extorquidores de tributos dominaram a história mundial dos estados, emergindo muitas vezes sob condições de acumulação relativamente baixa dos meios coercivos com alta concentração dos meios disponíveis, o que parece ter sido o caso do império ultramarino português, como vimos.

3 TILLY, Charles.. *Coerção, capital e estados europeus* (tradução Geraldo Gerson de Souza). SP, EDUSP, 1996, p. 69, "Os capitalismo é um sistema de relações em que trabalhadores assalariados produzem bens com matéria-prima de propriedade dos capitalistas."

A transição dos impérios extorquidores para o governo direto deu aos governantes livre acesso aos cidadãos e aos recursos que eles controlavam, através de tributações de família, conscrição em massa, censos, sistemas de polícia e muitas outras invasões da vida social em pequena escala. Mas isso foi feito à custa de uma resistência multiplicada, de extensa negociação e da criação de direitos e compensações para os cidadãos. Tanto a penetração quanto a negociação criaram novas estruturas de estado, inchando os orçamentos do governo, o quadro de pessoal e os diagramas organizacionais. O sucesso relativo das diferentes estratégias de extração, e as estratégias que os governantes aplicaram realmente, variaram consideravelmente das regiões de intensa coerção para as de grande aplicação de capital. Em consequência, as formas organizacionais dos estados seguiram claramente trajetórias diferentes.

Portanto dominação, coerção e extração tributária são elementos componentes da função fiscal do poder estatal na modernidade que remanescem em nossos dias. No entanto, a ampliação dos direitos individuais para os coletivos e transindividuais fez mais que cambiar, ampliar as tarefas sustentadoras da própria dominação estatal do espaço público, espaço público este já em nossos dias organizado também por atores não estatais, seja no interesse coletivo das relações de trabalho (hoje sindicatos, como antes as corporações de ofício), seja nos interesses transindividuais da saúde pública, assistência social, previdência social, meio ambiente, educação (as ONG, OSCIP e outros empreendedores privados, entes ou fundações).

3.3

Coerção, estados e dominação

Os estados sempre se desenvolvem a partir da luta pelo controle de território e população, portanto aparecem invariavelmente em aglomerados e costumam formar sistemas⁴. Os estados formam sistemas à proporção que

4 Sobre a noção de sistema, teoria de sistemas e pensamento sistemático, BERTALANFFY, Ludwig von. *Teoria geral dos sistemas*. Petrópolis, RJ. Ed. Vozes, 1973. MATTOS, João Metello de. *A sociedade do conhecimento – da teoria de sistemas à telemática*. Brasília, DF. UnB Editora & ESAF- Escola de Administração Fazendária, 1982. LUHMANN, Niklas. *Systemtheoretische Argumentationen: Eine Entgegnung auf Jürgen Habermas*, in *Theorie-Diskussion Jürgen Habermas/Niklas Luhmann – Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie: Was leistet die Systemforschung?*. Frankfurt am Main, Suhrkamp Verlag, 1971. Ver também BRITO, Marcos

interagem entre si, e na medida em que a sua interação afeta significativamente o destino de cada parceiro. O sistema de estados que predomina atualmente em quase toda a terra tomou forma na Europa após 990 d.C. (Paz de Westfália); depois, cinco séculos mais tarde, começou a estender seu controle a regiões distantes fora do continente⁵, como o império ultramarino português no Brasil. Como vimos no exemplo das Capitanias Hereditárias e dos Governos Gerais, por trás das mudanças geopolíticas do Brasil Colônia atuava a dinâmica do capital, cujo campo preferido era o das cidades européias. É portanto na direção de pesquisas sobre o capital e a coerção que se devem dirigir os estudos sobre as interações entre os estados e destes em seus domínios. Daí porque o inafastável reflexo do sistema de estados - movido pelo capital e pela coerção - nos sistemas de coerção interna aos estados, como os sistemas de extração direta de riquezas e de tributos. O mapeamento para controle fiscal representado pelas contas nacionais é uma evidência macroeconômica contemporânea concreta do funcionamento deste modelo capital/coerção no sistema de estados.

Embora hoje no ocidente se busque justificar a tributação pelo incremento da atividade estatal distributiva de bem-estar, sua matriz combinada de coerção e capital não pode ser perdida de vista, em que pese no estado moderno esta combinação ter-se diferenciado pela institucionalização da organização da produção pelo próprio estado⁶. Além e conectada à guerra, ao processo político, ao poder de polícia, ao controle do abastecimento e processos conexos, a tributação integra a organização e a prática da coerção estatal, e tem tido como contraponto de resistência à sua exação alguns dos direitos oponíveis pelos cidadãos ao estado moderno, fixados nas constituições⁷.

A interação sistêmica comercial, militar e diplomática dos estados europeus modernos se fez perceber e fez protuberar aqueles estados que tinham

Antonio Bezerra. Apontamentos sobre métodos de trabalho em direito constitucional tributário: o sistema constitucional tributário na visão de ciência de autores e decididores. RJ. PUC-Rio, 2005, Cap. I.

5 TILLY, Charles. *Coerção, capital e estados europeus (tradução Geraldo Gerson de Souza)*. SP, EDUSP, 1996, p. 72.

6 Embora não adotemos uma versão das teorias do imperialismo (TILLY, Charles. *Coerção, capital e estados europeus [tradução Geraldo Gerson de Souza]*. SP, EDUSP, 1996, p. 56) concordamos que uma possível origem dos estados possa ser a apontada por Gordon Clark e Michael Dean: “*O estado, no nosso entender, origina-se tanto dos imperativos econômicos quanto dos ditames políticos da produção capitalista de mercadorias*” (Clark & Dean 1984: 4).

7 No Brasil, a partir da Constituição de 1824, veja-se, infra, nota 7, “Das Disposições Gerais, e Garantias dos Direitos Cívicos e Políticos dos Cidadãos Brasileiros”, do art. 179.

condições de organizar e manter exércitos permanentes, sustentados por meio de tributos extraídos da combinação de populações rurais e capitalistas em economias relativamente comercializadas.

A função fiscal tributária se identificava mais nitidamente, nesse estado moderno, com a sustentação da segurança, ordem interna e defesa externa de cada um desses núcleos autônomos de organização social, e suas fontes de captação aparentemente não contemplavam especificadamente, como hoje, a circulação dos créditos financeiros (tributação sobre operações e/ou movimentações financeiras), abrangiam-na indiretamente através da tributação do patrimônio, da renda, da produção e da circulação interna e externa de bens.⁸

3.4

Coerção e capital da Europa para a formação do aparelho extrativo de tributos no Brasil

As guerras religiosas do século XVI esvaziaram seriamente os estoques europeus de capital e de meios coercivos. Quando a guerra multiplicou os gastos do estado na maior parte do continente, os estados europeus começaram a normalizar e ampliar os seus orçamentos, os impostos e também as dívidas. As receitas futuras dos estados passaram a servir de garantia para as dívidas de longo prazo.

Se a guerra impulsionou os estados, nem por isso exauriu a sua atividade. Ao contrário: impelidos pelos preparativos para a guerra, os governantes deram início de bom ou mau grado a atividades e organizações que acabaram por adquirir vida própria: tribunais, tesouros, sistemas de tributação, administrações regionais, assembleias públicas e muitos outros. Os governantes enviavam tropas para fazer cumprir a arrecadação de tributos, de impostos, os recrutamentos de homens e as requisições de materiais⁹.

8 Ver TORRES, Ricardo Lobo, *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. RJ, Renovar, 1991.

9 Veja-se, no Brasil Colonial, o levante da Inconfidência Mineira, com data marcada para o “Dia da Derrama”, em que os oficiais reais executavam em espécie a coerção na coleta de tributos, data em que a população se encontrava pressionada e agitada, portanto suscetível de incitação à resistência. Ver em TORRES, Ricardo Lobo, *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. RJ, Renovar, 1991, pp. 92-93.

Os estados participantes da expansão ultramarina a partir do século XVI, como Portugal e Espanha, que dominaram o Brasil, extorquiram riquezas de suas colônias, e assim recrutaram e mantiveram imensos exércitos com os próprios recursos nacionais. Mas quando os grandes estados militares começaram a sentir o incentivo da expansão capitalista no crescimento paralelo dos orçamentos do estado, dos impostos e das dívidas estatais, as vantagens dos pequenos estados mercantis principiaram a desaparecer.

A concentração, a desconcentração e a reconcentração da coerção delimitaram os principais capítulos da história da formação dos estados; a concentração acabou por depender em grande medida da disponibilidade de capital concentrado. Esta causa econômica está associada a questões de política fiscal em termos de superioridade da eficiência econômica estatal (produção total) em relação a sua eficácia (razão entre a produção e os insumos). Os estados passaram a um regime financeiro de tomada de empréstimos a curto prazo e tributação a longo prazo, com mais facilidade de captação onde já existiam concentrações de capital. Mas disso resultou que em todo lugar produziram-se mudanças na organização governamental e transformação das relações entre o governante e o governado sob formas mais ou menos adaptadas a seu ambiente social.

Assim, seguindo a classificação triádica proposta por Charles Tilly, com a passagem do período colonial ao Império, no Brasil passou-se do *modo de intensa coerção* - no período das Capitânicas Hereditárias e dos Governos Gerais, em que os governantes extraíam os meios de guerra de suas próprias populações (colonos portugueses no Brasil) e de outras que conquistaram (os nativos indígenas), construindo no processo estruturas maciças de extração (as Capitânicas Hereditárias e os Governos Gerais) - para o *modo de inversão de capital*, no qual os governantes pactuam com os capitalistas para arrendar ou comprar força militar (como na vinda da Família Real Portuguesa sob escolta inglesa em troca da abertura dos portos brasileiros aos comerciantes ingleses, e por ocasião da Guerra do Paraguai, sustentada com recursos tomados em empréstimos contraídos pela Coroa Imperial do Brasil junto aos capitalistas ingleses). A passagem brasileira ao *modo intermediário de coerção capitalizada* - em que os governantes fazem um pouco de cada coisa, mas terminam por involuntariamente prostrar a incorporação dos capitalistas e das fontes de capital diretamente às estruturas de seus estados –

parece somente ter-se iniciado mais efetivamente a partir dos anos de 1930, já no século XX¹⁰.

No Brasil, a Constituição do Império (1824-1889) registra o início desta incorporação dos capitalistas e das fontes de capital diretamente às estruturas do estado com a extensa lista “Das disposições Geraes, e Garantias dos Direitos Civis e Políticos dos Cidadãos Brasileiros”¹¹, mas o contraponto da

10 A Constituição de 1934 ampliou os atrativos negociais para os capitalistas para além da declaração de direitos individuais, desenvolvendo o aparelho estatal prestador de serviços e contas; de outro lado aperfeiçoou e regulou seu aparelho exator tributário e executor de coerção organizada ou excepcional, como a seguir, nos títulos em negrito do texto da Constituição de 1934, que se mantiveram nas constituições de 1937, 1946 e 1967: Da Organização Federal, Do Poder Legislativo, Das Atribuições do Poder Legislativo, Das Leis e Resoluções, Da Elaboração do Orçamento, Do Poder Executivo, Do Poder Judiciário, Da Corte Suprema, Dos Juizes e Tribunais Federais (exceto na Constituição de 1937, sob o Estado Novo), Da Justiça Eleitoral, Da Justiça Militar, Da Coordenação dos Poderes, Das Atribuições do Senado Federal, Dos Órgãos de Cooperação nas Atividades Governamentais, Do Tribunal de Contas, Dos Conselhos Técnico, Da Justiça dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, Da Declaração de Direitos, Dos Direitos Políticos, Dos Direitos e das Garantias Individuais, Da Ordem Econômica e Social, Da Família, da Educação e da Cultura, Da Segurança Nacional, Dos Funcionários Públicos. A chamada “Revolução de 30” - da qual emergiu a liderança política de Getúlio Dornelles Vargas, cuja presença política se estendeu até os anos de 1950 - produziu a constituição de 1937 – O Estado Novo – ,em que o estado ampliou sua direção da sociedade civil e mesmo monopolizou a ocupação do espaço público, p.ex. com a Consolidação das leis Trabalhistas, nova organização da justiça, criação de tribunais federais para causas trabalhistas, intervenção nos sindicatos, atuação como agente econômico direto com criação de empresas públicas em vários setores da economia. É dizer, impulsionou a incorporação de capitalistas e fontes de capital na estrutura estatal, ocupando em grande parte o espaço público, como aconteceu na maioria dos países durante o período entre e durante as guerras mundiais do século XX..

11 Direitos e garantias individuais na Constituição de 1824: Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. I. Nenhum Cidadão póde ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma cousa, senão em virtude da Lei. II. Nenhuma Lei será estabelecida sem utilidade publica. III. A sua disposição não terá effeito retroactivo. IV. Todos podem communicar os seus pensamentos, por palavras, escriptos, e publical-os pela Imprensa, sem dependencia de censura; com tanto que hajam de responder pelos abusos, que commetterem no exercicio deste Direito, nos casos, e pela fórma, que a Lei determinar. V. Ninguem póde ser perseguido por motivo de Religião, uma vez que respeite a do Estado, e não offenda a Moral Publica. VI. Qualquer póde conservar-se, ou sahir do Imperio, como lhe convenha, levando comsigo os seus bens, guardados os Regulamentos policiaes, e salvo o prejuizo de terceiro. VII. Todo o Cidadão tem em sua casa um asylo inviolavel. De noite não se poderá entrar nella, senão por seu consentimento, ou para o defender de incendio, ou inundação; e de dia só será franqueada a sua entrada nos casos, e pela maneira, que a Lei determinar. VIII. Ninguem poderá ser preso sem culpa formada, excepto nos casos declarados na Lei; e nestes dentro de vinte e quatro horas contadas da entrada na prisão, sendo em Cidades, Villas, ou outras Povoações proximas aos logares da residencia do Juiz; e nos logares remotos dentro de um prazo razoavel, que a Lei marcará, attenta a extensão do territorio, o Juiz por uma Nota, por elle assignada, fará constar ao Réo o motivo da prisão, os nomes do seu accusador, e os das testermunhas, havendo-as. IX. Ainda com culpa formada, ninguem será conduzido á prisão, ou nella conservado estando já preso, se prestar fiança idonea, nos casos, que a Lei a admite: e em geral nos crimes, que não tiverem maior pena, do que a de seis mezes de prisão, ou desterro para fóra da Comarca, poderá o Réo livrar-se solto. X. A' excepção de flagrante delicto, a prisão não póde ser executada, senão por ordem escripta da Autoridade legitima. Se esta fôr arbitraria, o Juiz, que a deu, e quem a tiver requerido serão punidos com as penas, que a Lei determinar. O que fica disposto acerca da prisão antes de culpa formada, não comprehende as Ordenanças Militares,

irresponsabilização (Art. 99. “A Pessoa do Imperador é inviolavel, e Sagrada: Elle não está sujeito a responsabilidade alguma.”) e do poder moderador do monarca (Art. 98. “O Poder Moderador é a chave de toda a organização Política, e é delegado privativamente ao Imperador, como Chefe Supremo da Nação, e seu Primeiro Representante, para que incessantemente vele sobre a manutenção da

estabelecidas como necessarias á disciplina, e recrutamento do Exercito; nem os casos, que não são puramente criminaes, e em que a Lei determina todavia a prisão de alguma pessoa, por desobedecer aos mandados da justiça, ou não cumprir alguma obrigação dentro do determinado prazo. XI. Ninguem será sentenciado, senão pela Autoridade competente, por virtude de Lei anterior, e na fórma por ella prescripta. XII. Será mantida a independencia do Poder Judicial. Nenhuma Autoridade poderá avocar as Causas pendentes, sustal-as, ou fazer reviver os Processos findos. XIII. A Lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, o recompensará em proporção dos merecimentos de cada um. XIV. Todo o cidadão pode ser admittido aos Cargos Publicos Civis, Politicos, ou Militares, sem outra differença, que não seja dos seus talentos, e virtudes. XV. Ninguem será exempto de contribuir pera as despezas do Estado em proporção dos seus haveres. XVI. Ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica. XVII. A' excepção das Causas, que por sua natureza pertencem a Juizos particulares, na conformidade das Leis, não haverá Foro privilegiado, nem Comissões especiaes nas Causas civeis, ou crimes. XVIII. Organizar-se-ha quanto antes um Codigo Civil, e Criminal, fundado nas solidas bases da Justiça, e Equidade. XIX. Desde já ficam abolidos os açoites, a tortura, a marca de ferro quente, e todas as mais penas crueis. XX. Nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Por tanto não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infamia do Réo se transmittirá aos parentes em qualquer gráo, que seja.. XXI. As Cadêas serão seguras, limpas, o bem arejadas, havendo diversas casas para separação dos Réos, conforme suas circumstancias, e natureza dos seus crimes. XXII. E'garantido o Direito de Propriedade em toda a sua plenitude. Se o bem publico legalmente verificado exigir o uso, e emprego da Propriedade do Cidadão, será elle préviamente indemnizado do valor della. A Lei marcará os casos, em que terá logar esta unica excepção, e dará as regras para se determinar a indemnização. XXIII. Tambem fica garantida a Divalda Publica. XXIV. Nenhum genero de trabalho, de cultura, industria, ou commercio póde ser prohibido, uma vez que não se opponha aos costumes publicos, á segurança, e saude dos Cidadãos. XXV. Ficam abolidas as Corporações de Officios, seus Juizes, Escrivães, e Mestres. XXVI. Os inventores terão a propriedade das suas descobertas, ou das suas producções. A Lei lhes assegurará um privilegio exclusivo temporario, ou lhes remunerará em resarcimento da perda, que hajam de soffrer pela vulgarisação. XXVII. O Segredo das Cartas é inviolavel. A Administração do Correio fica rigorosamente responsavel por qualquer infracção deste Artigo. XXVIII. Ficam garantidas as recompensas conferidas pelos serviços feitos ao Estado, quer Civis, quer Militares; assim como o direito adquirido a ellas na fórma das Leis. XXIX. Os Empregados Publicos são strictamente responsaveis pelos abusos, e omissões praticadas no exercicio das suas funções, e por não fazerem effectivamente responsaveis aos seus subalternos. XXX.. Todo o Cidadão poderá apresentar por escripto ao Poder Legislativo, e ao Executivo reclamações, queixas, ou petições, e até expôr qualquer infracção da Constituição, requerendo perante a competente Auctoridade a effectiva responsabilidade dos infractores. XXXI. A Constituição tambem garante os soccorros publicos. XXXII. A Instrução primaria, e gratuita a todos os Cidadãos. XXXIII. Collegios, e Universidades, aonde serão ensinados os elementos das Sciencias, Bellas Letras, e Artes. XXXIV. Os Poderes Constitucionaes não podem suspender a Constituição, no que diz respeito aos direitos individuaes, salvo nos casos, e circumstancias especificadas no paragrapho seguinte. XXXV. Nos casos de rebelião, ou invasão de inimigos, pedindo a segurança do Estado, que se dispensem por tempo determinado algumas das formalidades, que garantem a liberdade individual, poder-se-ha fazer por acto especial do Poder Legislativo. Não se achando porém a esse tempo reunida a Assembléa, e correndo a Patria perigo imminente, poderá o Governo exercer esta mesma providencia, como medida provisoria, e indispensavel, suspendendo-a immediatamente que cesse a necessidade urgente, que a motivou; devendo num, e outro caso remetter á Assembléa, logo que reunida fôr, uma relação motivada das prisões, e d'outras medidas de prevenção tomadas; e quaesquer Autoridades, que tiverem mandado proceder a ellas, serão responsaveis pelos abusos, que tiverem praticado a esse respeito.

Independencia, equilibrio, e harmonia dos mais Poderes Politicos.”) parece ter tornado tal incorporação pouco atrativa para os capitalistas, e temida por estes a virtualidade de sujeição de seus ativos a uma arbitrária exação tributária¹².

A partir do século XVII a forma de coerção capitalizada revelou-se mais eficiente na guerra e, portanto, forneceu um modelo convincente para aqueles estados que se originaram de outras combinações de coerção e capital. Além disso, do século XIX até o passado recente, os estados europeus e depois de todo o ocidente, envolveram-se muito mais intensamente do que antes na construção de infra-estrutura social, no provimento de serviços, na regulamentação da atividade econômica, no controle dos movimentos populacionais e na capacitação do bem-estar dos cidadãos; todas essas atividades começaram sob a forma de produtos secundários dos esforços governamentais para adquirir rendas e submissão de suas populações, mas assumiram vidas e explicações próprias. Em que pese a redação da Constituição de 1824 e sua maior durabilidade entre nossas constituições (65 anos), e da constituição de 1891 ter trazido configuração republicana e federativa¹³, a passagem brasileira ao modo intermediário de coerção capitalizada parece somente ter-se iniciado mais efetivamente a partir dos anos de 1930, já no século XX¹⁴.

12 A tributação e orçamento na Constituição de 1824 já traziam explícito um aparelho de estado para a extração tributária, a aplicação dos recursos e controle fiscal: Art. 15. E' da attribuição da Assembléa Geral: X. Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa. XVI. Crear, ou supprimir Empregos publicos, e estabelecer-lhes ordenados. Art. 36. E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa: I. Sobre Impostos. II. Sobre Recrutamentos Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio. Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras. Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

13 São títulos da Constituição de 1891: Declaração de Direitos, Dos Cidadãos Brasileiros, Do Poder Judiciário, Da Responsabilidade do Presidente, Das Atribuições do Poder Executivo, Da Eleição de Presidente e Vice-Presidente, Do Poder Executivo, Das Leis e Resoluções, Das Atribuições do Congresso, Do Senado, Da Câmara dos Deputados, Do Poder Legislativo, Da Organização Federal.

14 A Constituição de 1934 ampliou os atrativos negociais para os capitalistas para além da declaração de direitos individuais, desenvolvendo o aparelho estatal prestador de serviços e contas; de outro lado aperfeiçoou e regulou seu aparelho exator tributário e executor de coerção organizada ou excepcional, como a seguir, nos títulos em negrito do texto da Constituição de 1934, que se mantiveram nas constituições de 1937, 1946 e 1967: Da Organização Federal, Do Poder

Embora possam os estados socialistas contemporâneos diferir dos estados capitalistas, em média, por exercerem um controle mais direto e mais consciente sobre a produção e a distribuição (*e.g.* os Planos Quinquenais na desfeita União Soviética), pertencem reconhecivelmente ao mesmo tipo dos seus vizinhos capitalistas. São também estados nacionais, em que o governo organiza a produção.

No período entre os séculos XVIII e XIX os estados passaram mais e mais a criar exércitos e frotas com recursos humanos e materiais das próprias populações nacionais, ao mesmo tempo em que os soberanos agregaram as forças armadas diretamente à estrutura administrativa do estado e analogamente se encarregaram da operação direta do aparelho fiscal, diminuindo drasticamente a participação de contratantes independentes, que no período anterior forneciam empréstimos e se ressarciam estabelecendo e arrecadando tributos. Antes de sua recente convergência, as trajetórias de *intensa aplicação de coerção, de grande inversão de capital e de coerção capitalizada* conduziram a tipos muito diferentes de estados. Mesmo depois da convergência, os estados mantiveram algumas características – por exemplo, a natureza de suas instituições representativas – que refletem claramente as suas experiências históricas anteriores.

Na maior parte do tempo de formação e desenvolvimento do estado moderno, o modelo implícito de estado contém em sua estrutura os seguintes elementos: um *governante* que resume a tomada conjunta de decisões dos funcionários mais poderosos de um estado; uma *classe dirigente* aliada ao governante e que controla os principais meios de produção dentro do território sob a jurisdição do estado; *outros clientes* que gozam de benefícios especiais devido à sua associação com o estado; *opositores, inimigos e rivais do estado*; um *aparelho coercivo* que inclui exércitos, marinhas e outros meios organizados e concentrados de força sob o controle do estado; e *o aparelho civil do estado*, que consiste

Legislativo, Das Atribuições do Poder Legislativo, Das Leis e Resoluções, Da Elaboração do Orçamento, Do Poder Executivo, Do Poder Judiciário, Da Corte Suprema, Dos Juízes e Tribunais Federais (exceto na Constituição de 1937, sob o Estado Novo), Da Justiça Eleitoral, Da Justiça Militar, Da Coordenação dos Poderes, Das Atribuições do Senado Federal, Dos Órgãos de Cooperação nas Atividades Governamentais, Do Tribunal de Contas, Dos Conselhos Técnico, Da Justiça dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, Da Declaração de Direitos, Dos Direitos Políticos, Dos Direitos e das Garantias Individuais, Da Ordem Econômica e Social, Da Família, da Educação e da Cultura, Da Segurança Nacional, Dos Funcionários Públicos.

essencialmente de organizações fiscais, administrativas e judiciais distintas, que operam sob o seu controle¹⁵.

3.5

A apreensão, a fabricação ou a compra da coerção e seu controle pelo estado. A opção do Estado Brasileiro pela disciplina sistemática da extração de tributos segundo sua função fiscal.

Na formação dos estados modernos, os governantes dispunham de três vias principais para adquirir os meios concentrados de coerção: poderiam apreendê-los, fabricá-los ou comprá-los. Antes do século XX, poucos estados europeus fabricaram uma parcela importante de seus próprios meios coercivos, por escassez de capital necessário ou de técnica para fazê-lo¹⁶.

Embora várias formas de recrutamento tenham persistido até os nossos dias, os estados ocidentais geralmente tenderam a um sistema de arrecadação de impostos em dinheiro e pagamento dos meios coercivos para melhorar a arrecadação de impostos. Assim, a longo prazo é possível constatar uma estreita relação entre tributação e força militar na formação do estado moderno, conforme formula Norbert Elias:

“A sociedade daquilo que chamamos era moderna se caracteriza, principalmente no Ocidente, por um certo nível de monopolização. Ao indivíduo é negado o livre uso de armas militares, que é reservado a uma autoridade central de qualquer tipo; do mesmo modo a tributação da propriedade e da renda de indivíduos se concentra nas mãos de uma autoridade sócia central. Os meios financeiros que fluem desse modo para essa autoridade central mantêm o monopólio da força militar, enquanto essa por seu turno mantém o monopólio da tributação. Nenhuma das duas tem algum tipo de precedência sobre a outra; são os dois lados do mesmo monopólio. Se uma desaparece, a outra segue-a automaticamente, mesmo que o domínio do monopólio possa às vezes ser abalado mais fortemente de um lado do que do outro.”¹⁷

Na prática, porém, a articulação entre o monopólio militar e o monopólio da tributação se dá no âmbito financeiro da circulação do crédito. É

15 Ver supra na nota anterior, as definições dos textos constitucionais do aparelho coercivo e do aparelho civil do Estado Brasileiro.

16 TILLY, Charles. *Coerção, capital e estados europeus* (tradução Geraldo Gerson de Souza). SP, EDUSP, 1996, p. 143.

17 ELIAS, Norbert, 1982: II, 104, citado por TILLY, Charles. *Coerção, capital e estados europeus* (tradução Geraldo Gerson de Souza). SP, EDUSP, 1996, p. 145.

bem sabido que historicamente somente poucos grandes estados conseguiram pagar os custos militares com as receitas normais: a captação e pagamento de empréstimos envolvia espera dos credores, oferecimento de cargos, captação compulsória de empréstimos, e a tomada de empréstimos a banqueiros em troca de direitos sobre receitas futuras do governo¹⁸.

Os capitalistas sempre serviram ao estado, segundo seus interesses, como emprestadores (bancos), mobilizadores de empréstimos (adquirindo títulos da dívida pública) e administradores (bancos que recebem pagamentos do público ao estado e se compensam de seus créditos) ou mesmo cobradores de rendas para pagar os empréstimos (*e.g.* o regime de concessão de serviço de conservação de vias públicas construídas não pelo estado, mas pelos próprios capitalistas). Temos portanto que com a atividade capitalista se dão a monetização e a disponibilidade de crédito, o que proporciona ao estado uma reserva de acumulação de recursos disponíveis para fazer face a emergências naturais, econômicas, políticas ou estratégicas. Na verdade, a palavra “capitalista” em seu uso moderno parece ter derivado do termo que designava aqueles cidadãos holandeses que pagavam a taxa mais alta *per capita* de imposto¹⁹, apregoando desse modo a sua riqueza e sua capacidade de crédito.

No ocidente, como no Brasil, a prática atual da lei de orçamento anual de diferir o ritmo das receitas em relação ao dos gastos, antecipando-os, já podia ser verificada na formação do estado moderno, e atesta que a atividade financeira do estado era o meio de articulação entre os monopólios militar e tributário. E como a disponibilidade de crédito depende de ter o estado pago ou renegociado suas dívidas anteriores, dependendo portanto da presença de capitalistas, fica claro entender que uma estimativa de incremento de gastos limitada pelas condições de captação creditícia projetava o patamar dos gravames tributários. No Brasil, a Constituição de 1967 trouxe disciplina sistemática na exação tributária estatal, item de previsibilidade de desembolsos e de projeção do exercício financeiro do estado e dos cidadãos (notadamente dos capitalistas, que negociam com o estado e

18 No art. 57 da Constituição do Estado Novo, de 1937, a Seção do Crédito do Conselho da Economia Nacional constitucionalizou a regulação do crédito, com enrijecimento incompatível com a circulação do crédito, motor da acumulação capitalista, numa tentativa de frear a espiral inflacionária alimentada pela proximidade da guerra.

19 TILLY, Charles. *Coerção, capital e estados europeus* (tradução Geraldo Gerson de Souza). SP, EDUSP, 1996, p. 150.

com os particulares o crédito, aferindo periodicamente seus resultados em exercícios financeiros)²⁰.

3.6

O estado moderno e o pagamento das dívidas

Todos os governantes enfrentam o problema de ter de pagar empréstimos sem destruir a capacidade de suas fontes para pagamentos futuros. E adotam estratégias fiscais muito diferentes.

Os governos que dispõem de força bastante podem arrecadar tributos e rendas em economias relativamente desmonetizadas, embora mesmo aqui a capacidade do povo de pagar em moeda dependa de sua possibilidade de vender produtos e serviços à vista. A monetização afeta fortemente a eficácia com que um estado pode financiar-se mediante a tributação, em vez de extorquir diretamente da população esses meios.

O estado de *coerção capitalizada* – o estado nacional – prevaleceu afinal na modernidade, e trouxe aos capitalistas força política, levando o estado a negociar com a sua população, ou pelo menos com a classe comercial dominante. A estratégia de conquista e povoamento, que exigiu inevitavelmente exércitos e marinhas permanentes, acrescentou ao estado central a burocracia, sem falar na cadeia mundial de funcionalismo que ela suscitou. Onde produziu riquezas – sobretudo na forma de ouro e prata em barras, como na Espanha – a conquista criou uma alternativa à tributação doméstica e, desse modo, protegeu os governantes de algumas das negociações que definiram os direitos dos cidadãos e estabeleceram limites às prerrogativas do estado em outros locais. Mas no final das contas, as requisições de homens, dinheiro e provisões cresceram tanto que os governantes negociaram também com a massa da população, reconhecendo-lhes paulatinamente direitos nos estatutos reguladores da extração de tributos. No caso brasileiro, este estatuto está atualmente constitucionalizado a partir de 1988 nas

20 A Constituição de 1967 veio sistematizar a tributação no Brasil nos níveis federal, estadual e municipal, dividindo entre eles o poder de coerção tributária sobre os cidadãos, e repartindo o resultado da extração tributária da União aos Estados e Municípios, e dos Estados aos Municípios, segundo sua função fiscal específica transplantada para os orçamentos anuais.

“Limitações do Poder de Tributar”²¹, antes matéria legislativa no regime da constitucional de 1967 a 1988.

21 DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

3.7

O pagamento das dívidas sociais, o custeio da promoção social e a tributação no estado constitucional contemporâneo do pós-guerra: O modelo contemporâneo de tributação no Brasil para o custeio da seguridade social no procedimento fiscal fazendário federal

O mínimo de atividades essenciais de um estado são quatro: criação do estado, prática da guerra, proteção e extração. Os estados extorquidores de tributos permaneceram restritos no mínimo a esse conjunto indispensável de quatro atividades, intervindo nas vidas de seus súditos nominais especialmente para impor o poder da classe dirigente e para extrair rendas. Contudo, além de uma determinada escala, todos os estados acabaram aventurando-se na aplicação da justiça, produção e distribuição.

Quanto mais meios de guerra os governantes e outras empresas coercivas extraem de suas economias locais, mais as classes principais dentro dessas economias logram exigir a intervenção do estado fora do domínio da coerção e da guerra. A extração, a proteção e a aplicação da justiça se entrecruzam para compelir os estados ao controle da distribuição – de início como um meio de garantir as rendas do estado provenientes da circulação de bens, depois como uma resposta aos pedidos populares de correção das desigualdades e déficits locais ou regionais. Trata-se, no desenvolvimento da sociedade organizada em torno do estado, de uma expansão da atividade do estado para fora da esfera militar e em direção à cidadania e à promoção social. A intervenção estatal no domínio econômico e na ordem social, inseridas no texto das constituições brasileiras a partir de 1934, evidencia a refração na sociedade brasileira desse fenômeno²².

Essa expansão da intervenção estatal em direção à cidadania e à promoção social resulta para o estado contemporâneo, e notadamente no Brasil após a CF88, ampliação de sua função fiscal de captação e aplicação de recursos. E se de um lado o estado brasileiro atual reduz seu papel de empreendedor

22 Na Constituição de 1988, na “Ordem Social”, o tripé “saúde, previdência e assistência social” do sistema de seguridade social, em que apenas um deles – a previdência – tem caráter contributivo, resultando daí que o custeio da saúde e assistência social - a que todo brasileiro tem direito – tem sido feito majoritariamente pela captação coercitiva estatal de contribuições sociais, previstas no Sistema Tributário Nacional. Ver também *infra*, na exposição da posição do problema desta pesquisa, e no Capítulo I, I, Capítulo I, II e Capítulo I, IV..

econômico direto (*e.g.* com as privatizações e a desestatização da economia)²³, amplia sua intervenção social direta, promovendo e fazendo atuar os agentes privados, para cumprir e fazer cumprir o sistema de seguridade social constitucionalizado a partir de 1988.

Assim é que o estado constitucional contemporâneo, sobre ser de soberania compartilhada na sociedade internacional²⁴, tem internamente hoje um papel menos de empreendedor direto e mais de regulador econômico, e de captador de recursos na medida das necessidades da seguridade social e no modo da atividade econômico-financeira que regula e fiscaliza. E é porque a organização do estado brasileiro na constituição de 1988 está voltada às tarefas de organização social, mas também às de promoção social, que a atuação estatal precisa ser regulada e controlada, para além dos critérios de competência-autoridade-legalidade, também segundo critérios de moralidade (solidariedade social) e parâmetros de eficiência (CF88, art. 37, *caput*) no cumprimento de suas tarefas constitucionalmente fixadas, como é o caso do exercício de sua função fiscal pela administração fazendária, para concretizar a solidariedade social (CF88, art. 3º, I) através do sistema de seguridade social (CF88, arts. 194 a 204), no modo da atividade econômico-financeira que fiscaliza e da qual capta recursos (ordem econômica, sistema financeiro e sistema tributário).

Não por acaso, o procedimento fiscal fazendário federal brasileiro, que recebeu após 1988 ampliado elenco de atribuições no campo da captação de recursos de contribuições sociais, tem sido modificado para ampliar sua eficiência e garantir a justiça de sua exação. E esta necessidade de controle e previsibilidade pode e deve ser atendida metodizando-se os procedimentos preparatórios dos juízos jurídicos em matéria tributária, que no Brasil antes de 1988 deviam atender aos requisitos de legitimidade baseados na competência, na autoridade e na legalidade, e que hoje podem e devem, além de atender os requisitos de

23 A chamada “Revolução de 30” - da qual emergiu a liderança política de Getúlio Dornelles Vargas, cuja presença política se estendeu até os anos de 1950 - produziu a constituição de 1937 – O Estado Novo – ,em que o estado ampliou sua direção da sociedade civil e mesmo monopolizou a ocupação do espaço público, p.ex. com a Consolidação das leis Trabalhistas, nova organização da justiça, criação de tribunais federais para causas trabalhistas, intervenção nos sindicatos, atuação como agente econômico direto com criação de empresas públicas em vários setores da economia. É dizer, impulsionou a incorporação de capitalistas e fontes de capital na estrutura estatal, ocupando em grande parte o espaço público, como aconteceu na maioria dos países durante o período entre e durante as guerras mundiais do século XX..

24 HÄBERLE, Peter. *Estado constitucional cooperativo*. RJ/SP/Recife, Ed. Renovar, 2007, pp. 47-48.

legalidade, impessoalidade e publicidade, concretizar a moralidade e a eficiência,²⁵ referências de legitimidade da atuação estatal em matéria tributária, que nesta pesquisa se desdobrarão como elementos de regulação e controle da atuação administrativa posta em curso cotidianamente nos procedimentos fiscais fazendários (capítulos 6 e 7). No estudo deste Capítulo 3 cumprimos o requisito de identificar e debater as novas tarefas do estado brasileiro no modelo constitucional contemporâneo de tributação e os correspondentes requisitos de legitimidade de suas decisões nos procedimentos fiscais fazendários.

25 Art. 37 da CF88: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”