

# A EMERGÊNCIA DO TRIBUTO E DO SEU PROCESSO SOCIOPOLÍTICO

## THE EMERGENCE OF THE TAX AND ITS SOCIO-POLITICAL PROCESS

*Murilo Boscoli Dias<sup>1</sup>*

UCB/DF

*Maurin Almeida Falcão<sup>2</sup>*

UCB/DF

### Resumo

Este trabalho se propõe a descrever o percurso histórico do tributo a partir do seu importante papel na sociedade. A partir do método hipotético-dedutivo, descreve-se a sua incidência sobre os fatos sociais em diferentes momentos da história. Como meio de coesão social, legítima a sua exigência espelhando, contudo, as estratégias voltadas para a dominação e o poder. A argumentação central é conduzida em torno das diversas etapas do notável percurso do ônus fiscal, desde a controvérsia do seu surgimento, passando pela Idade Média, pelo absolutismo até a emergência do Estado fiscal e do Estado providência. Essa última etapa introduziria o tributo na sociedade moderna na fase pós-Revolução Industrial, tendo o mesmo recepcionado os princípios democráticos e os anseios por uma sociedade melhor. Esse cenário promissor decorreu das revoluções que se constituíram em um importante divisor de águas, marcou de fato, a passagem da tributação em suas formas arcaicas para um modelo baseado nos princípios do consentimento e da capacidade contributiva, dentre outras formas de justificativa do ônus fiscal.

### Palavras-chave

Tributo. Sociedades antigas. Tributação moderna. Estado intervencionista.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Tributário na Universidade Católica de Brasília. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em direito pelas Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo. Vice-presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/ Sinop-MT. Professor da Faculdades de Sinop (FASIP). Advogado. E-mail: muriloboscolidias@gmail.com.

<sup>2</sup> Pós-doutor pela Universidade de Paris I-Panthéon-Sorbonne. Doutor em Direito Público pela Universidade de Paris XI-Sud. Membro do Instituto Internacional de Ciências Fiscais-2ISF. Professor do Mestrado em Direito e do curso de Direito da Universidade Católica de Brasília. Coordenador do Grupo de Estudos sobre os Sistemas Tributários Contemporâneos-GETRIC.

**Abstract**

*This paper intends to describe the historical course of the tax from its important role in society. From the hypothetical-deductive method, its incidence on the social facts at different moments of the history is described. As a means of social cohesion, it legitimates its demand, mirroring, nevertheless, the strategies aimed at domination and power. The central argument was the various stages of the remarkable course of the tax burden, from the controversy of its emergence, through the Middle Age, through absolutism to the emergence of the fiscal state and the welfare state. This last stage would introduce the tribute in modern society in the post-Industrial Revolution phase, having received the democratic principles and the yearnings for a better society. This promising scenario arose from the revolutions that constituted an important watershed, in fact marked the transition from taxation in its archaic forms to a model based on the principles of consent and contributory capacity, among other forms of justification of the tax burden.*

**Keywords**

*Tax. Ancient societies. Modern taxation. State interventionism.*

## 1 INTRODUÇÃO

É inegável que o tributo e suas diferentes vertentes sociopolíticas sempre influenciaram a vida em sociedade, condicionando condutas e até mesmo gerando uma coesão entre seus membros, podendo ser retratado como verdadeiro fato social. A exemplo de tal afirmação, constata-se que historicamente, diversos movimentos e revoluções ocorreram por razões fiscais ou foram influenciadas por estas. A exemplo temos a Revolução dos Barões ingleses que originou o Carta Magna em 1215 de João sem Terra, a Revolta do Chá que influenciou a independência americana, a Revolução Francesa que introduziu os princípios mencionados acima e, por último, a Revolução Industrial que culminaria na emergência da grande sociedade solidária e nas funções intervencionistas do Estado.

Com as alternâncias históricas de grupos dominantes e com o desenvolvimento das sociedades, novas estruturas sociopolíticas são incorporadas à coletividade. O processo político do tributo leva à sua aceitação e legitimação, o que permite o estabelecimento de um “sistema tributário” a partir de uma realidade econômica,

política e social. Por isso, é possível aduzir que o tributo explica a sociedade e a sociedade pode ser explicada pelo seu modelo de tributação.

Assim, a perspectiva do tributo como fato social permite identificar os aspectos políticos e as características ideológicas de dado grupo social e dos grupos que a governam. Nesse contexto, o tributo como elemento de coesão e de controle social, condiciona condutas, estabelece uma ordem social e reajusta o poder das classes dominantes. Se determinada sociedade incorpora valores liberais terá como perspectiva um Estado menos atuante e, por isso, com uma menor carga tributária. Por sua vez, nas sociedades mais preocupadas com o ideal de bem-estar social a carga tributária tenderá a ser mais elevada em face da necessidade de se financiar as atividades sociais do Estado, no qual as razões que legitimam a referida cobrança se encontram nos valores tidos como ideias no modelo de Estado adotado.

De acordo com as orientações expostas acima, esse trabalho se articula em torno da evolução do tributo e dos fatos sociopolíticos que o cercam dos primórdios da civilização. Em um segundo momento, o esforço se volta no sentido de se estabelecer uma argumentação lógica que possa explica-lo, a partir da crise do feudalismo com a consequente passagem para o absolutismo para, posteriormente adentrar na fase marcada pelo advento da sociedade moderna no Século XIX, a qual se delineava a partir dos novos horizontes democráticos, sociais e científicos que marcaram a era das luzes.

## **2 DO SURGIMENTO DO TRIBUTO**

Um ponto importante a ser traçado inicialmente para fins de delimitação do objeto de estudo do presente trabalho, diz respeito à exata definição sobre o surgimento do tributo ou, pelo menos, sobre a aplicação de mecanismos similares ao que hoje se convencio-

nou chamar de sistema tributário. Tal advertência se faz importante em face da controvérsia existente na literatura acerca dos primeiros indícios de imposição ou da obrigatoriedade de se prestar a outrem, determinadas prestações que, no fio da história, percebe-se que se constituíam nas mais diversas formas. Desde a prestação *in nature*, passando pela corveia vigente no sistema feudal até as formas definidas de prestação pecuniária no Estado moderno. Ardant, em seu notável trabalho sobre a sociologia do tributo, relatou as formas da exigência tributária nos primórdios da civilização:<sup>3</sup>

*Il est possible que les premiers versements qui s'apparentèrent le plus à l'impôt aient été la conséquence de la transformation du pillage. Les nomades qui venaient périodiquement effectuer des razzias chez les sédentaires ont pu se rendre compte qu'il vallait mieux substituer à un prélèvement désordonné la perception d'un tribut en définitive plus productif.*

Salanié (2002, p. 04) observou, a propósito dos primeiros traços da imposição tributária em períodos precedentes da evolução social, a existência do ônus fiscal em civilizações já organizadas, de certa forma, rudimentar. O autor reiterou que “Pour autant que nous puissions le savoir, les impôts sont apparus en même temps que la civilisation en Mésopotamie et en Egypte, comme l'attestent des tablettes sumériennes datées de 3500 avant notre ère.” Portanto, o tributo é um marco da civilização, como reiterou Samson. Contudo, o autor ressalta as dificuldades em precisar o momento exato da emergência do tributo:<sup>4</sup>

*Tax emerges from the blurry past as being part of ancient empires. The exact point in time when a tax was first instituted is unknown not only because of poor historical records but*

<sup>3</sup> ARDANT, Gabriel. **Théories sociologiques de l'impôt**. Paris: SEVPEN, 1965, p. 220.

<sup>4</sup> SAMSON, William D. History of taxation. In: LYMER, Andrew, HASSELDINE, John (Org.). **The International Taxation System**. Norwell: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 21.

*also because of cultura and societal structure of ancient empires.*

Para muitos doutrinadores, o tributo somente passaria a surgir com o advento do Estado Moderno ou com a criação do Estado de Direito, onde passa a ser incluído nos textos de ordem constitucionais, regramentos quanto à atuação fiscal do Estado, bem como os direitos inerentes ao contribuinte. Este posicionamento foi defendido por Torres, que assim se manifestou:<sup>5</sup>

Tributo é o conceito básico da Constituição Tributária e do Estado Fiscal. A sua instituição coincide com o início do Estado Liberal e do Estado de Direito, ou seja, com a constitucionalização do Estado moderno. Antes, na Idade Média, havia além dos rendimentos dominicais do Príncipe, algumas prestações públicas, que tributo não eram, pois resultavam de mera relação de vassalagem. (...) O tributo surge com a eliminação dos privilégios da nobreza e do clero.

De acordo com o posicionamento acima, o fato social “surgimento do tributo” ocorreria apenas após se perceber a separação dos conceitos entre Fazenda Pública e Fazenda do Príncipe, aliada à uma nova percepção de receita pública, acompanhada da queda do Estado Absolutista, onde a nobreza e clero não detinham mais imunidades em face da imposição tributária.

Entretanto, existem aqueles que defendem, antes mesmo do surgimento do Estado de Direito, a existência do tributo ainda que de forma arcaica ou sob outros fundamentos. Nesse contexto, Torres explica os fundamentos da tributação em diversos momentos históricos:<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 220.

<sup>6</sup> TORRES. Heleno Taveira. A Justiça dos Tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 20.

Não se adere aqui ao coro da doutrina que só admite o surgimento das limitações ao poder de tributar e proteção das pessoas e seus bens contra a ação impositiva, com a chegada do Estado de Direito. É certo que algumas fases prevalecia o poder de império como marcas indelévels do sistema de arrecadação de tributos, como se houve no Império Romano, onde as garantias jurídicas eram limitadas. [...] Em termos jurídicos, o conceito de tributo não encontra qualquer similaridade com o que se conhece na atualidade, não obstante seus aspectos econômico e social possuïrem alguma aproximação. Naqueles tempos, o tributo, já qualificado como prestação periódica, devido por determinado indivíduo ao Estado, justificava-se mais como uma espécie de sujeição política, como no processo de vencidos em guerra, correspondendo ao preço devido para permanecer nas terras dominadas pelos vencedores, do que propriamente por uma obrigação *ex lege*.

É inegável que se possa enxergar uma lógica sistêmica entre as duas correntes citadas acima. Entretanto, as discordâncias sobre em que momento se poderia identificar o tributo e o seu surgimento, passam mais por uma questão de premissas quanto à própria definição do tributo, bem como as formas no qual se vislumbra o seu papel em face da sociedade.

Se o tributo for visto apenas do ponto de vista jurídico, como ocorre nos dias atuais, não seria possível enxergar qualquer espécie tributária no seio das sociedades mais simples. De fato, ao se trazer esta análise para o conceito legal do art. 3º do CTN, seria difícil imaginar uma tribo arcaica realizando transações com símbolos representativos de crédito (moeda) ou respeitando valores como a legalidade, sobretudo por ainda não dominarem a linguagem escrita.

É importante observar que Fernandes (2004) desenvolveu importante estudo de identificação das diversas concepções tributárias ao longo da história, passando desde a ideia do tributo como

oferenda, até quando este atinge uma concepção mais moderna, voltada para a solidariedade.

Assim, no contexto do presente trabalho, o tributo será exposto de forma a ressaltar mais os seus aspectos econômicos e sociais do que os jurídicos propriamente ditos. Nesse caso, ver-se-á que os indivíduos contribuíam para a coletividade de forma periódica, seja com serviços, oferendas, bens, atrelados às vezes à sujeição política.

### 3 O TRIBUTO NAS SOCIEDADES ANTIGAS

Delimitado o objeto e a concepção de tributo que se utilizará no presente trabalho, a análise se voltará para a identificação das possíveis modalidades tributárias nas sociedades arcaicas. Antes, portanto, do surgimento do Estado moderno. Porém, cabe ressaltar que nesse período não seria possível apontar a existência de prestação pecuniária nos moldes clássicos adotados nos Estados contemporâneos. Desse modo, o que se registrava naquele período eram as imposições ou os deveres comuns a todos os sujeitos que compunham o meio social. De fato, toda atividade desenvolvida era voltada à manutenção do coletivo (tribo), conforme asseverou Martins:<sup>7</sup>

Nas tribos primitivas, o sentido da solidariedade e integração era maior e a contribuição de cada um para a convivência e segurança, mais facilmente detectável, como, de resto, percebe-se hoje, nas tribos primitivas africanas ou americanas, que ainda vivem no sistema pré-civilizacional, inclusive no Brasil.

Tem-se dessa forma, que desde nas sociedades mais primitivas a concepção de tributo estava atrelada à ideia de participação ou colaboração com vistas ao bem comum. Todavia, esse ideal voltado

---

<sup>7</sup> MARTINS, Ives Gandra **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 08.

para a coesão social variava de sociedade a sociedade, chegando a justificar ou permitir determinados mecanismos de tributação e que muitas vezes era deturpado pelos “detentores do poder” para justificar certas atitudes. É importante notar que essa prática ainda persiste hodiernamente. O tributo tem se constituído na modernidade em importante meio de reafirmação de poder e de apropriação da riqueza social gerada por todos. O sistema tributário se constitui, assim, em espaço político no qual se digladiam as forças que disputam a riqueza e a manutenção de poder.

Ainda, dentro dessas organizações sociais mais primitivas, as contribuições ou contraprestações realizadas apresentavam fundamentos místicos ou religiosos. Nesse caso, era possível verificar de forma frequente, a realização de rituais religiosos, inclusive com sacrifícios. A noção do imposto atrelada a aspectos religiosos foi verificada, por exemplo, nos povos da Mesopotâmia os quais aparecem como os primeiros grupos sociais com uma organização, ainda que mínima, das funções e com certa complexidade.

Deve ser destacado ainda, que dentre os povos e civilizações antigas havia a imposição de tributos aos perdedores das guerras. Em consequência, os vencedores do conflito se legitimavam na exigência tributária por intermédio do fundamento religioso no qual o forte dominava o fraco. Nessa hipótese, o tributo assumia a postura de *sanção negativa*.<sup>8</sup>

Verifica-se em sua maioria que tais imposições poderiam se dar de diversas formas, tais como a entrega de animais, a prestação de serviços, o fornecimento de membros para os exércitos entre outros mecanismos, caracterizando à época, uma forma de cumprimento da obrigação tributária. Ainda, dentro dessas civilizações mais primitivas, a dimensão religiosa e a crença nas forças naturais pautavam as relações e organizações sociais a partir dessas premissas, inclusive a imposição do ônus tributária. Essa era umas das características, por exemplo, da civilização egípcia onde o tributo

---

<sup>8</sup> MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O nascimento da Tributação e os diferentes fundamentos para o seu exercício. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 281.

tinha natureza divina e era confiado aos templos religiosos. Nessa estrutura, os faraós eram considerados representantes dos deuses na Terra. Por isso, tudo que se encontrava presente na sociedade lhes pertencia. Em consequência, os membros do corpo social entregavam o seu “tributo” ou a sua colheita para estes deuses e não a um homem propriamente dito. Destaca-se que no Egito tem-se, talvez, a primeira figura de “registros de arrecadação e controle de entrada de recursos aos cofres públicos.”<sup>9</sup>

Assim, em um primeiro momento histórico, o ideal do tributo como bem comum se destaca através de aspectos religiosos e místicos, onde as imposições realizadas por aqueles que governavam, ou que detinham o poder, se justificavam justamente por um aspecto religioso, igualmente verificado em tribos mais primitivas. Entretanto, a despeito de tais considerações, tem-se que mesmo nos tempos antigos, de uma forma direta ou indireta, o povo se constitui em um instrumento na mão daquele que estava no poder para atingir seus objetivos e anseios. Em decorrência, o tributo não ficaria imune a tal perspectiva pois a partir destas imposições (fundadas sob a justificativa de ser a vontade divina), os governantes acabavam por impor aos membros a obrigação de realização de tarefas de arrecadação de recursos. Além disso, sequer eram contestados por estes indivíduos os quais aceitavam a figura da divindade no homem.

Com o desenvolvimento de pensamentos mais racionais, a influência religiosa diminuiu, mas não ao ponto de se extinguir. Essa ruptura seria o principal marco de sociedade desenvolvida e se deu a partir de pensamentos mais racionais desenvolvidos em Atenas. Contudo, ainda não desvinculados dos aspectos religiosos como se verifica no próprio julgamento de Sócrates, o qual foi acusado de desvirtuamento das divindades cultuados até então.

Não obstante esse revés, era possível de se verificar nos povos helênicos uma modificação no ideal de legitimação dos detentores do poder como sujeitos divinos. Nessa nova

---

<sup>9</sup> TORRES, 2016, op. cit., p. 220.

perspectiva, o aparecimento dos filósofos permitiu a modificação dessa crença por meio da inserção do homem no universo do pensamento racional. Por isso, ocorreu uma nova percepção relativa à ideia de domínio absoluto daqueles que estão no poder, os quais passam a ser questionados, ainda que de forma sutil, quando comparados a outras épocas:<sup>10</sup>

Na tentativa dos pré-socráticos de inserir o homem no universo e distinguir a origem das coisas, a razão de ser do espaço sideral, da terra e do homem, fez-se, pela primeira vez, em profundidade, a reflexão sobre o papel do Estado, do Poder e do ser humano governado, mostrando que este teria uma dignidade intrínseca a ser respeitada, mesmo quando estivesse na condição de mero súdito. A partir de então, a concepção do domínio absoluto teve ser repensada pelos detentores do poder.

Dessa forma, com a possibilidade de maior participação dos indivíduos na vida em sociedade, começa um esboço da criação de legislações mais elaboradas como forma proteção dos cidadãos. Esse seria o fato social, por exemplo, que alavancaria o surgimento do Império Romano e que teve no direito um dos seus principais pilares de sustentação. Depreende-se, portanto, que o surgimento do pensamento racional legitimou aqueles que estariam no poder e, a partir daí, não se poderia mais justificar a divindade como forma de manutenção do poder mas o fato de que o direito se constituiria no instrumento legitimador deste.

As novas formas gregas de se pensar a sociedade repercutiram também em uma nova concepção do tributo que passa a ter função de provedor das cidades-estados. Nessa hipótese, o ônus passa a ter uma natureza voltada para a teoria do benefício e não mais nos moldes vigentes até então. Na sua fase precedente, como exposto anteriormente, vigorava a ideia da exigência de tributos

---

<sup>10</sup> MARTINS, op. cit., p. 2005.

apenas aos povos vencidos em combate, ficando os povos livres imunes ao fardo fiscal.

Como contraprestação pelo pagamento do tributo (benefício), a cidade-estado ficaria responsável pela proteção daqueles que a financia. Entretanto, foram verificadas restrições quanto ao pagamento de tributos decorrentes do patrimônio. Assim, surge o mecanismo da tributação indireta.<sup>11</sup>

Dessa forma, se o Direito serviu de expoente e de legitimador do poder e da exigência de tributos ao povo grego, entretanto, foi em Roma que este se ampliou e passou a ser utilizado como mecanismo de conquista e de consolidação do vasto Império Romano. Na medida em que os romanos conferiam mais direitos aos seus cidadãos do que aos povos conquistados, permitiam também aos dominados a possibilidade de, com o tempo, adquirir as mesmas proteções e benefícios assegurado àqueles com cidadania romana.

Assim, a identificação dos indivíduos aos quais eram atribuídos o sentimento de “pertença” a um determinado corpo social assegurado pelo direito, foi considerado como o grande trunfo que possibilitou a sustentação de um Império, com caráter elitista, pelo tempo de quase quatro séculos. Todavia, é importante considerar que este trunfo do Império Romano contribuiria para o seu declínio, tendo o tributo desempenhado papel importante para tanto.

Como asseverado, a imposição tributária em Roma era, em sua maioria, voltada para os povos dominados e pela utilização de bens públicos. Entretanto, como a expansão do Império, começou-se a se exigir mais recursos para sua manutenção o que levou à criação de novos tributos, atingindo até mesmo os cidadãos romanos, “imunes” até então à exigência fiscal.

Assim, um vasto sistema de cobranças de tributos, considerado avançado para a época e que introduziu, talvez, uma noção incipiente de sistema tributário. A ampliação da incidência alcançou o comércio, as sucessões *causa mortis* e a venda de escravos. Dessa forma, percebe-se neste período que Roma já esboçava as primeiras linhas da seletividade e da progressividade, na medida em que na

---

<sup>11</sup> MELO op. cit., p. 281.

venda dos escravos, por exemplo, a tributação incidia de forma mais gravosa por se tratar de um bem de maior valor.

O Império Romano, devido a sua expansão, iniciou uma busca por novas formas de sustentação e, por isso, os cidadãos livres foram chamados a colaborar. Essa iniciativa levaria a um descontentamento. Para os cidadãos livres, o tributo se constituía em uma espécie de opressão que, atrelada às arbitrariedades das cobranças, contribuíram para a queda do império. Nessa perspectiva, verifica-se que o tributo seria então um importante mecanismo catalisador de mudanças sociais, como observou Torres:<sup>12</sup>

A tributação em Roma, porém, progrediria com a expansão do Império e dos gastos que sua manutenção reclamava. Augusto reformou o tributo provincial, mas não foi o bastante. Em seguida, introduziu alguns impostos sobre o comércio (centésima mercatorum), venda de escravos e sobre as sucessões causa mortis. Calígula ampliou-os em dimensões financeiras, alegando que *nullum rerum aut hominum genere omissio cui nom tributi aliquid imponeret*. Em seguida, Caracalla reduziu os privilégios fiscais dos cidadãos romanos, em um primeiro esforço para unificar o sistema tributário que se aplicava aos provincianos. Porém, a partir de Diocleciano, a Fazenda é reformada e superam-se limites de classes sociais, passando os cidadãos romanos a suportarem o custo do Estado, tendo em vista as guerras e outras despesas extraordinárias e crescentes. [...] Além dessas reformas, muitos outros motivos concorriam para a insatisfação do povo contra os tributos, como a arbitrariedade, as formas de solidariedade e de antecipação adotadas para a respectiva aplicação. Todas estas circunstâncias levavam o súdito a considerar o tributo em Roma uma forma de opressão, o que em muito contribuiu para o declínio do sistema tributário romano.

---

<sup>12</sup> TORRES, 2016, op. cit., p. 21.

A partir de uma análise singela, verifica-se que o tributo sofre influências da sua realidade sociopolítica e sua exigência ocorre a partir da conjunção de diversas variáveis que compõem o tecido econômico, político e social. Portanto, é possível depreender desse entendimento que essa tenha sido uma das causas da queda do Império Romano. Sem embargos, o tributo é um importante instrumento de coesão social. Contudo, o inconformismo diante do tributo pode levar também às revoltas que a história já demonstrou largamente como sendo responsável pela transição de uma ordem política à outra.

#### **4 A TRIBUTAÇÃO DOMINIAL DA IDADE MÉDIA**

Com o declínio do Império Romano e a sua conquista pelos povos bárbaros, se verifica o surgimento de um novo sistema de organização social através dos feudos e que trouxe no seu bojo, a figura dos senhores feudais. Nessa fase, verificou-se ainda a expansão dos domínios e da influência da Igreja Católica. Essa perspectiva, que seria uma espécie de volta ao passado, colocou mais uma vez a religião como instrumento de influência sobre os indivíduos além de se tornar uma fonte de legitimação de poder. Contribuiria ainda para o fortalecimento da Igreja, o fato de que esta prometia proteção contra invasões no período de transição e de incertezas que marcou o período que se seguiu ao declínio do Império Romano. Em decorrência do remanejamento de poderes novas formas de estratificação social começam a ser delineadas. Com isso, surgem na paisagem sociopolítica diferentes classes sociais formadas pelos nobres, pelo clero e pelos trabalhadores rurais. Deve ser observado que esta última seria submetida à vontade das demais classes a partir das justificativas da proteção e da vontade de Deus. Sem dúvidas, nesse período histórico pode-se perceber, sem dificuldades, a deturpação do interesse coletivo em prol dos próprios ideais no qual a manutenção do poder era justificada pela busca do bem-estar comum.

Entretanto, apesar da grande diversidade de regras entre os feudos, a busca pelo bem comum, ainda que com violência, era utilizado como justificativa para a imposição do ônus fiscal, surgindo daí a teoria da *causa do tributo*, alavancada pelo pensamento teleológico na época. A argumentação se dava a partir do entendimento segundo o qual as imposições e leis deveriam ter uma justificativa moral ou uma finalidade, onde poderia ser admitida a evasão do tributo sem finalidade, não sendo considerado pecado tal ato. Além disso, cada um deveria contribuir na proporção das suas forças e limites estabelecidos. Em consequência, os tributos que não atingissem o bem comum seriam considerados *angaria* (injustos e cobrados apenas pela força) e *parangaria* (injustos e excessivos), conforme aduz Torres:<sup>13</sup>

O que não tivesse fundado no bem comum era lei ou tributo injustos e não precisavam ser cumpridos... Na época medieval, um tributo, para ser justo, deveria ser uma prestação material (*causa material*), consentida pela autoridade, nos limites do poder (divino) a esta conferido (*causa eficiente*), exigida em favor do “bem comum” (*Causa final*), para adimplir despesas voltadas a este bem e proporcional na medida da imposição.

O sistema sociopolítico implantado permitia aos senhores feudais a cobrança de tributos e imposições aos seus súditos sob a justificativa do bem comum e dos custos relacionados à defesa do feudo e a outros interesses como o casamento, a compra de terra, dentre outras. Nessa perspectiva, pode-se constatar que a cobrança de tributos ocorria, às vezes, de forma injustificada e arbitrárias a partir do pressuposto que se destinavam ao bem-estar comum quando na realidade, se voltava para aos interesses da nobreza e da Igreja.

---

<sup>13</sup> Ibid., p. 224.

## 5 OS ESTADOS ABSOLUTISTAS E A TRIBUTAÇÃO PATRIMONIAL

O feudalismo se viu diante de uma crise política que tinha como causa, dentre outras, o individualismo que dificultava o comércio e as transações entre os feudos, sendo difícil inclusive, sanar as necessidades mais elementares. Em toda evidência, pode-se afirmar que a crise do sistema feudal levaria a uma outra transição sociopolítica. Essa constatação deu início à tendência à centralização e concentração dos poderes, sendo responsável pelo aparecimento das monarquias.

Com a queda do modelo feudal e a concentração dos poderes nas mãos do soberano, surgem os Estados Absolutistas, que teve seu expoente, por exemplo, na Inglaterra com Henrique VIII, que concentrou o poder temporal e o espiritual em sua mão, entre 1509, data de sua coroação, até a sua morte, em 1547. A passagem para o novo sistema político fez com que a instituição do tributo se concentrasse nas mãos do soberano, sendo este tratado como expressão da própria soberania dos governantes sobre os seus súditos. Nesse período surge, portanto, a noção de fazenda real. A estrutura política se concentra, então, em torno de uma lógica tríplice onde o soberano propicia ao clero e a nobreza determinadas imunidades enquanto esses oferecem, em contrapartida, o apoio político necessário à manutenção do poder do soberano. Por outro lado, o surgimento de uma burguesia emergente impulsionada pela expansão do comércio devido, principalmente, pela expansão das navegações implantaria, de forma paulatina, novas perspectivas para o cenário político e que, mais tarde, seria responsável pelo ocaso do absolutismo.

À guisa de complementação do longo percurso histórico do tributo, no seu aspecto político, é importante destacar que mesmo antes do reconhecimento dos estados absolutistas, foi assinada a Magna Carta de João sem Terra, em 1215. Esse importante documento serviria de fundamento para que mais tarde se

formassem os ideais dos estados liberais, lançando o princípio do consentimento assentado na declaração “*no taxation without representation*”. A referida mobilização foi criada justamente devido aos abusos perpetrados pelo Rei João sem Terra na exigência de tributos. Sem dúvida, esse fato político realça o que foi descrito anteriormente nesse trabalho de que o tributo seria um “gatilho” para as revoluções sociais. Não obstante os fatos, é preciso notar que a teoria da causa do tributo foi substituída pelas “razões do estado” como justificativa para a cobrança dos tributos. Esse ato corrobora esta cobrança com base na soberania do governante (*ius imperium*) bem como na justificativa de fruição dos serviços onde todos os súditos devem colaborar com as despesas de manutenção do soberano.

Entretanto, o tempo não faz por esperar e o Estado passa a impor cobranças desmedidas e até mesmo violentas, adotando-se assim o princípio de que os fins justificam os meios. Deve ser considerado nessa fase, o fato do crescimento da importância do novo papel econômico na sociedade da época desempenhado pela burguesia ascendente. Acerca do tema da razão do estado, Voltaire expôs a sua rejeição pelo que ele considerou como sendo uma desculpa dos tiranos:<sup>14</sup>

A razão do estado não passa de expressão inventada para servir de desculpa aos tiranos. A verdadeira razão de estado consiste em precaver contra crimes dos inimigos, e não em cometê-los.

Com toda evidência, pode-se afirmar que essas arbitrariedades culminaram em duas grandes revoluções que marcaram a transição do absolutismo para o Estado moderno: a independência americana e a Revolução Francesa.

---

<sup>14</sup> VOLTAIRE. **O preço da justiça**. Trad. Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 180.

## 6. A EMERGÊNCIA DO ESTADO LIBERAL

Com os abusos e injustiças praticadas, a sociedade começa a se revoltar contra as regalias e os privilégios dos absolutistas, do clero e da nobreza em presença de uma classe de trabalhadores oprimida pelos encargos decorrentes da exação fiscal e que se identificava plenamente com os anseios da burguesia. Dessa forma, ante aos ideais liberais que existiam à época, a sociedade impulsionada pelos ideais surgidos no momento da Revoluções Francesa e americana, começam a esboçar o surgimento dos Estados Liberais ou Estados Fiscais que incorporaram dentre os seus ideais, no que se refere à tributação, os princípios da capacidade contributiva, do consentimento, da igualdade e da destinação das receitas. No que se refere à Revolução Francesa, Hoang-Ngoc observou com muita pertinência que “La revolte contre les injustices fiscales et les privilèges de l’Ancien Régime était déjà une des causes essentielles de la Révolution Française”.<sup>15</sup>

As duas grandes revoluções tiveram com pano de fundo os aspectos tributários, onde este fica mais evidente quanto na independência americana. Em consequência da imposição de pesados encargos pelo Parlamento Inglês à colônia, com o intuito de se diminuir as perdas sofridas na Guerra dos Sete Anos, os habitantes não receberam com entusiasmo o pesado sacrifício, o que levou, de imediato, à Declaração de Independência. Além disso, a Lei do Chá de 1773, desencadeou uma forte reação dos colonos ingleses e contribuiria para o movimento de independência.

O conjunto dos acontecimentos e repercussões das revoluções apontadas acima, foi responsável por alterações significativas no cenário político, levando à quebra dos paradigmas vigentes até então. Se inscrevem nessa ruptura, a perda de

---

<sup>15</sup> HOANG-NGOC, Liêm. **Vive l’impôt !**. Paris: Grasset & Fasquelle, 2007, p. 08.

privilégios da nobreza e do clero, o surgimento da noção de Fazenda Pública em detrimento do conceito de Fazenda Real, a liquidação do patrimônio da nobreza e do clero e a valorização da atividade produtiva.<sup>16</sup>

Quanto aos aspectos tributários, tem-se que o tributo passa, dentro desse primeiro momento do Estado liberal, a estar atrelado aos ideais do Estado mínimo com uma baixa tributação das atividades mercantis e dos rendimentos do trabalho. Entretanto, o acúmulo de riqueza agrária e o consumo sofria uma tributação mais onerosa pois representarem traços próprios da nobreza.<sup>17</sup> A imposição tributária passa a vigor a partir do consentimento da população ou de seus representantes e voltada ao bem comum, com a finalidade precípua de cobertura de gastos públicos. Nessa hipótese, o cidadão deveria arcar com esse “preço” dentro de uma igualdade ou proporcionalidade das suas capacidades. Eram essas as bases da tributação liberal, marcada por um Estado mínimo e calcado no princípio do benefício, ou melhor, do tributo-preço.

Transposta a fase caracterizada pela primazia das razões do Estado, verifica-se a emergência dos cânones do que poderia ser considerado como o interesse do Estado, pautado, principalmente, na segurança jurídica na cobrança do tributo. O interesse público para ser considerado como tal, deve estar atrelado à noção do Estado de Direito, no qual deve haver uma garantia de normatização voltada à segurança jurídica, sendo legítima a cobrança de tributo se observado esses aspectos, conforme reitera Torres:<sup>18</sup>

O interesse público manifesta-se segundo uma gradação de conteúdos e, quanto maior for a regulação constitucional, menor sua intensidade (por ser menor a discricionariedade legislativa, a

---

<sup>16</sup> FALCÃO. Maurin Almeida. A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo. **Revista de Informação Legislativa**, 196, 2012, p. 44.

<sup>17</sup> MELO, op. cit., p. 203.

<sup>18</sup> TORRES, 2016, o. cit., p. 234.

vagueza ou ambiguidade dos textos). É indiscutível que a segurança jurídica do constitucionalismo no Estado Democrático de Direito recusa qualquer valia à fundamentação da exigência de tributos com base na razão de Estado.

A partir desse conceito de justiça tributária e de igualdade, atrelada à capacidade contributiva da tributação, a necessidade de uma repartição equânime do ônus decorrente do financiamento do Estado se tornou uma preocupação dos teóricos da época. Por isso, os debates convergiram para os dois modelos teóricos da teoria do benefício (ou da equivalência) e a teoria do sacrifício.

A teoria do benefício tem como pressuposto a proporcionalidade da contraprestação de serviços prestado pelo Estado, existindo uma equivalência entre o que foi pago e o que foi recebido, sendo mais condicente com a ideia das taxas e contribuições de melhoria conhecidas hoje. Dentro de um modelo liberal inicialmente proposto, essa teoria do benefício foi melhor recepcionada por seus adeptos pois estabelecia uma equivalência entre o tributo pago e a contraprestação efetiva do Estado. Por sua vez, a teoria do sacrifício parte da ideia da capacidade contributiva. Nesse caso, o contribuinte arca com o ônus dos gastos públicos mas a partir da sua capacidade individual. Esse mecanismo sinalizaria também a adoção da progressividade, a qual se aplicaria mais aos impostos do que as demais categorias tributárias.

Feitas tais considerações tem-se que, embora o ideal libertário proposto pelo modelo de Estado Mínimo se direcionava principalmente aos ideais da classe revolucionária (a burguesia), estes por sua vez deixaram de lado outro importante aspecto social: o surgimento do proletariado na fase que se seguiu à Revolução Industrial.

## **7. O ESTADO PROVIDÊNCIA E AS FUNÇÕES INTERVENCIONISTAS**

Conforme se viu, a burguesia tratou-se de classe emergente durante os governos absolutistas, principalmente impulsionadas pela evolução das práticas comerciais e a descoberta de novas rotas para a circulação de produtos sendo a classe que acabou por influenciar diretamente as revoluções francesa e a americana, situação na qual puderam impor as suas ideias liberais. A partir daí, inicia-se a fase do Estado liberal. A defesa por uma menor intervenção do Estado nos diversos segmentos sociopolíticos, inclusive o tributário, se constitui na bandeira principal da pregação liberal.

Na fase subsequente, após a consolidação dos ideais liberais, a Europa assistiu, ao final do Século XIX, o surgimento do proletariado que, impulsionado pelos avanços produzidos pelos novos meios de produção implantados pela Revolução Industrial, passou a se organizar por meio de sindicatos e a pedir um maior equilíbrio na sua relação com o capital. Sem dúvida, os valores liberais eram mais atrativos para a burguesia que defendia uma menor intervenção estatal na relações privadas, inclusive em contratos de trabalho. Esta situação levaria à necessidade de intervenção do Estado em razão das falhas do mercado, o qual se mostrava ineficiente para produzir o bem-estar da nova classe operária.

Com isso, o modelo liberal começa a ser questionado por parte da sociedade pós-Revolução Industrial. As crises econômicas que surgiram no início do Século XX apontaram a necessidade uma maior intervenção do Estado com o escopo de se corrigir as falhas do mercado Estatal para a possibilidade de correção de falhas do mercado e dos desequilíbrios sociais por ele provocado. Nessa esteira, surge o protótipo do Estado Intervencionista ou Estado Providência, para muitos uma outra concepção do Estado Fiscal, no qual viria justamente atribuir ao Estado maiores funções em seu papel perante a sociedade. Como base da ação estatal, surgiriam as

funções estabilizadora, redistributiva e alocativa, todas com supedâneo no tributo.<sup>19</sup>

Nesse ponto, é importante fazer uma distinção e esclarecimento quanto o termo “Estado Fiscal”, que se constitui no termo empregado para a denominação dos Estados que apresentam como características, a utilização de impostos para o financiamento de suas atividades institucionais, atingindo assim, suas necessidades financeiras e seus objetivos de acordo com o modelo adotado, seja liberal ou de intervencionista. Nesse sentido, Correia Neto observa que:<sup>20</sup>

A ideia de Estado Fiscal pode ser entendida, em certa medida, como a projeção financeira do Estado de Direito. **Aplica-se indistintamente ao Estado Liberal e ao Estado Social**, e, certamente, ao modelo de Estado brasileiro traçado na Constituição Federal de 1988.

A passagem do modelo liberal ao intervencionista, o qual consolidou o Estado Providência, teve ainda como influência, as dificuldades econômicas encontradas após os dois conflitos mundiais que abalaram as economias. Por isso, a necessidade de maior intervenção do Estado para reverter os efeitos nefastos das crises e os desequilíbrios macroeconômicos. Parte das novas teorias econômicas, dentre elas o keynesianismo, tinham como consenso que apenas o Estado poderia desempenhar esse papel por meio das funções intervencionistas. Essas medidas viriam a influenciar mais tarde, sobretudo após a Segunda Guerra Mundial, o florescimento da economia mundial o qual beneficiou mais diretamente a Europa que conhece a partir de 1945, o início dos Trinta Gloriosos.

---

<sup>19</sup> MELO, op. cit., p. 285.

<sup>20</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 85.

Entretanto, a expansão do Estado passou a demandar mais recursos para sustentar a sua intervenção. Com isso, ocorreu o aumento da carga tributária pois se fez necessário a busca de mais recursos para sustentar o modelo de solidariedade social implantado após a Revolução Industrial.

Com os desdobramentos do novo arquétipo social, o tributo passa a ter um viés funcionalista ou extrafiscal e não apenas arrecadatório. Nesse contexto, permite ao Estado intervir e direcionar a economia e condicionar condutas, o que consolida o seu papel sociopolítico e as novas formas de exigência, baseadas nos princípios democráticos da modernidade. Explicando o papel desempenhado pelo tributo e o destaque que ele ganha, Falcão explica que:<sup>21</sup>

Por outro lado, o intervencionismo representou uma rejeição ao modelo do Estado mínimo e viria sustentado pelo tripé basilar da intervenção, composto pelas funções alocativa, redistributiva e estabilizadora, a base das finanças públicas modernas. Tais funções somente poderiam ser concretizadas por meio do tributo, o qual se tornou um instrumento de solidariedade social e gerou uma nova arquitetura para o Estado, tido a partir daí como provedor natural das necessidades dos indivíduos.

Assim, diante das desigualdades e falhas de mercado provocadas pelo liberalismo, as questões sociais reclamadas pelo proletariado justificaram maior intervenção por parte do Estado. A inauguração da grande sociedade solidária chamaria a todos para contribuir por meio do tributo, o seu principal pilar para a sua sustentação.

Todavia, o modelo intervencionista passou a sofrer contestações mesmo logo após o fim do segundo grande conflito

---

<sup>21</sup> FALCÃO, op. cit., p. 44.

mundial. Os ideais de Friedrich von Hayek e da Sociedade do Mont-Pèlerin abalaria as estruturas do Estado providência, principalmente por ocasião da crise econômica internacional iniciada na década de 1970, ao fim dos Trinta Gloriosos, a qual levaria a uma importante redução do Estado e de suas instituições.

De fato, o modelo intervencionista passaria a sofrer contestações devido à estagnação da economia, da alta carga tributária que reduzia o poder aquisitivo dos indivíduos e, conseqüentemente, o consumo, pilar da estrutura capitalista vigente.

Na crítica ao modelo socialdemocrata, há o fato de que o contribuinte é levado a suportar uma carga tributária excessiva sem a efetiva contraprestação do Estado, o que aumenta o seu sacrifício fiscal. Sem dúvida, o modelo vinte foi responsável pela criação de Estados excessivamente burocráticos e perdulários, que gastam mal e indevidamente, motivo pelo qual tem se defendido uma redução do tamanho do Estado hoje, discurso esse que alimentou o debate neoliberal, inaugurado com as pregações de Hayek em 1944, com a publicação sua notável obra, o Caminho da Servidão.

## CONCLUSÃO

Conforme o que foi exposto ao longo desse trabalho, é possível de depreender que, embora existam divergências quanto a origem do tributo, o mesmo permanece atrelado à noção de sacrifício, perspectiva essa que o acompanha desde os primórdios da civilização. A evolução da vida em sociedade repercutiu sobre a forma do tributo, tendo o mesmo adotado as mais diferentes formas segundo o modelo de organização da vida coletiva.

Assim, o tributo incorporou as formas de dominação à época das conquistas, a de submissão à época do feudalismo, a de lealdade ao soberano durante o absolutismo para, depois, se moldar à construção da grande sociedade solidária na sociedade pós-

Revolução Industrial. Nos dias de hoje, guarda ainda as estruturas do século das luzes e está ainda estreitamente vinculado à noção do Estado de direito e da democracia. Não como imaginar um Estado sem tributo. Sem dúvida, o mesmo é um produto da vida em sociedade e, por isso, sempre serviu de esteio à ação intervencionista do Estado, a partir da modernidade.

Dito isso, embora apenas recentemente se comece a buscar estudar com mais afinco o desenvolvimento tributário nas sociedades e o papel do tributo como fato social. Do ponto de vista histórico, é inegável a sua importância como elemento identificador de ideologias e de comportamentos sociais de determinado grupo. Nesse contexto, a imposição tributária é utilizada pelos detentores do poder, em proveito próprio, sob a justificativa do bem comum ou para propagarem ideologias e modos de viver de acordo com os seus interesses.

A partir dos apontamentos realizados, identificar os fundamentos de legitimação da cobrança tributária em cada período histórico, bem como sua importância como fator de mudanças sociais e causador de anomias sociais. A exemplo, o tributo e a cobrança dos cidadãos romanos, que até então eram livres, se revelou como desestabilizadora e responsável pelo declínio do Império Romano, pois seus cidadãos acabaram por perder a ideia de exclusividade e coesão que motivavam a fazer parte daquele grupo social mais privilegiado até então.

Em suma, sem o propósito de esgotar o assunto, buscou-se demonstrar dentro dos períodos estudados, de que forma os fatos sociais e o tributo se entrelaçam bem como o papel destacado que este poderia ter, normalmente sendo identificado neste a ideologia do grupo detentor do poder.

## REFERÊNCIAS

- ARDANT, Gabriel. **Théories sociologiques de l'impôt**. Paris: SEVPEN, 1965.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.
- FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo. **Revista de Informação Legislativa**, 196, 2012, Brasília, p. 39-51.
- HOANG-NGOC, Liêm. **Vive l'impôt !** Paris: Grasset & Fasquelle, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O nascimento da Tributação e os diferentes fundamentos para o seu exercício. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 279-299.
- SALANIÉ, Bernard. **Théorie économique de la fiscalité**. Paris: Economica, 2002.
- SAMSON, William D. History of taxation. In: LYMER, Andrew, HASSELDINE, John (Org.). **The International Taxation System**. Norwell: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 21-41.
- TORRES, Heleno Taveira. A Justiça dos Tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 217-253.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- VOLTAIRE. **O preço da justiça**. Trad. Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2001.