

Breve história do tributo na civilização ocidental: da pilhagem à legalidade¹

*Sarah Amarante de Mendonça Cohen**

Resumo: Neste artigo, trata-se de aspectos da evolução do tributo no decorrer da história da civilização ocidental. Destaca-se seu nascimento com base na ideia ou conceito de pilhagem ao patrimônio individual até ser conformado pela legalidade, em que a tributação é tecnicamente consentida, por meio da votação da lei pelos membros do parlamento eleitos pelo povo, no chamado “Estado Fiscal”. Dessa forma, com o objetivo de suprir parcialmente lacuna nos estudos da história do tributo no Brasil, são abordados aspectos tributários da Antiguidade, do Império Romano, da Cidade-Estado de Atenas, passando brevemente pela Idade Média, experiência inglesa e Revolução Francesa, até chegar ao Estado Absolutista moderno e ao Estado

¹ Este artigo foi elaborado com base em pesquisas realizadas quando da elaboração de minha dissertação de mestrado na UFMG, em 2005. Dedico-o, portanto, aos meus queridos alunos e ex-alunos como forma de colaborar para suprir, ainda que parcial e modestamente, lacuna existente na bibliografia nacional sobre as origens históricas do tributo. (Cf. COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. *O tributo e o poder na reviravolta linguística do pensamento contemporâneo*: um estudo sobre a relação entre normas de tributação e poder do Estado, sob a perspectiva da teoria do Direito e da democracia de Jürgen Habermas. 2005. 199 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005)

* Doutora e mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professora visitante de Direito Tributário na Universidade de Tel Aviv (2016). Professora de Direito Financeiro e Tributário nas Faculdades Milton Campos e Escola Superior Dom Helder Câmara e de pós-graduação no Centro de Atualização em Direito (CAD).

Fiscal. O objetivo é demonstrar que o tributo evolui da ideia de confisco, de agressão pura e simples do patrimônio do particular, até a noção de consentimento, o que pode servir para o jurista e o doutrinador se posicionarem de forma mais fundamentada sobre questões como legalidade, interpretação do Direito Tributário e flexibilização do “tipo” tributário.

Palavras-chave: História do direito. Direito tributário. Legalidade. Confisco. Tributo.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo é dedicado à evolução histórica do tributo e aos fundamentos para a tributação, desde sua origem, que não é das mais belas, até o advento da legalidade fundada no consentimento do cidadão.

Com efeito, para que se possa entender o tributo em termos modernos ou pós-modernos, ou seja, como fonte de financiamento do Estado, como meio de realização de justiça social ou de redistribuição de renda e como instrumento consentido do cidadão em prol do interesse coletivo, é necessário observar os aspectos principais de sua evolução histórica na civilização ocidental.

Vale notar que a maior parte dos cursos de Direito Tributário no Brasil carece de explicações mais detalhadas sobre a história do tributo. Eis a razão pela qual foram consultadas fontes alienígenas para tentar suprir essa lacuna, ainda que parcial e modestamente, para viabilizar ao leitor um conhecimento sobre alguns elementos mais relevantes, mediante uma abordagem crítica pessoal.

Releva notar que atualmente muito se discute acerca de legalidade, de interpretação do Direito Tributário, de flexibilização do “tipo” tributário. Tem-se como pressuposto que o conhecimento sobre a evolução histórica do tributo se mostra fundamental como

aparato para o jurista e o doutrinador se posicionarem de forma mais fundamentada sobre essas e outras questões que envolvem o fenômeno tributário.

Passa-se, portanto, a discorrer sobre o tema em questão.

2 BREVE HISTÓRIA DO TRIBUTO

Fundamentos para a tributação, de ordem religiosa, antropológica, sociológica, política, econômica ou jurídica, existiram, e ainda existem, sob variadas formas no tempo e no espaço.

Sob a ótica religiosa, por exemplo, poder-se-ia entender o ato de verter valores aos cofres públicos como o substituto laico dos rituais de sacrifício às divindades de outrora. Se os sacrifícios rituais tinham a função simbólica essencial de integrar o ser em uma ordem universal², o tributo não passava da versão análoga e profana dessa comunhão suprema. Tal premissa, antes de ser taxada de absurda, poderia dar ensejo a investigações patrocinadas por filólogos ou teólogos, com base, *verbi gratia*, na etimologia das palavras da Bíblia hebraica *dam*³ (sangue) e *damim*⁴ (dinheiro), que são curiosamente cognatas.

Não obstante essa pequena ilustração – que só serve para mostrar que o tributo vai muito além daquilo que está disposto nas instruções normativas editadas pela Receita Federal – não se abriu espaço neste artigo para divagações “cabalísticas”. Ao revés, procurou-se mostrar, em linhas gerais, a evolução do conceito de tributo e, sobretudo, quais os fundamentos políticos, econômicos e jurídicos encontrados, em

² BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 6. ed. Paris: LGDJ, p. 140-143.

³ DAM. In: *Oxford dictionary: english-hebrew/hebrew-english*. Jerusalem: Kernerman-Lonnie Kahn, 1995. p. 46.

⁴ DAMIM. In: *OXFORD dictionary: english-hebrew/hebrew-english*. Jerusalem: Kernerman-Lonnie Kahn, 1995. p. 46.

períodos históricos sucessivos, para dar respaldo à tributação, que, partindo da ideia de agressão, pura e simples, ao patrimônio privado do indivíduo, passou depois a se fundar no consentimento traduzido pelo “sofisticado” conceito da legalidade.

Procurou-se, portanto, situar o tributo na transição das sociedades organizadas sem o império da lei para o Estado de Direito.

O primeiro ponto que merece ser tratado refere-se ao nebuloso surgimento do tributo e, conseqüentemente, às condições que favoreceram a adoção dessa figura nas sociedades antigas.

Ardant admite:

Il n'est pas facile de le dire ni de savoir dans quelle mesure les premiers états eurent recours à la corvée, à la requisition et à l'impôt. Nous sommes mal informés en raison de l'insuffisance écrite, naturellement plus rares pour les périodes plus anciennes. Lorsque nous avons des textes, ceux-ci sont parfois peu explicites sur l'existence ou du moins sur le degré de généralisation ou sur les modalités d'application de l'impôt⁵.

Não obstante as propaladas lacunas históricas, o autor chega a uma interessante conclusão sobre o tema:

Ce que nous pouvons dire c'est que la histoire traditionnelle, et les documents qui se précisent au fur et à mesure que nous descendons le cours du temps, semblent lier assez nettement l'existence d'Etats fortement organisés, dont

⁵ ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt – livre I: de l'antiquité au XVIIe siècle*. Paris: Arthème Fayard, 1971. p. 39. Tradução nossa: “Não é fácil dizer nem saber em que medida os primeiros Estados recorreram à corveia, à requisição forçada e ao imposto. Somos mal informados em razão da insuficiência de testemunhos escritos, naturalmente mais raros nos períodos mais antigos. Quando temos textos, esses são, às vezes, pouco explícitos sobre a existência ou pelo menos sobre o grau de generalização ou as modalidades de aplicação do imposto.”

la puissance se révélait sur le plan intérieur et sr le plan extérieur, à l'apparition ou au développement de l'impôt. Cette évolution simultanée vers l'État – vers une certaine sorte d'Etat voisine de ce que nous entendons par ce terme – et vers la fiscalité, nous est attestée à plusieurs reprises⁶.

Nessa linha, ele identifica a existência de formas de tributação presentes nos antigos impérios do Oriente próximo e distante, há milênios antes de nossa Era. Ressalta que os conquistadores dos primeiros impérios do Oriente Médio, há milhares de anos antes da Era Comum, passaram a perceber que a dizimação e a pilhagem dos povos conquistados não era uma estratégia que favoreceria os conquistadores em longo prazo.

Aduz, portanto, que no século VIII da Era Comum, o cádi de Bagdá, Abou Yousof Ya'Koub, escreveu sobre os deveres entre os soberanos e seus subordinados, fazendo referência a uma controvérsia havida em virtude da conquista do Iraque e da Síria: os combatentes, não satisfeitos com as quotas que lhes cabiam do produto da pilhagem, exigiam que as terras dos povos dominados fossem partilhadas em seu favor. Tal demanda teria sido rechaçada pelo Califa Omar, ao argumento de que a pilhagem seria uma “política de visão limitada”, mas a manutenção da prestação dos serviços públicos essenciais e a proteção das novas províncias, mediante cobrança de uma contraprestação – um imposto territorial, o chamado *kharadj* –, seria política muito mais favorável aos conquistadores⁷.

⁶ ARDANT, 1971, p. 43. Tradução nossa: “O que podemos dizer é que a história tradicional e os documentos que se demarcam na medida em que descemos no curso do tempo, parecem associar bem claramente a existência de estados fortemente organizados, cuja potência se revelava no plano interior e sobre o plano exterior, à aparição e ao desenvolvimento do imposto. Essa evolução simultânea em direção ao Estado – em direção a certo tipo de Estado, parecido com o que entendemos por esse termo – e à fiscalidade nos é atestado em diversos momentos.”

⁷ Cf. ARDANT, 1971.

Se a relação entre conquistadores e conquistados evoluiu da “política” da pilhagem para a “política” do tributo, também no plano doméstico a evolução foi análoga, uma vez que as requisições forçadas, desregradas e sem contrapartida passaram a ser vistas como uma forma destrutiva da atividade produtiva. Por corolário, a existência de regras claras se traduzia numa comodidade tanto para os “contribuintes”, quanto para os dominadores. Aqueles eram beneficiados, evidentemente, por não se perceberem sujeitos aos mimos do poder. Estes, a seu turno, eram igualmente contemplados não somente por evitarem uma recusa sistemática dos “contribuintes” às requisições forçadas, mas, sobretudo, ante a preservação das fontes produtivas e a possibilidade de uma organização financeira mais eficaz⁸.

Outro aspecto interessante realçado por Bouvier, atinente a um pressuposto para a instituição do tributo, é o de que não seriam quaisquer grupos humanos que poderiam ser submetidos à tributação, mas apenas aqueles grupos capazes de “se pensarem no tempo”, de “se projetarem para a posteridade”. Tal afirmação tem estrita relação com a posição de Ardant, transcrita *supra*, sobre a convergência entre a fiscalidade e o Estado. Nas palavras de Bouvier,

selon divers auteurs, l’impôt n’aurait pu naître qu’à partir du moment où les communautés humaines ont été em mesure de produire davantage de nourriture qu’il ne leur était nécessaire pour pouvoir subsister. Suscitant des convoitises, la constitution de ce surplus aurait alors amené certains groups sociaux au pillage, d’abord irrégulier et épisodique,

⁸ Interessante notar que o abandono da “política” da pilhagem e a adoção da “política” do tributo parecem ter trazido com elas as raízes do princípio do “não confisco”. Se hoje tal princípio é visto como uma garantia fundamental do contribuinte, percebe-se que as origens da noção de “tributação mediante a manutenção das fontes produtivas”, foi muito mais uma estratégia pensada pelos conquistadores para garantir seus rendimentos em longo prazo do que uma *benesse* concedida aos povos dominados.

puis à dates fixes et sans élimination des populations pour que puisse être reconstitué un nouveau stock de produits. Tels sont les éléments à partir desquels aurait pu s'instaurer à la place du pillage désordonné une redevance obligatoire qualifiée de tribut... Bien évidemment, un tel processus n'aurait pu se mettre en place si les communautés ne s'étaient pas stabilisées, délaissant la chasse et la cueillette pour l'agriculture, si elles n'avaient atteint un certain stade de développement économique permettant de nourrir l'ensemble du groupe social pendant les périodes creuses ou celles de sécheresse ou d'intempéries. Il a bien fallu qu'à un moment l'on parvienne à stocker les denrées alimentaires, à savoir gérer ces stocks, ce qui suppose une transformation qualitative de la démarche économique et sociale, c'est-à-dire un groupe capable de se penser dans le temps, de se projeter dans l'avenir... C'est dans ce contexte de développement économique mais aussi de maturation de la pensée collective que le tribut aurait pris naissance et conduit en même temps à la création des premières formes d'impôt et d'organisation politique [...]⁹.

⁹ BOUVIER, 2004. Tradução nossa: «Segundo diversos autores, o imposto só poderia ter nascido a partir do momento em que as comunidades humanas estavam aptas a produzir um excedente de alimentos que não lhe eram necessários para a subsistência. Surgida da cobiça, a constituição desse excesso levou alguns grupos sociais à pilhagem, inicialmente irregular e episódica e, posteriormente, em datas fixas e sem eliminação das populações para que pudesse ser reconstituído um novo estoque de produtos. Esses são os elementos a partir dos quais pôde ser instaurada, no lugar da pilhagem desordenada, uma soma obrigatória qualificada de tributo. [...]. Evidentemente, tal processo não poderia se dar se as comunidades não estivessem estabilizadas, sedentarizadas, trocando a caça e a colheita pela agricultura, se elas não tivessem alcançado certo estágio de desenvolvimento econômico que lhes permitisse nutrir o grupo social nos períodos de vacas magras, de seca ou de intempéries. Era preciso que, no mesmo momento em que conseguissem estocar as provisões alimentares, soubessem gerar esses estoques, o que supõe uma transformação qualitativa do passo econômico e social, o que vale dizer: um grupo capaz de se pensar no

Justamente no contexto do desenvolvimento econômico, da estabilização e, portanto, de uma sociedade organizada politicamente é que se pode passar a falar da organização tributária da Cidade-Estado de Atenas, na Grécia clássica.

A liberdade individual, fundamento da democracia ateniense¹⁰, tinha influência sobre o “sistema tributário” da Cidade-Estado. Sáinz de Bujanda, citando Morselli, defende que a Fazenda ateniense se inspirava no princípio do interesse público, sendo que a sujeição ao imposto – consequentemente – não se baseava em uma relação de servidão, mas de defesa do bem coletivo entregue aos cuidados do Estado¹¹.

Essa regra da liberdade individual, por sua vez, impediu que se criasse na Grécia um verdadeiro “sistema fiscal”, uma vez que ela se restringia a instituição de impostos pessoais sobre os cidadãos, favorecendo a instituição de impostos indiretos¹². Nas palavras do autor espanhol mencionado *supra*:

tempo, de se projetar para a posteridade... É nesse contexto de desenvolvimento econômico, mas também de maturação do pensamento coletivo, que o tributo nasceu e conduziu, ao mesmo tempo, à criação das primeiras formas de imposto e de organização política [...].”

¹⁰ É importante estabelecer que a concepção grega de democracia diferia em muito da concepção burguesa. Aristóteles já dizia que a condição de cidadão ateniense era conferida apenas àqueles que tivessem parte na autoridade deliberativa e na autoridade judiciária, não devendo ser admitidos artesãos dentre os cidadãos. A virtude política, portanto, era apenas daqueles que não tivessem a necessidade de trabalhar para sobreviver, não sendo possível aos artesãos ou aos mercenários praticar a virtude. (Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 146)

¹¹ Cf. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955. p. 135.

¹² A classificação dos impostos em diretos e indiretos é baseada em critérios eminentemente econômicos. Spagnol, adotando a linha de Martín Queralt e Lozano Serrano, ensina que os “impostos diretos são aqueles que gravam diretamente a riqueza, traduzida pela simples circunstância de o sujeito passivo

[...] la ordenación de los medios económicos del Estado no pudo articularse en nada parecido a lo que hoy llamamos un sistema fiscal. Fueron múltiples las razones que se opusieron a ello. De una parte, la concepción imperante sobre la libertad individual – concepción que fue la de Roma y da la Edad Media y que se perpetuó incluso más allá de esta época – impedía que pudieran imponerse a los ciudadanos impuestos generales de carácter personal. Estas contribuciones, de no ser bajo el gobierno de los tiranos, fueron siempre voluntarias. Eliminados, por esta razón político-filosófica, los impuestos sobre personas, sobre el trabajo o sobre las tierras del ciudadano, es normal que la Hacienda de los griegos aparezca orientada hacia los impuestos de consumo u otros análogos¹³.

Ainda segundo o autor,

los medios económicos del Estado-ciudad fueron, por tanto, fiel reflejo de una doble circunstancia histórico-política: primera, la forma de gobierno – democracia o tiranía – que decidió el carácter y la extensión de los impuestos ordinarios; y segunda, el estado de paz o de

possuir patrimônio ou obter renda. Os impostos indiretos gravam, por sua vez, não a riqueza em si mesma, mas sua utilização, sua circulação ou seu consumo.” (Cf. SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*: conforme a Emenda Constitucional n. 42/03 DOU 31.12.2003. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.p. 56-57)

¹³ SÁINZ DE BUJANDA, 1955, p. 136. Tradução nossa: “[...] a ordenação dos meios económicos do Estado não pôde se articular em nada parecido com ao que hoje chamamos de *sistema* fiscal. Foram múltiplas as razões que se opuseram a isso. De um lado, a concepção imperante sobre a liberdade individual – concepção que foi a de Roma e da Idade Média e que se perpetuou inclusive para além dessa época – impedia que se pudessem impor aos cidadãos, impostos gerais de caráter pessoal. Essas contribuições, a não ser sob o governo dos tiranos, foram sempre voluntárias. Eliminados, por essa razão político-filosófica, os impostos sobre pessoas, sobre o trabalho e sobre as terras do cidadão, é normal que a Fazenda dos gregos apareça orientada em direção aos impostos indiretos de consumo e outros análogos [...].”

guerra que dió la medida del gasto público y con ella la necesidad de acudir al establecimiento de impuestos extraordinarios¹⁴.

Nessa senda, pode-se dizer que a Fazenda grega tinha particularidades que a distinguiam das fazendas de alhures. Antes mesmo da instituição de impostos ordinários propriamente ditos, o sistema grego tinha como particularidade a obrigação da prestação pessoal de serviço militar obrigatório, o que não deixava que o gasto público se elevasse sobremaneira, principalmente em razão de não haver pagamento de soldos a mercenários. Outra particularidade era a utilização do sistema de “liturgias” ou prestações voluntárias, o que reduzia a necessidade de instituição de impostos ordinários (pode-se dizer que tal voluntariedade teria relação direta com os próprios ideais democráticos de Atenas).

Não obstante essas particularidades, com o início de uma política expansionista, aumentaram-se os gastos públicos, fazendo com que o sistema de liturgias passasse a não mais ser suficiente para cobrir as despesas essenciais da Cidade-Estado. A solução para o impasse, diante da rejeição natural dos gregos aos impostos pessoais, como já se observou, foi a instituição de impostos indiretos sobre o consumo e de taxas de natureza diversa.

Não bastasse a instituição desses impostos indiretos sobre o consumo, nos tempos de guerra aumentavam-se ainda mais os gastos públicos e, conseqüentemente, surgia a necessidade de instituição de um imposto extraordinário de guerra (*eisphora*). Em tais circunstâncias, a imposição tributária era bem aceita pelos

¹⁴ SÁINZ DE BUJANDA, 1955, p. 138. Tradução nossa: “Os meios econômicos da Cidade-Estado foram fiel reflexo de uma dupla circunstância histórico-política: primeiro, a forma de governo – democracia ou tirania – que decidiu o caráter e a extensão dos impostos ordinários; e segundo, o estado de paz ou de guerra, que deu a medida do gasto público e com ela a necessidade de acudir ao estabelecimento de impostos extraordinários”.

cidadãos gregos, mas, com o passar do tempo e com a frequência cada vez maior das guerras, os impostos extraordinários de guerra passaram a ter caráter permanente.

Interessante o comentário do já mencionado autor espanhol sobre a guerra, que considera como um dos fatores que mais contribuíram para o desenvolvimento da técnica fazendária. A seu ver, “cada conflicto bélico ha abierto los ojos de los gobernantes sobre fuentes inéditas de tributación y ha obligado a perfeccionar los métodos aplicativos de las figuras fiscales preexistentes”¹⁵.

Aduz ainda que

[...] si las hostilidades obligan a gastar cuantiosas sumas, la llegada de la paz no trae alivio alguno a la economía financiera de los pueblos. Sólo un consuelo les queda: el gasto público cambia de signo y lo que antes se consumía en la gran hoguera del combate, llegada la paz se invierte en reconstruir las fuentes de producción. Consuelo efímero, sin embargo¹⁶.

Voltando, por fim, à questão do consentimento dos cidadãos gregos à imposição tributária, o que se conclui é que o consentimento aos impostos diretos só acontecia em tempos de guerra. Nos tempos de paz, os gregos só admitiam, “de bom grado”, a imposição indireta.

Sáinz de Bujanda oferece, ainda, boa explicação para esse aparente paradoxo:

¹⁵ SÁINZ DE BUJANDA, 1955, p. 142. Tradução nossa do original: “cada conflito bélico abriu os olhos dos governantes sobre fontes inéditas de tributação e obrigou a aperfeiçoar os métodos de aplicação das figuras fiscais pré-existentes”.

¹⁶ SÁINZ DE BUJANDA, 1955, p. 142. Tradução nossa: “Se as hostilidades obrigam a gastar vultosas somas, a chegada da paz não traz alívio algum à economia financeira dos povos. Só um consolo lhes resta: o gasto público muda de signo, e o que antes se consumia na grande fogueira do combate, chegada a paz, reverte-se na reconstrução das fontes de produção. Consolo efêmero, contudo”.

¿Por qué esa riqueza de medios para hacer la guerra y tanta resistencia para entregar al Estado recursos económicos para las tareas de paz? No parece aventurado suponer que esa especial configuración de la Hacienda griega es el simple reflejo de la concepción imperante sobre los fines del Estado-ciudad. Se contribuía personalmente cuando lo que se entregaba al Estado iba ser destinado por éste a salvar el honor de los ciudadanos, obteniendo la victoria sobre los pueblos enemigos; mas era un deshonor levantar las cargas públicas mediante el pago de prestaciones personales obligatorias cuando los gastos podían ser satisfechos con tributos pagados por los vencidos o por pueblos liberados del yugo extranjero, con las liturgias, libremente asumidas por el ciudadano, y con las rentas de las minas y dominios del Tesoro. Un deshonor, además, contribuir en un Estado que, como Atenas, no rendía nunca cuentas de lo que obtenía y de lo que gastaba¹⁷.

A citação *supra* é bastante instigante. A uma, porque demonstra, sob uma perspectiva histórica, haver estrita relação entre tributação e poder. Isso porque o consentimento dos gregos à imposição tributária – talvez por não estarem temporalmente tão distantes da “política da pilhagem” – só se dava nas situações

¹⁷ SÁINZ DE BUJANDA, 1955, p.143-144. Tradução nossa: “[...] Por que essa riqueza de meios para fazer a guerra e tanta resistência para entregar ao Estado recursos econômicos para as tarefas de paz? Não parece aventurado supor que essa especial configuração da Fazenda grega seja o simples reflexo da concepção imperante sobre os fins da Cidade-Estado. Se contribuía pessoalmente quando o que se entregava ao Estado ia ser destinado à salvação da honra dos cidadãos, obtendo a vitória sobre os povos inimigos; mas era uma desonra levantar as cargas públicas mediante o pagamento de prestações pessoais obrigatórias quando os gastos podiam ser satisfeitos com tributos pagos pelos vencidos ou por povos liberados do jugo estrangeiro, com as liturgias, livremente assumidas pelo cidadão, e com as rendas das minas e dos domínios do tesouro. Uma desonra, ademais, contribuir num Estado que, como Atenas, não rendia nunca contas do que obtinha e do que gastava [...]”.

em que os cidadãos não se sentiam subjugados pela imposição tributária do Estado. A duas, porque nos leva a pensar que o consentimento ao imposto pode estar diretamente relacionado aos objetivos do Estado, ou ao próprio modelo de Estado, uma vez que os cidadãos – gregos, no caso – consentiam a tributação apenas quando sabiam que a receita arrecadada ia ser aplicada naqueles objetivos mais nobres que acreditavam caber ao Estado. É interessante notar, ainda, como o consentimento dos gregos ao imposto tinha relação com a escorreita aplicação dos recursos obtidos pelo Estado.

Destacados alguns dos principais aspectos da organização tributária de Atenas, interessa, ainda no contexto das organizações políticas da Antiguidade, saber um pouco da estruturação do sistema fiscal de Roma, dada sua representatividade no contexto da evolução das formas tributárias.

No século VIII a.C., na região do Lácio, grupos humanos construíram uma Cidade-Estado comandada, sucessivamente, por reis. Ao contrário dos gregos – interessados, como visto, no estudo das mais diversas ciências –, os romanos tinham um gosto especial pela dominação do *orbe* terrestre, o que trouxe influência para as características da Cidade-Estado.

Não obstante isso, a grandeza de Roma não é atribuível tão somente à rapidez ou à extensão de suas conquistas, mas às suas leis e artes. É o que defende Gibbon, um dos grandes expoentes do Iluminismo do século XVIII:

Não é apenas pela rapidez ou extensão de suas conquistas que devemos estimar a grandeza de Roma. O soberano dos desertos russos reina sobre uma porção mais vasta do globo. No sétimo verão após sua travessia do Helesponto, Alexandre plantou os troféus macedônicos nas ribas do Hyphasis. Em menos de um século o irresistível Gêngis e

os príncipes mongóis de sua raça espalharam suas cruéis devastações e estenderam seu transitório império desde o mar da China até os confins do Egito e da Germânia. Entretanto, o firme edifício do domínio romano foi erguido e preservado pela sabedoria dos tempos. As obedientes províncias de Trajano e dos Antoninos estavam unidas pelas leis e adornadas pelas artes. Podiam cultivar a religião de seus antepassados, ao mesmo tempo em que, no tocante a honras e vantagens cívicas, eram promovidas, por graus equitativos, até a igualdade com seus conquistadores¹⁸.

Evidentemente que as aventuras dominadoras da Cidade-Estado, desde a transformação da monarquia em república e, posteriormente, em império, não eram gratuitas e precisavam de financiamento. Daí a necessidade do estabelecimento de um sistema fiscal com suas bases fundadas no direito romano que, como visto, dava unidade a Roma¹⁹.

Nessa senda, Roma adotou o princípio da exploração tributária dos povos dominados, sendo que o cidadão romano passou a ser isento das imposições diretas a partir de 167 a. C. Ardant aduz que essa política tinha caráter de “discriminação fiscal”, *verbis*:

Les considérations financières n’expliquent pas seulement la conquête romaine en montrant comment l’appui des Etats commerçants fournit à Rome les bases de son expansion. Elles donnent aussi des indications sur ce que l’on pourrait appeler la motivation de la conquête : l’exploitation du monde. Rome est un exemple typique de

¹⁸ GIBBON, Edward. *Declínio e queda do império romano*. São Paulo: Companhia das Letras, 2003. p. 46.

¹⁹ Sobre o sistema fiscal de Roma cf. ARDANT, 1971; SÁINZ DE BUJANDA, 1955.

la dicrimination fiscale entre le peuple roi et les peuples sujets. Les profits de la conquête permirent, à partir de 167 avant J.-C., de dispenser les citoyens romains d'impôt direct. Les pays assujettis supportaient, indépendamment des pillages et de la réduction en esclavage d'une partie de la population, des contributions exceptionnelles et des charges permanentes. Le territoire des vaincus devenait souvent la propriété du peuple romain. Une partie était exploitée pour le compte du domaine, en régie ou par voie de concession – il s'agissait surtout des mines et parfois des pâturages. Une partie était laissée, moyennant redevance, aux possesseurs du sol [...]²⁰.

A Fazenda romana dos primeiros tempos, portanto, assemelhava-se à Fazenda grega, justamente no que tange à repugnância à incidência de impostos diretos sobre os cidadãos. Entretanto, com o passar do tempo e com o avanço das conquistas de Roma, foram criadas novas figuras tributárias como o *tributum ex censu*, que, configurado originalmente um imposto de capitação, passou depois a fazer as vezes de um imposto extraordinário sobre as fortunas para financiamento da guerra. Para preservar a ideia de liberdade do cidadão, tal imposto foi pensado, na realidade, como

²⁰ ARDANT, 1971, p. 110. Tradução nossa: “As considerações financeiras não explicam somente a conquista romana ao mostrar como o apoio dos estados comerciantes forneceu a Roma as bases de sua expansão. Elas dão também as indicações sobre o que se poderia chamar de “a motivação da conquista”: a exploração do mundo. Roma é um exemplo típico da discriminação fiscal entre o povo rei e o povo submetido. Os ganhos da conquista permitiram, a partir de 167 antes de J.C., dispensar os cidadãos romanos de imposto direto. Os países submetidos suportavam, além das pilhagens e da redução de parte de sua população à escravidão, contribuições excepcionais e cargas permanentes. O território dos vencidos transformava-se freqüentemente em propriedade do povo romano. Uma parte era explorada por conta do domínio, em administração ou por concessão – tratava-se, sobretudo, de minas e, às vezes, de pastagens. Uma parte era deixada, por meio de tarifas, aos possuidores do solo [...].”

um empréstimo compulsório devido pelo cidadão romano, que lhe seria restituído, cedo ou tarde, pelo Estado.

Se os impostos diretos não eram bem aceitos entre os cidadãos romanos, os impostos indiretos, por outra via, acabaram alcançando alguma repercussão. Houve a imposição de impostos aduaneiros (*portorium*), impostos sobre o preço de venda dos escravos, impostos sobre as compras e outros. No que tange à imposição fiscal sobre os povos conquistados, como visto, fazia-se uso frequente de pedágios, dízimos, como também de impostos fundiários sobre as terras que passavam à propriedade romana mantendo-se, frequentemente, os povos conquistados na posse dos terrenos mediante usufruto.

O novo regime do Império, entretanto, caracterizado pelo fortalecimento do poder e pela personalização do mando, trouxe maior sistematização ao sistema tributário romano por meio de uma reforma fiscal implementada por Augusto. Tal reforma baseou-se, fundamentalmente, no recenseamento da população, nas medições dos imóveis, territórios, superfícies das vinhas e oliveiras, enfim, no mapeamento das riquezas para fins de delimitação das bases tributáveis. Tal avaliação das riquezas existentes tinha por escopo permitir o aperfeiçoamento do sistema de arrecadação e eventual melhoria na repartição do produto da arrecadação entre as províncias.

Os privilégios concedidos aos cidadãos romanos ou ao chamado “povo do rei” (estendidos também – parcial ou totalmente – a outros habitantes do Império que adquiriam a cidadania) também foram objeto de reforma. Augusto, na tentativa de equilibrar as finanças romanas, instituiu sobre os cidadãos o *centesima rerum venalium* e o *vicesima hereditatum*, impostos sobre as vendas em leilão e sobre as sucessões, respectivamente.

O Império Romano entrou em declínio a partir de meados do século II d.C. e uma das principais causas apontadas para seu declínio e sua queda foram as dificuldades financeiras

encontradas para a manutenção do governo e da defesa, o que tem estreita relação com os ingressos tributários²¹. A redução da produção global, a inflação e a recessão trouxeram diminuição na arrecadação, tornando mais difícil a utilização da técnica fiscal. Nessas circunstâncias, a Administração teve de adotar bases tributáveis mais simples²², além de recorrer à requisição de materiais, suprimentos e facilidades de transportes.

Identificados alguns dos principais aspectos da estrutura tributária de Roma sobre o declínio do Império Romano, importa destacar, em linhas gerais, que a regressão da economia trouxe, como por consequência, a deserção das vilas, o abandono dos ofícios artesãos, o declínio do Império e, juntamente com ele, o desmantelamento da organização tributária romana, numa evidente preparação para a Idade Média.

Se as organizações políticas antigas – como Atenas e Roma – tinham, como demonstrado, alguma organização tributária fundada em um sistema jurídico organizado, não se pode dizer o mesmo sobre a Idade Média. Pode-se destacar, em linhas gerais, a descentralização típica do sistema feudal e, por consequência, a transferência da segurança, da justiça e da defesa para as mãos de particulares. Essa falta de centralização política e jurídica do modo de produção feudal não dava uniformidade às formas de

²¹ Também são arroladas como causas da queda de Roma: as invasões bárbaras, o esgotamento do solo, a inflação, enfraquecimento do sistema monetário, a drenagem dos metais preciosos ao extremo oriente, as derrotas militares, as pesadas despesas, a corrupção da disciplina, a transferência da sede do Império, o abuso do cristianismo, etc. (Cf. ARDANT, 1971, p. 132; GIBBON, Edward. *Declínio e queda do império romano*. São Paulo: Companhia das Letras, 2003. p. 442-443; CORNELL, Tim; MATTHEWS, John. *Atlas of the roman world*. New York: Facts on File, 1990. p. 168-169)

²² Já no Baixo império, foi instituída a “capitação”, que era um imposto devido pelo homem, cujo fato gerador era a sua própria existência. (Cf. ARDANT, 1971, p. 154)

imposição tributária²³. O que cabe, por outra via, é entender o poder de tributar inserido em estrutura estatal:

Nos primeiros séculos da Idade Média não ressurgira ainda a ideia de Estado, de nação e de pátria, que fora tão intensa e fecunda entre os gregos e os romanos, desaparecendo nos escombros do império esmagado pelas invasões dos bárbaros²⁴.

Sem embargo da impertinência de uma abordagem mais detalhada do “sistema” tributário medieval – se é que o termo “sistema” pode ser usado –, não se desconhece que foi na Idade Média que começaram a surgir as primeiras instituições representativas dos súditos²⁵, e na mesma época os teólogos

²³ Segundo Creveld, “o sistema feudal da Europa ocidental que se seguiu à queda do império carolíngio – curta tentativa de impor ordem à desordem resultante da invasão bárbara que destruiu Roma – era descentralizado até mesmo pelos padrões de regimes semelhantes em outras regiões. No feudalismo, o governo não era ‘público’ nem se concentrava nas mãos de um único monarca ou imperador; pelo contrário, dividia-se entre um grande número de governantes desiguais que tinham entre si relações de lealdade e que o tratavam como propriedade privada. Na Europa ocidental, porém, a situação se complicava ainda mais em razão da posição excepcional ocupada pela Igreja [...]” (CREVELD, Martin van. *Ascensão e declínio do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 83)

²⁴ AZAMBUJA, 1941, p. 51.

²⁵ Segundo Spagnol, essas instituições medievais teriam sido o “embrião do princípio da legalidade”, *verbis*: “Com o advento de uma nova classe social, a burguesia, e o conseqüente aparecimento dos burgos e de pequenas cidades, o sistema impositivo feudal sofreu radical transformação [...]. Diante da nova ordem, em uma primeira etapa, introduziram-se, então, os *serviços*, inicialmente em caráter excepcional e contando com a prévia autorização da *curia regia*, organismo que assessorava o rei em questões de governo. Com o gradual fortalecimento da burguesia, passou esta a ter representantes junto à *curia*, anteriormente composta somente pelo clero e pela nobreza, originando-se as Cortes Medievais, cuja função básica era autorizar em nome dos súditos, a imposição fiscal, constituindo-se, dessa forma, em um embrião do princípio da legalidade.” (SPAGNOL, 2004, p. 9)

católicos começaram a filosofar sobre as origens e as justificativas do poder estatal, que, ao fim e ao cabo, eram sempre ancorados em Deus. Segundo Azambuja, “não há negar que as grandes teorias medievais foram o mais sistemático e profundo esforço para atingir, sob as aparências contraditórias das organizações políticas, a realidade permanente do poder”²⁶, espiritual e temporal.

Não obstante a importância da filosofia medieval sobre o poder, foi a partir dos séculos XII e XIII d.C., com a crise do sistema feudal e o florescimento das ideias do Renascimento, que a monarquia ganhou força na Europa. Passou-se a abraçar a ideia de separação da religião e moral, do Direito e da ordem civil, numa “regressão revolucionária” aos ideais romanos. Tal transição, contudo, não se deu sem antes haver uma dura batalha dos monarcas para impor a soberania deles sobre os barões feudais, livrando-se do jugo do Santo Império Romano e do papado. Pouco a pouco, o poder se centralizou nos Estados modernos, sendo que os barões passaram a ser *tributários* da coroa, ou seja, a lhe dever tributos.

O sistema de governo nesses Estados, entretanto, estruturou-se de forma completamente pessoal, e a soberania deixou de estar ligada à terra e passou a estar vinculada à pessoa do monarca, imbuído do poder por vontade divina. Nas palavras de Creveld, “o Estado na forma de entidade abstrata, com sua própria *persona*, separada da *persona* do governante, ainda não existia”²⁷.

Nessa senda, os poderes – de legislar, de executar, de julgar e, evidentemente, de tributar – eram monopólio do príncipe. É interessante notar que mesmo as ideologias que amparavam as monarquias absolutistas desaconselhavam o príncipe a fazer uso do confisco. Nicolau Maquiavel, que expressou pioneiramente em *O príncipe* a ideia de Estado como forma de organização social

²⁶ AZAMBUJA, 1941, p. 55.

²⁷ CREVELD, 2004, p. 177.

como hoje o conhecemos, advertia os monarcas absolutistas contra os “males” do confisco. Evidentemente que para fins estratégicos:

[...] o príncipe deve se fazer temer de um modo que, se não conquista o amor, evita o ódio. É possível ser, ao mesmo tempo, temido, mas não odiado. Isso é conseguido quando se respeitam os bens de seus cidadãos e de seus súditos, como, também, suas mulheres. Se julgar necessário agir contra a família de alguém, deve fazê-lo quando houver justificativa conveniente e causa manifesta. Mas, sobretudo, abster-se dos bens dos outros. Os homens esquecem mais rápido a morte do pai do que a perda do patrimônio [...]²⁸.

No Estado monárquico absolutista, portanto, toda a tributação era imposta de cima para baixo, pela vontade do príncipe. Se abusos, confiscos e perda de bens eram evitados, isso se dava por razões estratégicas de mando, e não por uma questão de solidariedade ou fraternidade²⁹.

Em alguns países europeus, no entanto, as necessidades fiscais do príncipe deram ensejo à criação de assembleias consultivas, que em alguns países – como Grã-Bretanha – foram a semente da formação dos parlamentos, como hoje são conhecidos. Em outros casos, como na experiência francesa, as assembleias, que mais tarde formaram os estados-gerais (que serviam como órgãos de consulta fiscal), não tiveram evolução análoga na direção da criação de um regime representativo local. A monarquia acabou, por outro viés, desaguando na sangrenta Revolução Francesa de 1789, desencadeada, como se sabe, por motivos fiscais.

²⁸ MAQUIAVEL, Nicolau. *O príncipe*. 10. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2002. p. 101.

²⁹ Interessante notar que tanto Maquiavel, no século XVI, quanto o Califa Omar, há milênios a.C., desaconselhavam o uso do confisco por questões estratégicas.

A semente mais longínqua do sistema representativo moderno, a nosso ver, surgiu, portanto, na Inglaterra, ainda no final da Alta Idade Média, quando o rei João Sem Terra impôs dura tributação aos barões normandos, sob pretextos fúteis, o que deu ensejo a uma reunião dos barões reivindicando maior limitação à fiscalidade real. Pressionado, o rei jurou a *Magna Charta*, que abraçava, em 63 parágrafos, as garantias pelas quais os nobres reclamavam.

Sacha Calmon, de forma pertinente, mostra que esse evento histórico está diretamente relacionado com o controle parlamentar do poder de tributar:

O controle do poder de tributar tem a sua história emburilhada com o evoluer das experiências jurídicas.

Na Inglaterra, a primeira manifestação deu-se em 1215 com a *Magna Charta*, em frase mil vezes repetida: *no taxation without representation*. Na Inglaterra a criação de tributos é matéria sob reserva de autorização parlamentar [...] ³⁰.

Fantozzi também destaca a importância do princípio do *no taxation without representation* como precursor da ideia moderna do consentimento do tributo dado pelas instituições representativas, *verbis*:

Nell'esperienza inglese, si fa risalire alla Magna Charta di Enrico III del 1215 e alla Confirmatio Chartarum di Edoardo I del 1297 il principio noto con la formula 'no taxation without representation' che peraltro non fu tanto l'affermazione della necessità del consenso espresso dal popolo sovrano, quanto quella del trionfo della nobiltà nei

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 54.

confronti del re, in um conflitto in cui la nobiltà pretendeva di imporre al sovrano la necessità del proprio consenso al tributo. È tuttavia propria in questa situazione di no piena supremazia del re sulla nobiltà e sulle altre classi sociali che si consolida, nel sistema costituzionale inglese, il principio della necessità del consenso all'imposizione da parte dei Comuni, che erano un'assemblea originaria, rappresentativa delle diverse classi sociali [...]»³¹.

Na Inglaterra, portanto, nasceu o sistema representativo moderno, sendo que no reinado de Edward III estabeleceram-se os três princípios fundamentais do governo inglês: a ilegalidade dos impostos cobrados sem o consentimento do parlamento, a necessidade do concurso das duas câmaras para mudar a lei e o direito reconhecido aos comuns de investigar os abusos e de acusar os conselheiros do rei³².

O princípio do consentimento do imposto passou, portanto, a ser a arma da oposição, sendo que em 1628, no reinado de Charles I, o parlamento apresentou o *bill of rights*, ou “petição de direitos”, proclamando que o rei não poderia cobrar “qualquer dádiva, empréstimo, benevolência, taxa ou carga semelhante sem o consentimento comum do parlamento”. Não obstante,

³¹ FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. Torino: Utet, 2003, p. 84. Tradução nossa: “[...] Na experiência inglesa, se faz remontar à *Magna Charta* de Henrique III de 1215 e à *Confirmatio Chartarum* de Eduardo I de 1297 o princípio conhecido com a fórmula *no taxation without representation* que, sem embargo, não foi tanto a afirmação da necessidade do consenso pelo povo soberano, quanto aquela do triunfo da nobreza nos confrontos do rei, num conflito no qual a nobreza pretendia impor ao soberano a necessidade do próprio consenso ao tributo. É, todavia, precisamente nessa situação de não plena supremacia do rei sobre a nobreza e sobre outras classes sociais que se consolida, no sistema constitucional inglês, o princípio da necessidade do consenso à imposição por parte das comunas que eram uma assembleia originária, representativa das diversas classes sociais [...]”

³² Cf. ARDANT, 1971, p. 512.

foi só em 1688 que a supremacia do parlamento se consolida definitivamente na Inglaterra, num “pacto” entre o parlamento e os novos monarcas, sendo o poder fiscal da assembleia é consagrado na declaração de direitos de 1689³³.

A própria ideia de um “pacto de união” foi pensada filosoficamente (e originalmente) por Hobbes, da escola empirista inglesa, que partiu da ideia de que o homem vivia em um estado de natureza e de egoísmo, tendo criado – por contrato – a sociedade política para pôr fim ao estado de guerra. Nesses termos, a intolerabilidade do estado de natureza fez com que o homem, racionalmente, decidisse coexistir pacificamente com os demais, vendendo sua liberdade ao poder soberano em troca da paz.

Sobre o “pacto de união”, vejamos as bem lançadas palavras de Bobbio:

Sinteticamente: a razão vem em socorro do homem, sugerindo-lhe os vários caminhos para alcançar um estado de paz; mas nenhum desses caminhos pode ser percorrido enquanto o homem viver em estado de natureza, ou seja, num estado onde a insegurança geral desaconselha cada um de agir racionalmente. Então, a condição preliminar para obter a paz é o acordo de todos para sair do estado de natureza e para instituir uma situação tal que permita a cada um seguir os ditames da razão, com a segurança de que os outros farão o mesmo. Para que os homens vivam em paz, não basta apenas a razão: se bastasse, não haveria necessidade do Estado, ou seja, das leis civis (as leis naturais seriam suficientes). É necessário que os homens concordem em instituir um estado que torne possível uma vida segundo a razão. Esse acordo é um ato de vontade. Nesse sentido, o Estado não é um fato natural, mas um produto da vontade humana: é o homem artificial³⁴.

³³ Cf. ARDANT, 1971, p. 521.

³⁴ BOBBIO, Norberto. *Thomas Hobbes*. Rio de Janeiro: Campus, 1991. p. 40.

A filosofia de Hobbes, embora fosse a “primeira teoria moderna do Estado moderno”, para usar uma expressão de Bobbio³⁵, era conservadora e não repercutiu imediatamente na Inglaterra. Segundo Azambuja “os partidários da monarquia repudiavam a origem popular do poder que ele opunha à teoria do Direito divino dos reis ao governo de seus Estados; e os partidários do Parlamento na luta contra o poder da coroa a repeliam também, porque criava o absolutismo dos monarcas”³⁶. Nesta senda, a influência de Hobbes não foi tão expressiva, dado o paradoxo de partir da ideia de liberdade dos homens para culminar no absolutismo monárquico.

Foi a filosofia liberal de John Locke, ao revés, que exerceu maior influência na organização política dos Estados modernos, a partir da ideia do “contrato social” que seria a criação por parte dos homens de uma sociedade política – o Estado – que deveria respeitar as leis naturais, para resguardar a harmonia entre os homens (a propriedade privada, nesse contexto, foi elevada a direito natural surgido ainda no estado pré-político). Locke, na realidade, defendeu a democracia como a melhor forma de governo, sendo que as leis deveriam ser elaboradas pelos representantes eleitos pelo povo. Assim, o poder legislativo, ao lado dos poderes judiciário e executivo³⁷, seria o órgão mais importante do Estado. Este, por sua vez, teria seus poderes restringidos pelos direitos naturais dos cidadãos, que poderiam dissolver o parlamento a qualquer tempo, podendo resistir a autoridades tirânicas. Dessa forma, Locke inaugurou, na Era moderna, a teoria filosófica de que a base do Estado está fundada na democracia, uma democracia baseada no consentimento dos cidadãos manifestado pela lei, portanto³⁸.

³⁵ BOBBIO, 1991, p. 65.

³⁶ AZAMBUJA, 1941, p. 59.

³⁷ Azambuja aduz que Locke, ao se referir aos três poderes do Estado, inspirou a famosa teoria de Montesquieu. (AZAMBUJA, 1941, p. 60)

³⁸ Cf. AZAMBUJA, 1941.

A evolução das instituições representativas francesas³⁹ – embora um tanto quanto diferente do caso inglês – também merece algum destaque, dado seu caráter paradigmático.

As primeiras assembleias a que o rei recorreu, motivado pelas dificuldades financeiras da monarquia, que podem ser chamadas de “estados-gerais” (dada sua composição formada por representantes das três ordens do país – a nobreza, o clero e o terceiro Estado), surgiram no século XIV, quando os soberanos tentaram estabelecer um verdadeiro sistema fiscal, na França, com um mínimo de consentimento das comunidades.

Mas apenas a partir do reinado de Jean Le Bon, ainda no século XIV, é que se pode dizer que surgiu maior necessidade do estabelecimento de um verdadeiro sistema representativo na monarquia francesa. Isso porque as malsucedidas empreitadas francesas, em diversas batalhas, ensejaram a necessidade de instituição de taxas sobre as vendas e impostos diretos (estes, historicamente antipatizados, como já se teve a oportunidade de ver), o que – curiosamente – acabou por enfraquecer o poder central do rei e fortalecer o sistema representativo.

A partir do reinado de Charles V, o governo passou a ter necessidade de cobrar impostos regulares, em vez de impostos temporários e para necessidades especiais. No final do século XV, por meio da convocação dos estados-gerais, a monarquia conseguiu criar o hábito, entre os cidadãos, de se sujeitarem ao imposto. Tal hábito trouxe por consequência a falta da convocação dos estados-gerais nos reinados de Charles VIII, Louis XII, François I e Henri II. A partir daí, as convocações dos estados-gerais passam a ser cada vez menos frequentes, ou seja, o rei deixou de lançar mão do sistema do consentimento ao imposto.

³⁹ Sobre o tema, cf. ARDANT, 1971, p. 524.

O que se nota, nessa senda, é que o modelo francês não teve evolução análoga ao modelo inglês, no qual, como visto, as assembleias representativas deram origem ao sistema parlamentar. Na França, a convocação dos estados-gerais entrou em declínio e, para manter a “falta” de consentimento ao imposto era necessário fortalecer a máquina de coerção e, para tanto, cobrar mais e mais impostos, o que acabou gerando maior sonegação fiscal.

A saída para tal situação, como se sabe, não poderia ter sido pacífica. Louis XVI, preocupado com a queda dos recursos do tesouro, decidiu, finalmente, convocar os estados-gerais para tentar dar uma solução às questões financeiras. Atendendo à demanda social, ele outorgou o dobro de representação aos delegados do Terceiro Estado e a situação se agravou com a conclamação dos estados-gerais em Versailles, em 5 de maio de 1789.

Em junho do mesmo ano, o Terceiro Estado se autoproclamou Assembleia Nacional e declarou que os impostos existentes eram nulos por terem sido instituídos sem o consentimento da nação. Em 9 de julho de 1789, instalou-se a Assembleia Nacional constituinte e, após a tomada da Bastilha – símbolo do absolutismo francês – em 14 de julho, a insurreição antifiscal se acentuou e a população passou a destruir as instrumentalidades do fisco pertencentes ao antigo regime: as barreiras fiscais⁴⁰ foram derrubadas, depósitos pilhados, registros queimados e unidades da administração saqueadas.

Em 4 de agosto do ano revolucionário, propôs-se a igualdade de todos perante o imposto, a supressão das corveias e de outras

⁴⁰ Do francês *barrières de octroi* que eram administrações encarregadas de cobrar o *octroi* – contribuição indireta que certas municipalidades podiam exigir sobre certas mercadorias de consumo local (direito de entrada). (Cf. BARRIÈRES de octroi. In: LE ROBERT MICRO: dictionnaire de la langue française. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1995. p. 864)

servidões pessoais e a extirpação dos resquícios do antigo regime. Em 26 de agosto foi adotada a *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*, que condenou todos os privilégios e afirmou a soberania da nação que se exprimia por meio da lei, a “expressão da vontade geral”, e que os cidadãos podem controlar por meio de seus representantes⁴¹. A separação de poderes, lançada por Montesquieu⁴², foi adotada, para evitar maiores abusos de poder.

⁴¹ Veja-se o artigo 6º da Declaração dos direitos do homem e do cidadão: “Article 6. La loi est l’expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement ou par leurs représentants à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu’elle protège, soit qu’elle punisse. Tous les citoyens, étant égaux à ces yeux, sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.” (DÉCLARATION des droits de l’homme et du citoyen de 1789. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>>. Acesso em: 1º maio 2016. Tradução nossa: “Artigo 6º. A lei é a expressão da vontade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer pessoalmente ou por seus representantes à sua formação. Ela deve ser a mesma para todos, seja para proteger, seja para punir. Todos os cidadãos, sendo iguais a seus olhos, são igualmente admissíveis a todas dignidades, lugares e empregos públicos, de acordo com sua capacidade e sem outra distinção que não seja de suas virtudes e de seus talentos.” Tradução nossa do original:

⁴² Montesquieu assim se expressa no *Espírito das leis*: “Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo da magistratura o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não há liberdade, porque se pode temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado façam leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Não há liberdade se o poder de julgar não está separado do poder legislativo e do executivo. Se ele estivesse confundido com o poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se ele estiver confundido com o poder executivo, o juiz poderá ter a força de um opressor. Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo de principais, nobres ou o povo, exercessem estes três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar as questões dos particulares”. (MONTESQUIEU, *l’ésprit des lois*: avec des notes de Voltaire, de Crevier, de Malby, de La Harpe, etc. Paris: Garnier Frères, 1869 *apud* MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 143)

Para o que aqui interessa, foi a queda da monarquia absolutista e o fim da *société d'états* e do *ancien régime*.

Por fim, vale dizer que, em termos de inspiração ideológica, foi grande a influência de Jean-Jacques Rousseau na Revolução Francesa, cujas ideias eram constantemente invocadas nas reuniões da Convenção Nacional, o que fez com que a “religião civil” por ele defendida – e a racionalidade⁴³ – acabassem por encontrar guarida no espírito jacobino.

Em sua filosofia, foi importante a concepção da “vontade geral” – termo, como visto, adotado na *Declaração dos direitos do homem e do cidadão* – para o desenvolvimento dos ideais democráticos (pelo menos, no que tange à origem democrática do poder). A vontade geral foi pensada como a vontade própria da organização política formada com base em um contrato social em que o homem cede ao Estado parte de seus direitos naturais. A controversa “vontade geral”, ora identificada como o somatório das vontades individuais, ora como uma vontade coletiva autônoma, seria, na verdade, a manifestação da soberania que, por sua vez, não passaria da “vontade de todos, direta e igualmente consultados, de onde se infere que ‘todo governo legítimo é republicano’”⁴⁴.

⁴³ Como exemplo da supremacia da razão, consagrada com a Revolução Francesa, tem-se a simbólica “Festa do Ser Supremo” que, segundo Voltaire Schilling foi “mandada organizar por Robespierre para combater as procissões religiosas durante a campanha da descristianização. No centro da espetacular parada, toda ela concebida por Jacques-Louis David, o cenógrafo da revolução, um carro conduzia uma bela atriz simbolizando a deusa da razão. Cerimônia nitidamente pagã, viram-na como o gesto de ruptura definitiva da Revolução de 1789 com o catolicismo e a religião em geral, e o ato inaugural, no terreno simbólico, do surgimento do moderno Estado secular”. (SCHILLING, Voltaire. *Revolução francesa de 1789*: parte 3: a ditadura jacobina e o termidor. Disponível em: <http://educaterra.terra.com.br/voltaire/mundo/rev_francesa_tres.htm> Acesso em: 1º maio 2016)

⁴⁴ SILVA, Rolando Roque. Jean-Jacques Rousseau: um pensador controverso. In: ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social e outros escritos*. 14. ed. São Paulo: Cultrix, 2002. p. 18.

Não se pode dizer, entretanto, que a vontade geral de Rousseau extrapola a ideia da democracia da maioria. Tomem-se as palavras de Azambuja:

A vontade geral é a manifestação da soberania, e a minoria se engana quando discorda da maioria, porque esta é que representa a vontade geral. Rousseau preconiza a criação de pequenos Estados e a democracia direta. Os eleitos pelo povo para governar, não são seus representantes, mas apenas comissários para executar a vontade geral; as leis só são obrigatórias depois de aprovadas pelo povo, e por isso a população do Estado deve ser pequena, para poder reunir-se freqüentemente. No entanto, diante da manifestação da vontade geral, que Rousseau chega às vezes a identificar até com a vontade de um pequeno número de homens esclarecidos, o indivíduo não tem quaisquer direitos a opor e deve submeter-se⁴⁵.

Conclui, na mesma linha:

Assim, enquanto que em alguns pontos o filósofo suíço aponta como única forma digna de vida social uma verdadeira anarquia, onde todos são soberanos, em outros vai até a justificação do despotismo, das massas ou de um grupo a quem o povo encarrega de executar a vontade geral. Eis por que tanto a tirania do populacho como a do Comitê da Salvação Pública e da Convenção, na Revolução Francesa, se arrogavam o título de intérpretes das teorias de Rousseau⁴⁶.

O povo, portanto, na concepção de Rousseau, é titular do poder, mas o exercício desse mesmo poder poderia se dar

⁴⁵ AZAMBUJA, 1941, p. 61.

⁴⁶ AZAMBUJA, 1941, p. 61-62.

de variadas formas, desde que quem o executasse estivesse encarregado de levar a cabo a vontade geral. Nesse ponto, há algumas semelhanças com o pensamento de Hobbes, que também via a fonte do poder no povo. Não obstante isso, enquanto o homem de Hobbes seria o “lobo do próprio homem” no estado de natureza, o homem natural de Rousseau seria bom, tendo sido corrompido pela sociedade. De uma forma ou de outra, o contrato social, tanto o de Hobbes quanto o de Rousseau, vem para salvar o homem da desordem (seja a desordem que lhe é intrínseca – Hobbes, ou a desordem gerada pela sociedade – Rousseau).

Apesar das semelhanças, a diferença entre as concepções desses filósofos é fundamental, uma vez as ideias de Hobbes legitimam o absolutismo, enquanto a filosofia de Rousseau acaba por dar respaldo à sua derrubada (quicá, pela ideia da imprescritibilidade dos direitos do povo, que poderia deles sempre dispor)⁴⁷.

Assim, tem-se que a democracia moderna inspira-se nas concepções que veem o povo como fonte de poder ou soberania. Tais concepções serviram de inspiração para as Constituições modernas, que separaram os três poderes, outorgando ao Poder Legislativo a função de representar o povo pela tradução de suas vontades.

Sobre a evolução do tributo no contexto do desenvolvimento das instituições representativas modernas, tomem-se as conclusivas palavras de Bouvier:

Le consentement de l'impôt et la constitution progressive des États parlementaires démocratiques sont étroitement liés. En effet, l'histoire montre que ces derniers ont été le produit d'une lente évolution qui s'est amorcée à partir

⁴⁷ A respeito do tema cf. AZAMBUJA, 1941, p. 62-63.

du moment où le suzerain, incapable de couvrir avec les revenus de son domaine les charges, le plus souvent d'ordre militaire, qui étaient les siennes, a dû négocier, avec les divers ordres composant la société, la levée extraordinaire de subsides qui, progressivement, sont devenus réguliers. Dans l'incapacité d'obliger par la force les sujets à subvenir, en partie au moins, aux besoins de leur royaume, les souverains se sont vus dans l'obligation de les réunir ponctuellement lorsque la nécessité se faisant sentir, puis périodiquement. C'est sur cette base que se sont constituées des assemblées telles que les États généraux en France ou le Parlement en Grande-Bretagne. Ce mouvement qui s'est amorcé aux XIII^e et XIV^e siècles, et prenait appui sur les anciennes aides féodales, a donné naissance au régime parlementaire, ainsi qu'à une expression juridique du consentement de l'impôt par les citoyens, posé comme un principe fondamental : le principe de légalité fiscale. Ce principe, expressément revendiqué par Jean-Jacques Rousseau et par d'autres, figure, on le sait, parmi les fleurons de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Depuis 1789 la jonction s'est ainsi établie entre consentement à l'impôt et consentement de l'impôt, conférant une légitimité incomparable au pouvoir fiscal par un enracinement du second dans le fertile terreau constitué par le premier⁴⁸.

⁴⁸ BOUVIER, 2004, p. 143-144. Tradução nossa: «O consentimento do imposto e a constituição progressiva dos Estados parlamentares são estreitamente ligados. Com efeito, a história mostra que esses últimos foram o produto de uma lenta evolução que foi detonada a partir do momento em que o suserano, incapaz de cobrir as cargas com as receitas de seu domínio, frequentemente de caráter militar, que eram seus, pôde negociar com as diversas ordens que compunham a sociedade, o recebimento extraordinário de subsídios que, progressivamente, passaram a ser regulares. Dentro da incapacidade de obrigar pela força os sujeitos a subvencionar, em parte, pelo menos, às necessidades do reino, os soberanos se viram diante da obrigação de os reunir pontualmente, uma vez

Posto isso, pode-se dizer que a ideia de consentimento do imposto está estrita e estreitamente vinculada à constituição e à consolidação dos Estados parlamentares modernos.

3 CONCLUSÃO

Por derradeiro, pode-se dizer que é assim que o tributo – objeto deste estudo – percorre essa longa caminhada histórica ou *via sacra* da evolução das formas de pensar a sociedade. Os fundamentos para a tributação, com o evolover dos tempos, modificaram-se drasticamente: de instrumento de submissão, o tributo passou a ser submetido à lei que, por sua vez, é vinculada à ideia da democracia, do governo do povo, da revelação do consentimento do cidadão.

E assim surgiu o Estado Fiscal ou *Steuerstaat*⁴⁹, em que a tributação é (tecnicamente) consentida, o que significa que esse é o Estado de Direito fundado na lei, é o Estado que adota o modelo democrático moderno, técnico e formal, em que a democracia é pressuposta à medida que existe lei veiculada pelo parlamento eleito pelo povo.

que a necessidade se fazia sentir, depois periodicamente. É sobre essa base que são constituídas as assembleias como os Estados Gerais na França ou o parlamento na Grã-Bretanha. Esse movimento que foi detonado nos séculos XIII e XIV, e que se apoiava sobre as antigas ajudas feudais, deu nascimento ao regime parlamentar, ainda como a uma expressão jurídica do consentimento do imposto pelos cidadãos, colocado como um princípio fundamental: o princípio da legalidade fiscal. Esse princípio, expressamente reivindicado por Jean-Jacques Rousseau e por outros, figura, como se sabe, dentre os flôres da Declaração dos direitos do homem e do cidadão. Desde 1789 a junção foi também estabelecida entre o consentimento ao imposto e consentimento do imposto, conferindo uma legitimidade incomparável ao poder fiscal pelo enraizamento do segundo dentro do fértil terreno constituído pelo primeiro».

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lôbo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 97-98.

Na concepção científica do próprio Ordenamento jurídico, ocorre fenômeno semelhante, eis que a validade da Ordem jurídica passa a ser entendida como vinculada à existência de normas postas por uma autoridade legisladora. Kelsen⁵⁰, por exemplo, desenvolveu, no século XX, modelo em que descreve o Direito como uma ciência da mente ou da cultura, fundada no dever-ser⁵¹. Defendeu que a validade de uma ordem normativa existe à medida que uma norma inferior toma seu fundamento de validade em uma norma superior, até se chegar a uma norma pressuposta – a norma fundamental.

Dessa forma, a evolução da concepção de tributo ao longo da história se mostra relevante, pois o tributo parte da ideia ou do conceito de pilhagem até, finalmente, chegar ao Estado Fiscal, em que a democracia é pressuposta à medida que existe lei veiculada pelo parlamento; ou seja, o tributo parte do conceito de confisco, de violência ao patrimônio do indivíduo, até ser envolvido pelo manto da legalidade, em que a “agressão” ao patrimônio do particular por meio da tributação passa a ser tecnicamente consentida para atendimento dos fins do Estado.

⁵⁰ Para Kelsen, “[...] a norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e a mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser *pressuposta*, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar em uma norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento de sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (*Grundnorm*) [...]” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 215 *et seq.*)

⁵¹ STEWART, Iain. The critical legal science of Hans Kelsen. *Journal of Law and Society*, New Jersey, v. 17, n. 3, p. 273-308, 1990. Disponível em: <<http://www.law.mq.edu.au/staff/stewarti/JLSKelsen.doc>>. Acesso em: 1º maio 2016.

Espera-se, portanto, que este estudo dê embasamento ao jurista e ao doutrinador da atualidade para refletir sobre questões em voga, na pós-modernidade, acerca da legalidade, da interpretação do Direito Tributário e da flexibilização do “tipo” tributário, por exemplo, sem desconsiderar a história do tributo e a longa luta para submetê-lo ao consentimento do cidadão. É hora, portanto, de partir para além da legalidade sem, contudo, desconsiderar a luta histórica de submissão do tributo à lei.

Brief History of Tribute in Western Civilization:

From Pillage to Legality

Abstract: In this article, these are aspects of the evolution of tribute throughout the history of Western civilization. Its birth is based on the idea or concept of looting of individual patrimony until it is conformed by legality, in which taxation is technically consented, through the vote of the law by the members of parliament elected by the people, in the so-called “Fiscal State”. Thus, in order to partially fill a gap in studies of the history of tribute in Brazil, tributary aspects of antiquity, the Roman Empire, the city-state of Athens, briefly going through the Middle Ages, English experience and the French Revolution are discussed. To reach the modern Absolutist State and the Fiscal State. The objective is to demonstrate that the tribute evolves from the idea of confiscation, of pure and simple aggression of the patrimony of the private individual, to the notion of consent, which can serve for the jurist and the indoctrinator to position themselves in a more grounded manner on issues such as legality, Interpretation of the Tax Law and flexibilization of the “tax” type.

Keywords: History of law. Tax law. Legality. Confiscation. Tribute.

REFERÊNCIAS

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt – livre I: de l'antiquité au XVIII^e siècle*. Paris: Arthème Fayard, 1971.

AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. 44. ed. São Paulo: Globo, 1941.

BARRIÈRES DE OCTROI. In: LE ROBERT MICRO: dictionnaire de la langue française. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1995.

BOBBIO, Norberto. *Thomas Hobbes*. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. *O tributo e o poder na reviravolta linguística do pensamento contemporâneo: um estudo sobre a relação entre normas de tributação e poder do estado, sob a perspectiva da teoria do direito e da democracia de Jürgen Habermas*. 2005. 199 f. Dissertação (Mestrado em) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.

CORNELL, Tim; MATTHEWS, John. *Atlas of the roman world*. New York: Facts on File, 1990.

CREVELD, Martin van. *Ascensão e declínio do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DAM. In: OXFORD dictionary: english-hebrew/hebrew-english. Jerusalem: Kernerman-Lonnie Kahn, 1995.

DAMIM. In: OXFORD dictionary: english-hebrew/hebrew-english. Jerusalem: Kernerman-Lonnie Kahn, 1995.

DÉCLARATION des Droits de L'homme et du Citoyen de 1789. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/>>

Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>. Acesso em: 1º maio 2016.

FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. Torino: Utet, 2003.

GIBBON, Edward. *Declínio e queda do império romano*. São Paulo: Companhia das Letras, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O príncipe*. 10. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MONTESQUIEU, *L'Ésprit des Lois*: avec des notes de Voltaire, de Crevier, de Malby, de La Harpe, etc. Paris: Garnier Frères, 1869.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social e outros escritos*. 14. ed. São Paulo: Cultrix, 2002.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955.

SCHILLING, Voltaire. *Revolução francesa de 1789*: parte 3: a ditadura jacobina e o termidor. Disponível em: <http://educaterra.terra.com.br/voltaire/mundo/rev_francesa_tres.htm> Acesso em: 1º maio 2016.

SILVA, Rolando Roque. Jean-Jacques Rousseau: um pensador controverso. In: ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social e outros escritos*. 14. ed. São Paulo: Cultrix, 2002.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*: conforme a Emenda Constitucional n. 42/03 DOU 31.12.2003. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

STEWART, Iain. The critical legal science of Hans Kelsen. *Journal of Law and Society*, New Jersey, v. 17, n. 3, p. 273-308, 1990. Disponível

em: <<http://www.law.mq.edu.au/staff/stewarti/JLSKelsen.doc>>.
Acesso em: 1º maio 2016.

TORRES, Ricardo Lôbo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

Recebido em 3 de maio de 2016.

Aceito em 9 de maio de 2016.

