

## OS TRIBUTOS NO CURSO DA HISTÓRIA

J. M. OTHON SIDOU

Só depois do inveterado emprego do tributo e da aplicação das mais diversas fórmulas em busca do suporte financeiro do Estado, sempre reflexivas da condição econômica de cada povo, foi possível à ciência classificá-los em seus dois grandes fundamentos. Assim, sem falar por enquanto no imposto único, chamam-se *impostos diretos*, ou contribuições diretas, os impositivos reais e pessoais, isto é, assentados diretamente sobre a propriedade ou sobre as pessoas, que se arrecadam por meio de cadastro ou de lista de cotização e que passam diretamente do contribuinte para o encarregado da coleta. E denominam-se *impostos indiretos*, ou contribuições indiretas, os gravames que, repoustando na maior parte sobre as coisas consumíveis ou os serviços prestados, são percebidos pela simples aplicação de uma tarifa, alheios a qualquer lista nominativa e assim sem determinação individual dos contribuintes.

É a definição que se lê no Dictionnaire Dalloz (12<sup>a</sup> edição), em nada diversa da que nos oferece Chaveau, à pág. 41 de seu *Traité d'impôts*.

Portanto, historicamente os tributos não se distinguiram em sua modalidade. Na Idade Média ainda não se fazia sentir a diferença entre imposto e taxa. E indistinguidos também eram os impostos diretos e indiretos, assim como os que incidiam sobre as pessoas ou os bens, muito embora a Antigüidade, como vamos ver, houvesse aplicado uns e outros.

Sem embargo, não chegou ao conhecimento contemporâneo tenha sido o imposto único praticado por qualquer povo, o que faz reforçar o desprezo que a ciência das finanças vota ao monismo tributário, visto como as supostas vantagens do imposto único se diluem ante argumentos conclusivos que o desaconselham.

O imposto único é aritmético, o que em verdade pesa a seu favor; permite que o contribuinte conheça, com exatidão, que parte de seu cabedal deve contingenciar as despesas públicas. É equidoso, porque essas despesas coletivas

são alimentadas sem discriminação pelos coobrigados. É simples e econômico, porque se não funda num mundo de cálculos, de cotejos, de fatos geradores, circunstâncias que dão lugar por si à fraude e requerem mais aparatosa fiscalização; conseqüentemente, é menos custoso ao erário. E, com o ser dotado de mais economicidade, pode tornar-se mais brando, contribuindo para que em decorrência o custo da vida se faça mais suportável.

Avultam, porém, seus inconvenientes, sem ser preciso ir ao extremo de repetir o depoimento colhido por Chaveau, segundo quem um publicista de sua época (última metade do século passado) dissera: “Impôt unique, impôt inique”.

Sente-se que a tendência do Estado moderno é cada vez mais fazer crescer em sua órbita *direitos indisponíveis*, os quais, sem embargo, lhe acarretam muito custo e tornam seus orçamentos bastante elevados. Distribuído que fosse este gravoso contingente *per capita*, ele resultaria insuportável. E como o imposto único há de repousar numa base tarifária, ou num fato gerador, qualquer que seja (os fisiocratas assentavam essa base na terra, única criadora do produto líquido, isto é, da riqueza real; nos dias de hoje, aponta-se a movimentação financeira), o contribuinte iria porfiar por abandonar essa base tarifária, ou esse fato gerador, em busca de outra atividade econômica não gravada, o que determinaria o decréscimo produtivo do fator que deveria ser o mais significativo na composição da economia.

Ideada em forma de taxação do rendimento (Bodin, séc. XVI), de taxação predial (Bois-Guilbert, séc. XVII), de dízimo real (Vauban), de rateio da despesa (Colbert e outros), e com base na terra (doutrina fisiocrática), o imposto único não passa hoje de um subsídio histórico-fiscal, que, por empírico, não chegou a bem fixar-se para ser aplicado.

Cuide-se, entretanto, em observar com Chaveau que, se a unidade do imposto é um sonho, a simplificação dos impostos é não somente desejável como também urgente, no intuito de obter-se uma taxação mais equânime e racional e um modo impositivo menos vexatório, menos dispendioso e mais produtivo.

O sistema múltiplo de impostos herdamos-lo dos romanos. Já então, pelos lábios de Suetônio, Tibério preceituava parabólicamente: — *Bonis pastoris esse tondere ovis, non deglubere*.

O Estado, pela mão dos governos sábios e prudentes, não estanca nunca a fonte donde flui o tributo; estimula-a. Não porfia por descontentar, ou desencantar, o contribuinte nem provocar a antipatia popular tornando insuportável a vida; contemporiza. Na metáfora do simplório César, não sacrifica a ovelha,

tosquia-a, o que em linguagem moderna equivale a não matar a galinha dos ovos de ouro.

Este ensinamento romano de direito público, a propósito ou não, foi sorvido em antiquíssima regra de direito privado — o *beneficium competentiae*, o qual liberava ao devedor parte dos bens necessários à própria subsistência, propiciando-lhe, assim, reerguer-se, ou reabilitar-se, quando então pagaria o restante da dívida, por efeito do pacto de *nuda repromissio*.

Todavia, nem sempre, como iremos ver, este ensinamento foi prestigiado na prática do povo-rei.

## A) Civilizações pré-romanas

Há um natural consenso, unindo historiadores e teóricos, em torno de que a contribuição impositiva de ordem econômica foi praticada pelo homem a partir do primeiro estágio de civilização, ou seja a chamada econômica dos coletores. Sentindo necessidade de aventurar-se em procura de meios de subsistência fora de seu *habitat* primitivo, o homem da caverna fatalmente entrou em choque com outros agrupamentos, de sorte que os primeiros tributos devem ter sido exigidos no intuito da defesa comum e para ressarcimento após a apropriação (*occupatio*), sem dúvida a forma aquisitiva mais antiga que o direito conhece.

Deduz-se assim que o primeiro tributo foi circunstancial, ou de caráter efêmero, e resultou de imperativo bélico; que só depois o instinto de defesa fez o homem organizar-se coletivamente, não importa ainda aqui fosse nômade ou sedentário; e que só posteriormente ao butim resultante das refregas é que surgiu o conceito de tributo, ou homenagem, exigido do clã vencido; só ali, quando a agricultura substituiu a caça e o sedentarismo impôs-se ao nomadismo. Vencia então o homem o período neolítico, quando surgiram as aldeias defendidas ou por paliçadas, a modo dos *kjoekkenmoeddings* dinamarqueses e de certas regiões francesas da Champanha, ou pelo elemento água, em agrupamentos lacustres, ou palafitas, nos lagos alpinos, escoceses ou russos.

*Babilônia e Índia* — Conquanto os mais antigos monumentos jurídicos conhecidos mencionem o imposto, e curioso seria não o fizessem, uma vez que reflexivos de período de civilização já avançada, só por dedução eles permitem afirmar a existência de um sistema tributário.

No Código de Hammurabi, do século 17 a.C., não se encontra subsídio para a matéria, embora fosse disparate supor que os sumérios, em sua organização precedente aos babilônios, desconhecassem o imposto.

No Código de Manu, de centúrias depois (séc. 13 a.C.), há sobre tributação referências diretas nos arts. 390 a 392, 396 a 399, versando basicamente sobre imposto da vigésima (5%) das mercadorias a preços avaliados por peritos, e a portagem, ou trânsito fluvial de pessoas e mercadorias. Os arts. 153 e 386 mencionam indiretamente o imposto ao prevenir, o primeiro, a intransmissibilidade do ônus fiscal do pai ao filho por morte daquele, já em obediência ao princípio *mors omnia solvit*, e ao estabelecer, o segundo, as isenções gerais tributárias em favor de determinadas condições físicas das pessoas (cegos, idiotas, paralíticos, septuagenários). Finalmente, o art. 411 do mesmo monumento legislativo da Índia primitiva assenta que todos os dias o rei deve informar-se do estado de suas rendas e despesas fixas, do produto de suas minas e de seus tesouros.

Foi esse cuidado, envolvendo a riqueza pública concentrada nas mãos do rei, que fez a Índia, dotada de certo grau de desenvolvimento fabril, sobretudo têxtil, com suas famosas *mousselines*, ter oposto embargos fiscais à importação de mercadorias estrangeiras do gênero, assim inaugurando no mundo o protecionismo industrial.

*China* — A história chim que nos interessa advém, não de Marco Polo, já nos dez séculos entrados da era vulgar, mas por descrição de Confúcio, quem a dá como já florescente no século 24 a.C. Sabe-se apenas, através do filósofo vivido entre os 531-479 a.C. e da reconstituição de seu *Livro da gênese dos antigos chineses*, que, desde suas origens, o povo teve organização administrativa, conhecendo impostos de várias espécies, incidentes sobre as edificações, as terras, as águas e as mercadorias. Quanto a estas últimas, na forma de dízimos do produto *in natura*, e posteriormente em dinheiro (*per deneratas*), uma vez que a China empregou a moeda metálica muito antes da era cristã, segundo Totomiantz.

*Pérsia* — Se coube a Ciro, no 6º século antes de nossa era, elevar-se de rei da pequena cidade de Asuan a senhor do mundo, implantando o maior império do universo oriental, coube-lhe sobretudo criar uma civilização à base de avançada organização político-administrativa. Instituído nos reinos conquistados, inclusive a Lídia do riquíssimo Cresos, sátrapas, ou governadores, por meio deles conhecia em pormenor todo o estado financeiro de sua monarquia.

Não havia no império medo-persa tributos estáveis, segundo Herodoto; cada satrápia, por seu povo, contribuía conforme a própria vontade, a despeito do que, ainda no depoimento do historiador grego, o orçamento ao tempo de Dário, sucessor de Ciro, tinha uma receita de 14.560 *talentos*, o que, na equi-

valência de 2.560 dólares por talento, seriam 37,5 milhões em moeda americana.

Por motivo da extensão do império e da necessidade de conhecer de pronto tudo quanto nele se passava, da Grécia à Índia, Ciro criou o primeiro serviço de correio, via do qual era informado por seus “olhos e ouvidos”, os sátrapas; e seu sucessor é responsável pela implantação da mais antiga das taxas, tributo devido em contraprestação de serviço público, ao fixar em 1 dracma (grego) cada carta confiada à repartição postal, fato que é repetidas vezes mencionado por Homero.

Este pormenor autoriza afirmar que o imposto, como hoje o distinguimos, precedeu de muito a taxa, ambos embora resultantes do *imperium* do Estado, ou compulsivos.

*Egito* — A administração pública do Egito era exercitada por uma corporação de escribas, ou contadores, hierarquicamente vinculados e com funções departamentadas no referente à agricultura, ao comércio e ao tesouro, o que forneceu quantioso subsídio de conhecimentos aos romanos a partir do meio século antes de nossa era, ou seja, com Júlio César. Foi, com efeito, na admirável organização egípcia que Augusto se inspirou para criar os tributos indiretos sobre as mercadorias, como iremos observar.

*Fenícia* — Mistura de raças (egípcios, hititas, egeus) amalgamadas por um povo desconhecido provindo do golfo pérsico e de origem semítica, os fenícios não constituíram um Estado, porém uma confederação de cidades interligadas por necessidades comuns, o apelo ao mar, para obviar a carência de terra, e por interesses contingentes de comércio.

Sidon, Tiro, Utica, Leptis e Cartago, os focos de irradiação da civilização fenícia ou unidades líderes de um império econômico policêntrico, eram na verdade repúblicas autônomas, cada qual com seu rei, senado e magistrados.

Cartago, por Aristóteles considerado o maior Estado da antiguidade, possuía excelente organização fiscal, cujos tributos eram arrecadados, no seio das populações rústicas, em produtos da terra, e nos meios urbanos, em dinheiro.

*Grécia* — A civilização helênica repete na história, quiçá por eventos análogos, a civilização expansionista fenícia, na forma de vários pequenos Estados autônomos, tantos quantas as cidades que, inspiradas numa mesma unidade moral, constituíam uma unidade ética. A Aristóteles é atribuída a elaboração de vinte e duas constituições para essas cidades, cujo ponto comum é o mesmo ideal de civilização, apesar das paixões políticas que as dividiam, polarizadas sobretudo na duas principais, Esparta e Atenas.

Esta unidade em expansão, que atingiu o auge no século 6º antes de Cristo irradiou-se do mar Egeu para a Ásia Menor, ganhou pelo outro lado o mar Jônio, para estabelecer-se na Itália meridional e Sicília, alastrou-se para África do Norte descendo em périplo até o Senegal, incursionou a Espanha e foi até a Escócia, e só cedeu sua hegemonia quando submetida às legiões romanas.

Pode-se dizer que os gregos atingiram a perfeição administrativa entre todos os povos que habitaram a Terra no milênio anterior à nossa era. Tomando Atenas como paradigma, um autêntico ministério das finanças era responsável pelas despesas ordinárias do Estado, não só relativas ao estipêndio do funcionalismo e à administração da justiça, como à guarda da cidade, à abertura de estradas, à assistência pública de órfãos, enfermos e feridos de guerra, e ao estímulo às ciências e artes.

Para contingenciar essas despesas, o Estado fazia assentar sua receita em bases ainda hoje desejavelmente equânimes, na forma de impostos sobre estrangeiros, custas judiciárias, direitos alfandegários e rendas de bens, cuja tributação era administrada e racionalmente fiscalizada por lojistas, ou técnicos em aritmética aplicada, e arrecadada por *mastroi* ou *colacreati*, coletores a serviço do erário.

A mais mínima parcela de arrecadação era objeto de prestação de contas ao povo, o mesmo observando-se quanto às despesas autorizadas pelo ministério das finanças, em extratos expostos nas cúrias, decúrias e tribos, como assinala Aristóteles, no *Política*.

O éisfora, segundo nos relata Glotz, correspondia a um verdadeiro imposto sobre a renda, incidia sobre o capital latifundiário e era baseado na divisão de classes iniciada por Sólon (594 a.C.) para o que havia uma organização cadastral que propiciava ao fisco conhecer os rendimentos de cada cidadão, aos quais era aplicada uma taxa fixa, sendo de um quinto o gravame mais elevado.

Bons políticos que sempre se revelaram, os romanos, pelo menos os da época republicana, jamais abriram duas frentes de luta. Sempre respeitaram a Grécia, espreitando seu expansionismo mercantil, enquanto o adversário maior eram as cartagineses, mercantilmente mais ativos e militarmente mais perigosos. Uma vez destruída Cartago, volveram os romanos sua ambição para a rival do outro lado do mar Adriático, sempre às voltas com suas intermináveis guerras civis, até que as armas do cônsul Emílio Paulo deram o tiro de misericórdia na Hélade (171 a.C.), transformando a Grécia com todas as suas colônias em província romana.

Mas, cumprindo o vaticínio de Catão decantado depois no imortal verso de Horácio, *Graecia capta ferum victorem cepit...*

Com efeito, a nação conquistada, graças às excelências de sua civilização, conquistou o bárbaro vencedor. E foi na organização helênica, na cultura, nas ciências, nas artes, na política, e também em matéria tributária, que os romanos foram absorver quantiosos subsídios ao aperfeiçoamento de sua administração.

**B) O fisco romano.** Por efeito de sua índole expansionista, Roma foi sempre um Estado agrário, grande parte de cujo território conquistado passou a integrar o patrimônio público, objeto ou de simples posse (*occupatio*) ou de administração (*ager vectigalis*).

Vem daí que, impedidos os membros das famílias senatoriais de toda intervenção nos negócios mercantis, por constituírem profissão desprezível (*sordida*), a opção que se abria aos patrícios mais ricos era, ou instituírem *peculium* em favor de terceiro, geralmente um escravo ou um liberto, ou investirem seus haveres em propriedades rústicas, tanto mais quando, algum tempo depois, um *senatus-consulto* tomado sob Tibério (33 d.C.) tornava compulsório esse investimento na razão de duas terças partes do patrimônio.

O ápice do desenvolvimento de Roma (século de Augusto) encontrou, portanto, a terra como a principal fonte de receita do fisco romano, mantendo o *vectigal* como o mais antigo e quantioso convergente do erário, exigível pelo desfrute dos terrenos itálicos (*ager publicus*).

Nas províncias, assim erigidas pelas armas romanas, toda a terra era tributada por *stipendium*, modalidade de *vectigal*, mas dele diferente em que a exigência não decorria do desfrute (tal como o conceitua o direito privado), porém como imperativo de direito público, uma vez que o solo era considerado propriedade do povo romano.

O *stipendium* era devido ou em dinheiro ou em espécie e apresentava-se ou em caráter proporcional de dízimo (*tributum soli*) ou na forma de imposto patrimonial ou territorial fixo (*tributum capitis*).

Para atender às necessidades não cobertas pelo *vectigal* e posteriormente pelo *stipendium*, os romanos aplicavam uma contribuição quinquenal (*lustralis collatio*), equivalência do *éisfora* grego, imposto graduado sobre o patrimônio, determinado pelo Senado e incidente sobre todo o povo segundo seus haveres registrados no censo. Daí sua também designação de *tributum ex censu*.

Pretendidamente aplicado desde a Realeza, o certo é que esse tributo censuário, de natureza direta, já estava implantado na introdução da soldada militar, no 406 a.C., uma vez que era por ele alimentada, e começou a ser abolido depois da conquista da Macedônia, no 167, até a unificação itálica, no

89, quando todo o povo peninsular passou a ter igual tratamento como súdito do Estado republicano.

Considerando que no conceito antigo o imposto direto era indigno das pessoas livres, é razoável entender que o *tributum ex censu* ocupava lugar extraordinário como receita federal fiscal e revestia a figura, não de imposto, porém de empréstimo compulsório, ou dívida restituível, tão pronto o erário permitisse.

Ao contrário, os romanos viam nos impostos indiretos a única prática fiscal compatível com a liberdade civil, e tradicionalmente conheceram o imposto anonário (*portorium*), gravando genericamente os produtos que transitassem nos vários pontos aduaneiros das fronteiras e dentro do próprio Império.

Júlio César limitou o *portorium* ao rédito de importação propriamente dito, ou produtos estrangeiros, não mais os que transitassem no solo peninsular ou entre este e algumas províncias.

Otávio Augusto, seu sucessor, matando a República e promovendo uma reforma administrativa de profundidade, inclusive no campo tributário, subsidiou-se fartamente nos impostos indiretos, buscando noutras fontes de incidência novos ingressos. Assim, tributou as heranças (*vicesima hereditatum*, no ano 6), as mercadorias compradas ou arrematadas em geral (*centesima rerum venalium*) e a venda de escravos (*quinta et vicesima venalium mancipiorum*), sem embargo de que, quanto à venda de escravos, já existia de muito (375 a.C.) o tributo sobre as manumissões (cinco por cento sobre o valor dos escravos alforriados, ou *vicesima libertatis*).

É pois na era augústea, ou século de Augusto, que se pode sediar o sistema indireto de impostos, quando menos disciplinado tal como hoje o praticamos.

A *vicesima hereditatum* aplicou-se aos herdeiros legítimos e testamentários e, como sua denominação explica, representava a incidência na vigésima parte das heranças. Destinada a suprir as crescentes despesas do *aerarium militare*, em época conturbada da vida romana, este imposto persistiu aplicando-se até pelo menos o império de Heliogábalos (218-222) segundo Vigié.

Criada também em derredor do ano 6, a *centesima rerum venalium* era a tarifação de um por cento sobre as vendas em geral e, segundo Cagnat, uma idéia aprendida no Egito, onde ao tempo de Philométr toda venda dava lugar à exigência de uma taxa em favor do tesouro público. A anexação da Capadócia, como província, aliviando consideravelmente o erário romano, foi motivo para que Tibério reduzisse este imposto, suprimido por seu sucessor, Calígula, e por ele mesmo restabelecido. Corresponde ao nosso imposto sobre circulação de mercadorias (Constituição, art. 155, II.)



O outro imposto, *quinta et vicesima venalium mancipiorum*, é autêntica taxa e foi criado também no ano 6 para manter um corpo de vigilantes que, à noite, velavam quanto aos incêndios, generalizados à época, e exerciam o policiamento das ruas. Do valor de quatro por cento, incidiu sobre as vendas de escravos e recaiu inicialmente sobre o comprador, depois sobre os mercadores desse gênero de negócio.

Estes e outros impositivos fiscais eram *tributa*, sem distinção entre os impostos devidos ao Estado e as taxas de utilização dos mercados e feiras, e sem atenção às mais diversas incidências, objetivando os prédios, as vendas, as heranças, as emancipações de escravos, os gêneros de procedência provincial, as indústrias e toda sorte de ofício, tanto os mais honestos como os mais ignóbeis — quer em caráter permanente quer intermitentemente.

Se a imposição da carga fiscal correspondia ao rei, a seu tempo, depois ao Senado e, sob a autoridade deste, aos cônsules e censores, a arrecadação dos tributos fazia-se por intermédio de organismos especiais, as *societates publicanorum*, compostas por bemestantes, ou capitalistas recrutados geralmente na classe dos cavaleiros, e às quais era arrendada a cobrança por períodos quinquenais.

A partir de Júlio César, portanto ainda na república, crescentes restrições foram sendo impostas à atividade dos publicanos, unicamente havida dos costumes, e no sentido de eliminá-la, de tal modo que no império de Adriano (anos 117 a 138) a execução fiscal estava toda a cargo dos municípios, com a implantação de postos públicos.

O sistema tributário de então e desde a monarquia, foi tradicionalista e pouco mutável, salvo a inovação introduzida quanto aos prefalados tributos indiretos.

A grande reforma operada neste sistema deu-se sob Diocleciano (284 a 305 d. C.), em decorrência do quase colapso da economia em razão de dois fatores: o advento dos latifúndios e a migração para as cidades, com o abandono do campo aos escravos.

Para pôr cobro à complexidade que envolveu o gravame da terra, ora exigível em dinheiro (algumas províncias), ora em espécie (cereais, casos do Egito), ora em dinheiro e espécie, e mesmo em face de regiões que não pagavam imposto direto (solo itálico), Diocleciano partiu para uma reforma fiscal de larga envergadura, em razão da qual toda a população agrária do império foi gravada por um imposto pessoal homem-terra (*captatio, iugatio*), cuja unidade era o *caput*, ou pessoa, multiplicada pela dimensão da área ocupada, a qual variava em razão da qualidade da terra. Para efeito deste complexo cálculo, ao homem adulto correspondia uma unidade e à mulher meia unidade,

ou meio *caput*. E a qualidade da terra obedecia a uma escala via da qual um jugo de terra própria à viticultura valia mais que a mesma extensão própria ao pastoreio.

Evidencia-se por si que tal reforma resultou num enorme fiasco, uma vez que a exigência tributária demandou um aparato burocrático desconhecido, para contingenciar o qual os gravames foram crescendo em círculo vicioso, dando em resultado ora o abandono dos campos pelos posseiros que não podiam pagar e que migravam para as cidades em busca das corporações artesanais, ora a submissão aos proprietários que podiam pagar, os futuros barões. A essa reforma deve ser debitado, sem alternativa, o início de fato do evento medieval de vinculação à terra, ou enfeudação, com a conseqüente prática de uma economia natural. Não foi Constantino, como se assoalha, quem instituiu a enfiteuse, esse instituto de direito civil de alguma valia no tempo passado e detestado no tempo moderno.

### C) Idade Média

Entorpecido o desenvolvimento da técnica tributária durante todo o medievalismo, mercê mesmo da peculiaridade econômica do regime feudal, só a partir das cidades-livres e sobretudo dos chamados Estados-nacionais, pôde-se enfrentar o cientificismo do tributo e abroquelá-lo na salvaguarda social a que desde então ele aderiu e em serviço da qual mais se aperfeiçoa.

Durante a mais negra e mais longa noite da História, o príncipe era o senhor absoluto dos direitos individuais, porém contentava-se com as rendas de suas propriedades, no que se concentrava toda a riqueza do Estado, deixando às cidades o governo de si próprias. A Europa, com efeito, dormia, e, quando despertada por eventos extraordinários, os monarcas, tradicionais detentores do direito realengo, cunhavam moeda ou concediam o privilégio de cunhagem a terceiros, inclusive as igrejas, quando não apelavam aos terratenentes, e uns e outros premiam seus vassallos, aumentando a suserania, e em último recurso recorriam ao capital judaico ou alienavam os bens.

Invertidos os termos da equação política em virtude do que passaram os senhores da terra a serem os sustentáculos dos príncipes; liberados assim da vigilância jurisdicional de um poder público constituído que generalizadamente se desgastou conjurando desgraças; amuralhado o suserano em seus castelos premidos pela necessidade permanente de fortificarem-se e premindo os que, por mercê, desfrutavam de seus domínios; privatizado na quase total extensão o direito de propriedade — seria óbvio que os direitos senhoriais, por efeito da própria enfeudação, resvassem para o mistifório temperado com o arbítrio.

A tributação passou a ser assim, além de extremamente onerosa, arbitrária e exigida dos vassallos no exclusivo interesse do suserano.

Afora a talha (*taille*), instada em nome da defesa, por dever de *obsequium*, e amiudada porque a paz entre os senhores feudais era exceção, regista a história uma miríade de tributos, em forma de banalidades, ou uso obrigatório das instalações fabris do senhorio (assim, a poia, sobre o pão, a cerveja, o vinho); de herança necessária (*catel*, ou transmissão em determinados casos, dos bens móveis do defunto vassallo); de taxas sobre o matrimônio, agravada com o fato de que era impedido o casamento com mulher de outro domínio; e de dízimo (*dime*), o mais pesado dos gravames, calculado desuniformemente sobre o valor da terra ou sobre a produção, como seu nome indica, sempre à razão de um décimo, e no primeiro caso devido à Igreja, embora nem sempre por ela percebido.

Como o arcaico instituto *fateusim* resistiu a três mudanças nas Idades humanas e ainda tem consagração em pouquíssimos códigos civis, como o nosso (se outras há), o dízimo, ou foro, e o laudêmio, produtos da enfiteuse, resiste ainda em nossos dias, em favor do Estado (no Brasil, em terrenos de marinha) e de pequeno número de obstinados herdeiros de um passado ocioso e repudiado. Do mesmo modo em favor da Igreja Católica, que o aplicara ao tornar-se o único poder público de fato do mundo medieval.

É preciso considerar, observação de Pirenne, que o conde, o barão, não tiravam proveito de todas as rendas percebidas em seus domínios; assim quando suas terras se achavam gravadas com direitos “jurisdicionais”, ou que se originavam não da propriedade mas da soberania e iam ter ao príncipe territorial. Ter-se-ia então, aí, um vestígio do remoto imposto público romano gravando a terra.

Ocorre que as dificuldades de comunicação, a falta de organização, a ausência de fiscalização, desviaram amiúde esses direitos jurisdicionais para se converterem em vantagens senhoriais, o que, afinal, nenhuma consequência benéfica advinha para o camponês, visto como, qualquer que fosse a origem ou o nome dos censos territoriais, era mais uma carga que sobre ele sempre havia de recair.

Vejamos o que se passava nas cidades, seguindo ainda Pirenne, ao depor que, para cobrir os gastos exigidos pela necessidade permanente de fortificarem-se, os recursos eram buscados no seio da burguesia e a cota calculava-se proporcionalmente à fortuna de cada contribuinte.

Salvo numa que noutra das então mais florescentes repúblicas, onde se identificava algum traço de organização fiscal, predominou sempre o caos

financeiro, sobretudo depois do fechamento do Ocidente com a queda da monarquia carolíngia, no começo de IX século.

Florença integra as exceções, e experimentou, bem verdade que já no século XIV, um imposto progressivo como os modernos incidindo sobre a renda (*catasto*, depois *scala*), efêmero todavia e sem qualquer influência no tributarismo de hoje. Anteriormente, a república florentina havia aplicado a décima gravando exclusivamente o capital, depois este e as rendas e finalmente só estas. Semelhante ao velho sistema helênico, a décima (não confundir com o dízimo) era exigida sob dois regimes, um obediente a uma tabela fixa (*regola*), outro arbitrário, e em face desses regimes o contribuinte escolhia a taxa a ser aplicada. Tal concurso eletivo repontou agora no Brasil na prática do imposto de renda, com respeito a rendimentos de determinado volume médio, deixando à escolha do contribuinte a fórmula a ser empregada em sua declaração completa ou simplificada.

A república de Veneza, para fazer face à guerra contra os turcos, arriou-se no imposto predial, de caráter direto, e no imposto de consumo, indireto, neste gravando numerosas mercadorias tanto de aquisição suntuária quanto indispensável.

Como quer que seja, em meio à salsada de tributos e vias tributáveis, o certo é dizer que a talha foi o tributo generalizado em toda a Europa até o ocaso da Idade Média, oferecendo forte semelhança com o imposto sobre a renda, uma vez que, incidente sobre o capital, se apresentava ora como ônus real, ora pessoal.

A seu lado, no ocaso do feudalismo, foram aplicados a gabela (*gabelle*), imposto sobre o sal, e as sisas (*accises*), aquele específico, as sisas generalizadas, incidindo sobre todas as compras e vendas. Ambos voracíssimos, como depõe Gama e Silva, (J.S.), fizeram a desgraça de várias gerações da Europa e consumiram a renda e o patrimônio da plebe, impossibilitando-lhe quase sempre a necessidade de comer.

Imposto generalizado em toda a Europa da época em repasse, e de fonte mais remota, era a *capitação*, a qual incidia sobre as pessoas sem qualquer apreço à capacidade contributiva de cada um, embora ao depois tomasse a forma gradualista, ou dividida por classes sociais. Para este efeito, os indivíduos integrantes de cada comunidade eram divididos em classes, sobre cada uma das quais incidia um índice tributário.

A Rússia de Pedro, o Grande, segundo depoimento de Paul Hugon, considerava apenas três classes — camponesa, operária e burguesa. Em compensação, a França, no final do século XVII, era fiscalmente dividida em vinte e duas.

Tributo injusto ao extremo, só se justifica no empirismo da ciência financeira, e, quando esta pôde obter o alento de mais arejo, a capitação foi-se diluindo, até a completa extinção.

Daí por diante todos os impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios — tributos na mais lata acepção — deixaram de incidir sobre a pessoa pela pessoa, porém unicamente sobre a pessoa em função dos bens.

#### **D) Época pré-contemporânea**

Somente com o Renascimento, dando oportunidade à reorganização política do mundo, é possível considerar-se o direito financeiro como ciência e o direito tributário como seu sucedâneo ingênito, já agora com vislumbres de um encaminhamento social.

Foi portanto na Idade Moderna que, embora ainda empírico, passou a ser estimado o princípio segundo o qual os ingressos para a caixa pública não são mais que exigências do poder público, e que se estabeleceram os orçamentos, feitos mais no sentido de dar satisfação ao povo, por intermédio de seus representantes nos parlamentos, do que de “fazer crescerem as riquezas do rei”.

Na Inglaterra, esse fenômeno de arejamento tributário não é tão fácil de situar cronologicamente, porque, pelas disputas que nunca deixaram de existir entre o monarca e o Parlamento, a Câmara dos Comuns obstinava-se no respeito a suas prerrogativas que se perdem no século XII com os Henriques e no XIII com a Magna Charta e sua confirmação por Eduardo I.

Na França, entretanto, a consolidação do trono, com a submissão integral dos barões e a eliminação das práticas feudais, marca no reinado de Henrique IV e no planejamento do Duque de Sully, hábil financista, o advento do direito tributário de forma inequívoca.

Primeiramente (final do séc. XVI), toda a arrecadação das rendas do Estado passou das mãos de privilegiados, usança medieval, para os órgãos públicos, o que propiciou, por si, a redução da moxinifada de tributos, as mais vezes extorsivos, e da coorte de parasitas que neles se cevavam.

Sully plantou a semente, porém em comprovação de que não está apenas nos programas o sucesso econômico se não houver mãos hábeis para fazê-los cumprir, o início do reinado de Luís XIV foi adverso, as despesas duplicaram e os tributos aduaneiro, de consumo e de indústria foram drasticamente majorados.

Sob Colbert, outro gênio das finanças em todos os tempos, o orçamento foi reequilibrado, com o emprego de medidas de incentivo à agricultura e o

ensaio da criação de indústrias pelo próprio Estado, o que fez minorar a carga tributária sobre o povo.

Colbert não era mais ministro das finanças, e sim Chamillart, quando a França introduziu a moeda-papel, ideada pelo escossês John Law, genial invento na prática, mas desastroso no método, uma vez que as emissões atingiram vulto enorme e quase levaram o país à bancarrota.

Dai por diante, reinado dos Luíses XV e XVI, e apesar dos nomes célebres nas finanças, notadamente Turgot e Necker, a França não conseguiu restabelecer-se, sendo de notar que Necker, em famoso relatório de 1781, expôs ao rei, sem subterfúgios, o perigo que corriam as instituições em razão financeira, augúrio que se confirmaria oito anos depois com a Revolução Francesa, dando início à Idade contemporânea.

Merece assinalar, visto como acima o fizemos em rápida referência, que o meado do século XVIII, era de Luís XV, marca um dos pontos significativos na doutrina financeira, com a Escola Fisiocrática, lançada por Quesnay, médico do rei. Para os fisiocratas, partindo do princípio de que só a terra produz, enquanto todas as indústrias apenas cumprem o papel transformista dessa produção, o imposto só deve recair sobre o rendimento líquido da terra. Individualista em essência, a teoria assenta no imposto único, por esta forma pela primeira vez cogitado. Tributada a terra pelo que produz, ou, ao inverso (teoria de Henry George) pelo que não produz, se é inculta e para efeito de que passe a produzir, os demais bens ficam isentos de qualquer encargo, na melhor forma do célebre *laissez-faire, laissez-aller*.

Ainda na Idade Moderna, ou de nações politicamente constituídas, os Estados tedescos passaram a praticar a *ciência cameral*, variante da ciência das finanças, com sistema próprio orçamentário, o mesmo ocorrendo na Áustria, sob Maria Tereza, na república de Veneza e nos Estados Pontifícios.

Em Veneza praticava-se um orçamento semestral, baseado no período do correspondente ano anterior, e os ingressos eram recolhidos ao Banco público, o qual atendia às requisições do encarregado respectivo de determinado tributo, uma vez que não havia uma só mas várias caixas, conforme a espécie tributada.

Dir-se-á que o sistema cameral tem por princípio orçamento de compostivos vários e estanques, cada um com sua aplicação específica, e assenta em previsão estacional. Com efeito, a prática hodierna ensina, e qualquer manipulador das finanças públicas sabe, que o ano civil é o menos adequado dos mensuradores orçamentários. Nem as estatísticas por ele demonstradas se revestem de realismo, por diversidade cíclica ditada pela dimensão do tempo (fator natural), nem os planejamentos se podem condicionar à curteza dos prazos, exigindo períodos pluriennais (fator temporal).

Com a Grande Revolução, as finanças francesas agravaram-se consideravelmente, fenômeno que iria repetir-se na revolução russa, pouco mais de um século depois. Criou-se em França a Caixa dos *assignats*, papéis do tesouro representativos do valor dos bens nacionais, estimados em 48 bilhões de francos, mas as emissões contínuas deterioraram esses títulos e o caos só se atenuaria com Napoleão Bonaparte.

### E) Sistemas tributários contemporâneos

Operando embora transformações político-sociais que autorizaram a demarcação cronológica de uma nova era da vida da humanidade, a Revolução francesa não alterou radicalmente o sistema fiscal. Neste aspecto, nada empreendeu que se comparasse à instituição do novo calendário ou à aplicação do sistema métrico.

Marcou, é verdade, sua ojeriza ao caráter tributativo direito, porque, sendo ela conquista do Terceiro Estado, ou do povo, era a plebe que arrostava com todo o rigor tributário, à medida que a nobreza se excluía da carga fiscal em virtude das eximições personalíssimas que mais e mais a privilegiavam, e o clero, Segundo Estado, não pagava imposto por serem isentas as propriedades das Igrejas.

Portanto, a Revolução continuou a aplicar o imposto de indústrias e profissões, que já provinha dos romanos e que a Lei Turgot, de 1792, reformulou dando-lhe a denominação de imposto de indústria e comércio, como também persistiu captando recursos dos direitos de exportação, surgidos em França no antiquíssimo 1304, e no imposto de consumo, ou de fabricação de produtos, textualmente *octroi* (outorga), extinto em 1791 mas restaurado logo a seguir, e atribuído às comunas em sua produção de álcool, vinhos e comestíveis.

Com a *taille* medieval já falada e de índole pessoal e real, compunham as receitas públicas pré-revolucionárias a também prenotada *capitation* e, com o caráter de tarifação sobre os rendimentos, o *vingtième*. Este, ora instituído inicialmente, como seu nome indica, à base de 5%, mas sucessivamente elevado a 10 e 11%, já às vésperas da Revolução. Todos foram abolidos ante a natureza pessoal do fato gerador e da animadversão por ele atraída.

Nas demais nações européias, o imposto de consumo, iniciando como dissemos em Roma com o monopólio do sal, foi generalizadamente ressurgido, gravando outros produtos, porém em quase todos esses países foi sendo paulatinamente extinguido ainda no 19º século. Na Inglaterra, a *sis*a (*excises*) gravava os produtos supérfluos. Na Espanha, onde surgiu muito tarde, 1816, o

imposto de consumo também foi desativado muito tarde, 1911, sendo essa a última nação da Europa a aplicá-lo.

Outro curioso tributo vencedor do tempo é o imposto do selo, mais precisamente selo adesivo, ou papel selado, o qual surgiu na Holanda em 1624, coincidindo com a invasão do Brasil. A ordenança datava de 13 de agosto daquele ano e dispunha aplicar-se o selo em “todas as espécies de atos, de rescrições, contratos, atestados e certificados, extraídos de livros, registros ou outros, de quaisquer denominações que sejam”.

Quase todos os países do mundo civilizado aplicaram esse método pouco funcional, e muitos, sobretudo os menos desenvolvidos, ainda o aplicam, sem embargo de que é uma forma tributária em decadência, ditada pela dinâmica da vida moderna obediente aos progressos cibernéticos. O imposto do selo foi abolido no Brasil pela Lei n° 5.143, de 20.10.1966.

Merece assinalar por fim, no repasse deste período, o primeiro imposto progressivo surgido no mundo, relacionado com a transmissão de propriedade *causa mortis* e assentado no princípio de que maior é o tributo quanto mais afastado fosse o grau de parentesco do tributado com o de *cuius*.

Tem-se assim por axiomático afirmar que todos os sistemas fiscais contemporâneos repousam, como no passado repousaram, no pluralismo tributário.

Este pluralismo não se restringe, como igualmente no passado menos remoto não se restringiu, à aplicação do imposto de tipo só direto ou indireto, nem do imposto recaindo só sobre a pessoa ou só sobre os bens, mas uns e outros tipos interessando uma mesclagem que aos responsáveis pelas finanças públicas cabe, como coube, dosar nas necessárias intensidades e oportunidades.

Contemporaneamente, sendo os bens e seus serviços os elementos da riqueza dos contribuintes sobre os quais repousa a incidência fiscal, dado que, no presente, desapareceu qualquer modalidade tributária gravando o indivíduo em si, tanto os impostos diretos, que têm base no capital e no rendimento, como os impostos indiretos, exigíveis no ato em que o contribuinte efetua despesas, se ressentem, como no passado se ressentiram, de vantagens e inconvenientes incontáveis.

Se estes — os impostos indiretos — de caráter intermitente porque gravam os atos da produção, troca e consumo, têm em seu favor o mérito da produtividade pacífica, sem reações do contribuinte (e tais reações se acendem no homem de todos os tempos, impulsos psicológicos irrefragáveis, segundo Gaston Jéze); se levam a seu crédito a “insensibilidade” e a elasticidade, melhor se ajustando às defasagens da riqueza, alinham em seu desfavor a injustiça social, que neles penetra pela forma mais aguda da desatenção aos



desniveis das fortunas; são desproporcionais e gravam pelo mesmo *quantum*, tanto o rico quanto o miserável.

Entretanto, em termos de ciência econômica e no seguimento da teoria da *utilidade final* de Dupui, reformulada por Gossen, não podem ser paralelizadas a contribuição do rico e a do indigente, como não tem o mesmo valor um copo d'água para um ribeirinho vítima das inundações e para um migrante tangido pelas secas, embora no primeiro e no segundo casos a moeda tenha a mesma expressão fiduciária e o líquido seja expressado pela mesma nomenclatura química.

Os outros — impostos diretos — cujos inconvenientes e cujas vantagens se expressam como um reverso das desvantagens e convenientes evocados, embora a malsinação que os golpeia porque “visíveis” e menos elásticos, mercê desta indisfarçável visibilidade, concentram uma densa conquista de caráter social, sobretudo na modalidade — sobre o rendimento, o ponto mais avançado da história administrativa dos povos.

Não se podem expungir os tributos diretos, como o é o sobre a renda e os mais modernos, relacionados com a parafiscalidade, da natural reação que marca os tributos “visíveis”, isto é, aqueles que o contribuinte desembolsa sabendo que está desembolsando; paga premido por um ato impositivo, sem qualquer satisfação imediatista, enquanto os tributos indiretos (os de circulação, por exemplo) são exigidos quando o contribuinte vai satisfazer um desejo espontâneo: a aquisição de um bem cujo tributo figura no preço sem que ele disto se aperceba.

O Estado contemporâneo não pode dispensar a comparticipação dos dois gêneros tributários. Não o pode o Estado capitalista; não o pode igualmente o Estado socialista. Afinal, não se trata de modelos peculiares a figurinos políticos, senão obedientes apenas a ditames puramente econômicos. E avançar que próxima ou remotamente o tributo direto impor-se-á ao indireto, ou vice-versa, será temerário, em afirmativa de difícil demonstrabilidade, assim subtraída à economia pura para incursão, nem mesmo nos refolhos da especulação dialética, porém no ousado das arremetidas da futurologia.

O mais que se pode afirmar é que hoje, mais que ontem, os tributos exercitam notória função social e em grande parte esta função é reservada aos tributos diretos. Para assim entender, basta evocar as teorias que ao longo da história econômica recente se armaram.

A partir dos fisiocratas, a *teoria do lucro*, caracterizada basicamente em que o tributo, ou imposto em gênero, é pago em função de uma obrigação contratual ligando o indivíduo ao Estado — diríamos teoria rousseauniana — está hoje superada, e com poucas palavras Paul Hugon lhe mostra a insubsis-

tência. O Estado, diz o mestre francês, não resulta de uma convenção livremente aceita, mas ao contrário impõe-se como uma necessidade natural e social. A base histórica do imposto não se encontra, pois, numa obrigação contratual e sim num ato de soberania.

A teoria do lucro é insuficiente por si mesma — prossegue o ensinamento de Hugon — porque não permite seja determinada a medida em que o imposto deve recair sobre cada contribuinte, e assim, a prevalecer, o ônus teria de incidir mais acentuadamente sobre o indivíduo que recebe do poder público as maiores e mais importantes vantagens. Neste caso, como o Estado moderno se obriga a levar sua atividade a muito mais que uma proteção policial — nos domínios da higiene, da previdência social, da proteção ao trabalho, da reciclagem das fortunas — não destinada aos mais ricos, chegar-se-ia ao absurdo de que os indivíduos mais pobres seriam paradoxalmente mais pesadamente tributados.

A teoria poderá servir, e ainda assim remotamente, à taxa, encarada como ressarcimento do que o Estado especificamente despendeu; não ao imposto, que é em si enésimas vezes quantitativamente maior que a taxa.

Nenhum economista de bom senso elegeria hoje a teoria do lucro para definir a natureza do tributo.

A teoria da *capacidade contributiva* se armou não para frontear a anterior, porém para substituí-la em razão do aprimoramento do próprio fato técnico, uma vez que foi o próprio tributo, em seu natural processo de sedimentação e obviamente evolutivo, que transitou da concepção baseada no interesse particular (fundamento daquele) para a concepção moral baseada no interesse social.

É com efeito esta a teoria predominante no Estado moderno quanto à tributação. O tributo é exigido não em função dos serviços que o contribuinte recebe do Estado, mas em razão de sua capacidade de contribuir, a fim de compatibilizar o interesse geral, ou de todos, com o sacrifício proporcional, ou de cada um. É com efeito ela, a teoria da capacidade contributiva, a que mais se acomoda ao princípio do *bonum et aequum*, na definição do direito como o sistema do justo e do necessário.

Em sua função fiscal, ou compulsiva, se não há como negar que o tributo reveste basicamente a característica financeira, representada na busca do necessário para contingenciar as despesas públicas, não há também como subestimar que exercita preponderante objetivo econômico e social, indispensável à estrutura do próprio Estado, seja como instrumento regulador da *produção*, seja como reagente sobre a repartição das riquezas, seja finalmente como fluidificador da *circulação*.

Agindo sobre a produção, a tarefa reguladora do imposto é diretamente econômica e indiretamente social, e pode exercitar-se ora para eliminar a

concorrência estrangeira (barreiras alfandegárias), ora para defender certos setores da produção interna contra outros setores da mesma produção (policiamento da concorrência), neste caso, seja restringindo a presença e comercialização do produto em si, seja impedindo a proliferação ou expansão da empresa destinada a determinado produto a resguardar, e sempre no sentido do bem comum econômico.

Atuando sobre a repartição, o objetivo equilibrador do imposto é diretamente social e indiretamente econômico, porque, compensando as desigualdades de fortuna — resultantes de injustiças legais acumuladas, no justo conceito de Paul Hugon —, função imediata, objetiva o crescimento da capacidade econômica do contribuinte, função diferida. Exercita o objetivo imediato fundamentalmente através de dois meios de repercussão por excelência: os impostos sobre a sucessão e sobre a renda. A função diferida decorre de que o desestímulo aos desníveis da fortuna privada num grupo social, à medida que reduz aritmeticamente o poder econômico das classes mais abastadas, aumenta geograficamente a capacidade contributiva das menos abastadas, assim propiciando maior potencialidade tributária.

Finalmente, agindo sobre a circulação, o objetivo do imposto é a um só tempo diretamente econômico e social, embora para resultados diferidos, ou não imediatos.

Este último é o mais complexo dos objetivos em exame e o mais recentemente observado, devendo-se a Keynes a explicação do fenômeno. Forçando a fluidificação ou desestagnação do meio circulante, quando a braços com a depressão econômica, geratriz de venalização dos preços, retração nos investimentos, redução produtiva e restrição do trabalho, o Estado pode arrimar-se no imposto, empreendendo porém método negativo, ou seja, reduzindo-o, através de isenções, ou estímulos, para por este meio recompor a economia emaciada. A terapêutica repousaria seu sucesso na dosimetria do estímulo empregado, com aceleração ou desaceleração à medida da reação experimentada e do ansiado retorno à salubridade econômica. Está visto que tanto seria ruinoso se o Estado encurtasse os impostos a ponto de não poder pagar seus compromissos, presságio de colapso total, como seria malfazejo se persistisse na política pródiga sem atentar para o momento da retirada do excesso circulatório propiciado (desinflação), caso em que sairia da depressão para ingressar na inflação.

Desde excursão sumaríssimo sobre o desempenho do imposto na sociedade organizada, fica evidenciado que não se trata de objetivos isolados, mas interligados numa progressiva justaposição à finalidade financeira inicial, sempre a imediata, não entretanto a principal — e aqui discordamos do eminentíssimo Hugon —, porque principal é o objetivo mediato, ou seja o de natureza social,

e justificamo-nos. Fosse a principal característica financeira do tributo, representada, como já bem exposto, na busca de recursos para atender às despesas públicas, o Estado seria um mero caixa de recebimentos-pagamentos, perderia toda sua dinamicidade, seria enfim o fiel retrato do Estado contemplativo já de todo eliminado da face da Terra e do consenso da Humanidade.

## BIBLIOGRAFIA

Aristóteles (384-322 a.C.). *La Politique*; tradução francesa de Thurot; nova edição revisada por A. Bastien. Paris.

Cagnat. *Étude historique sur les impôts indirects chez les romains* (pág. 227). Paris.

Chaveau. *Traité a impôts* (pág. 41). Paris, 1883.

Gama e Silva (José Saldanha da). *Tributação sobre a renda e capitalismo* (pág. 27). Rio de Janeiro, 1946.

Glötz. *La cité grecque* (pág. 362). Paris, 1928.

Keynes. *Teoria general de la ocupación; el interés y el dinero*. México, 1938.

Paul Hugon. *O imposto*; 2ª edição (pág. 16 et seq.) Rio de Janeiro, s/d.

Pirenne. *Histoire économique et sociale du Moyen-âge* (pág. 58). Paris, 1933.

Totomiantz. *Histoire des doctrines économiques et sociales* (págs. 3 et seq.). Paris, 1922.

Vigié. *Études sur les impôts indirects romains* (págs. 1 et seq.). Paris.