

0 TRIBUTO NA FORMAÇÃO HISTÓRICA DO ESTADO MODERNO

Anderson V. Teixeira

Resumo

O artigo propõe-se a fazer uma análise histórica sobre a significância do conceito de tributo para a formação do Estado Moderno. Começando com a abordagem do tributo nos primeiros processos civilizatórios e passando pela Idade Média, o artigo demonstrará como os modelos de fiscalidade surgidos na Era Moderna contribuíram para a modificação na noção de tributo. O texto se encerra fazendo algumas considerações sobre as repercussões que a doutrina dos direitos humanos teve frente aos conceitos de tributo e de Estado.

Palavras-chave: Direito tributário, história do direito, direitos humanos.

Introdução

O curso da História resultou na consagração da idéia de que o tributo é um dever imperativo do cidadão, correspondente a uma necessidade vital do Estado, sendo que, se fosse suprimido, acarretaria na ruína das instituições públicas e dos serviços públicos - mantidos pelo Estado - e a conseqüente paralisação da vida individual.

A resistência dos povos contra a tributação é conhecida desde os primórdios da civilização humana. Ao homem sempre foi vinculada a instituição do tributo, seja como forma de desenvolvimento ou de castigo. Cesare Beccaria¹ fazia referência a uma época em que o fisco nada mais era do que um mecanismo penal, em que

1. *Dos delitos e das penas*. São Paulo: Hemus, 1974. p. 19-21.

os crimes dos seus súditos eram pagos com excessivos castigos pecuniários. Assim, desde a mais remota Antigüidade, o tributo é uma manifestação do poder político do Estado, visto que, ao lado das atividades políticas, sociais, econômicas e administrativa, o Estado exerce também a atividade financeira, visando à obtenção de meios necessários para o desempenho de suas necessidades.

Quando a caça era uma condição básica de sobrevivência, arriscava-se a vida para obter o alimento. Com o passar dos tempos, os mais fortes e habilidosos dominaram os melhores lugares para caça, sendo que os mais fracos e menos numerosos tinham de lhes oferecer parte da presa para poder continuar caçando naquelas terras: era o tributo que nascia na sua forma mais violenta.

As guerras eram geralmente destinadas a conquistar e submeter povos, os quais eram forçados a uma série de ônus, como trabalhos forçados e pagar tributos excessivos. Roma, por exemplo, impôs aos povos vencidos uma pesada tributação, ao mesmo tempo em que não exigia tributos com o mesmo peso dos cidadãos nascidos em seu território. Era uma maneira injusta de discriminação, em que dos vencidos se exigia um pesado ônus em favor dos vencedores. Entretanto, esses tributos arrecadados não se revertiam em obras sociais ou serviços para o povo; pelo contrário, eram usados para esplendor de Roma ou para material bélico, como fonte de recursos para novas guerras.

As principais revoluções, que resultaram em grandes mudanças sociais, surgiam principalmente da insatisfação dos povos quanto à imposição de impostos injustos. A Revolução Francesa é um exemplo dessa insatisfação, pois entre suas causas principais podemos encontrar a reação popular contra os excessos e arbítrios da tributação.

O passar dos séculos e a eclosão de novas revoluções influenciaram na disciplina da obtenção da receita tributária, através de normas e princípios próprios do direito tributário, da criação de limitações ao poder de tributar e, sobretudo, da influência dos direitos humanos no direito tributário, culminando num processo de “humanização” do instituto milenar chamado tributo.

1. A relação “indivíduo-coletividade-tributo” na Antiguidade

Os três modelos de fiscalidade que serão abordados no presente capítulo - egípcio, grego e romano - correspondem a três das primeiras civilizações humanas organizadas. Ainda que tenham existido outras antes (como os mesopotâmios e os fenícios, por exemplo), as civilizações aqui adotadas foram as que mais contribuíram para a formação de institutos de direito tributário que vieram a ser consagrados com o tempo e se tornaram indispensáveis para o atual modelo de Estado-nação.

Isto posto, resta-nos, antes de examiná-las isoladamente, ressaltar uma questão ontológica que caracteriza qualquer sistema de fiscalidade estatal.

Pensadores como Hobbes² e Locke versaram com muita propriedade sobre a relação entre homens sem a existência de um ente superior, ou seja, sem uma sociedade civilmente organizada. Suas conclusões marcaram a filosofia política e a ética, sendo que resta pacífico, atualmente, que a existência de um Estado organizado é uma necessidade primordial para que o homem possa desenvolver suas potencialidades naturais ao máximo que lhe for possível.

De outra sorte, encontra-se a figura do Estado e sua relação consigo próprio, com os meios de manter sua existência e, sobretudo, eficiência. Aqui entra em cena o instituto do tributo, como elemento mantenedor da atividade estatal. Aquela relação indivíduo-indivíduo

-
2. “Toma-se manifesto que, durante o tempo em que os homens vivem sem um poder sobre eles capaz de os manter a todos em respeito, eles se encontram naquela condição a que se chama guerra. Uma guerra que é de todos os homens contra todos os homens. A guerra não consiste apenas na batalha, ou no ato de lutar, mas naquele lapso de tempo durante o qual a vontade de travar batalha é suficientemente conhecida. Daí a noção de tempo ser levado em conta quanto à noção de guerra, do mesmo modo que quanto à natureza do clima. Tal como a natureza do mau tempo não consiste em dois ou três chuviscos, mas numa tendência para chover que dura vários dias seguidos, também a natureza da guerra não consiste na luta real, mas na conhecida disposição para tal, durante todo o tempo em que não há garantia de não haver beligerância. Todo o tempo restante é de paz” (*Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2003. p. 98).

demonstrou-se insustentável, de modo que surgiu a relação indivíduo-Estado. Porém, esta depende de algo essencial para que possa se realizar factualmente: meios capazes de manter o Estado independentemente das vontades e disponibilidades pessoais dos indivíduos. Em outras palavras, requer que a relação indivíduo-Estado seja remontada nos termos de indivíduo-tributo-Estado, para que o Estado adquira meios de se sustentar sem precisar se valer da disponibilidade voluntária dos seus cidadãos, o que implicaria numa flagrante parcialidade em benefício dos mais poderosos e em detrimento dos menos favorecidos.

Antes de adentrarmos a análise de cada modelo, faz-se mister relemburar a distinção - que será aqui usada, corriqueira na doutrina - entre imposto diretos e indiretos: estes são cobrados sobre serviços e bens consumíveis e aqueles, com base em direitos reais e pessoais, ou seja, assentados sobre propriedade ou pessoas.

1.1. Modelo egípcio

A civilização egípcia desenvolveu uma organização fiscal muito evoluída para a época, mas o fato de existirem diversas e imprecisas fontes a respeito do tema torna difícil a tarefa de compreender o sistema detalhadamente. Inobstante esta dificuldade, algumas linhas gerais podem ser percebidas.

As receitas do Estado eram variadas e não constituíam um padrão único de fiscalidade, por causa da justaposição de instituições e de muitas modalidades faraônicas de tributação, o que dava ao Faraó a liberdade de instituir diversos tributos. Longe de constituir uma teoria total, o sistema tributário egípcio foi organizado de acordo com exigências circunstanciais e adaptado de maneira eminentemente pragmática ao momento. O sistema não era plenamente satisfatório, mas demonstra ter tido capacidade para tanto. Entretanto, as muitas guerras externas, as competições e revoltas internas levavam o Estado a uma instabilidade constante e a períodos de enfraquecimento ocorridos em dados momentos históricos, o que acarretava, por conseqüência, reflexos no sistema tributário.

Quando o Estado se encontrava muito abatido por guerras, os Faraós tratavam de incentivar a produção agrícola, por intermédio de anistias, reduções e, até mesmo, corte de impostos.

Os principais impostos eram os seguintes:

- sobre as fazendas: vinculava a produção dos fazendeiros ao Estado através de um contrato que aqueles faziam com este, onde constava que a proteção por parte do Faraó seria oferecida como resultado do pagamento do imposto, o que se dava *in natura*;

- sobre as terras: havia uma distinção entre os impostos sobre terras para moradia e sobre terras férteis usadas para o cultivo. Este era muito mais oneroso para o fazendeiro do que aquele para o proprietário da casa;

- sobre pessoas: não se constituía em modalidade de tributo muito desenvolvida. Dava-se, usualmente, no modo de taxas para o acesso aos bens públicos, como canais ou diques, ou ainda através de impostos especiais para a irrigação nas épocas de cultivo.

Ainda podemos encontrar tributos como: taxa para o exercício de determinadas atividades comerciais; a chamada “taxa do décimo sexto” no produto dos vinhedos e dos pomares; contribuição para a manutenção das represas e para a operação dos banheiros públicos; o imposto de transferência de propriedade; contribuição para a manutenção da força policial e para a remuneração dos “médicos públicos”; taxa para a produção de determinados tipos de produtos (cera, mel, seda, etc.); taxa aduaneira para cruzar as fronteiras do Egito e de suas regiões conquistadas.

1.2. Modelo grego

A civilização helénica possuía a característica de existir na forma de vários pequenos Estados, não importando quantas fossem as cidades que, inspiradas e unidas por um mesmo paradigma moral, constituíam uma unidade étnica. Inobstante o fato de as constituições (*politeia*) de tais cidades-estados (*polis*) apresentarem caracteres diferentes - e até eventuais disputas políticas, como as ocorridas entre Esparta e Atenas -, é necessário ressaltar que o

ponto em comum que as unia reside na mesma idéia de civilização compartilhada por todos.

Esta unidade em expansão, que atingiu o auge no século V a.C. (o século de Péricles), irradiou-se do mar Egeu para a Ásia Menor, ganhou pelo outro lado o mar Jônio para estabelecer-se na Itália meridional e na Sicília, alastrou-se pela África do Norte, descendo até o Senegal, conquistou a Espanha e chegou até a Escócia, tendo perdido suas forças somente com a ascensão do Império Romano.

Dentre todas as civilizações que habitaram a Terra, a grega foi uma das mais desenvolvidas e com maior capacidade de auto-gestão. Em Atenas, assim como em outras cidades-estados, havia um órgão próprio para administrar as finanças da *polis*, sendo responsável pelas despesas desta com seus gastos ordinários com o funcionalismo, com a proteção da cidade, com a construção de estradas e obras públicas, com a assistência pública aos enfermos e feridos em guerras e com o estímulo às ciências e às artes.

Para contingenciar tais despesas, a *polis* fazia assentar sua receita em bases equânimes, na forma de impostos sobre estrangeiros, custas judiciárias, direitos alfandegários e renda de bens, cuja tributação era administrada e racionalmente fiscalizada por técnicos em aritmética aplicada, arrecada por coletores privados a serviço do erário.

Por mais insignificante que fosse a parcela arrecadada, seria objeto de prestação de contas ao povo, o mesmo ocorrendo quanto às despesas autorizadas pelo órgão responsável pelas finanças, através de extratos expostos nas cúrias, decúrias e tribos.

O *éisfora* correspondia a um verdadeiro imposto sobre a renda, pois incidia sobre o capital latifundiário e era baseado na divisão de classes iniciada por Sólon (594 a.C.). Para isso, 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.

Toda a filosofia desenvolvida na época consagrava a idéia de que aqueles que possuem mais bens devem contribuir de forma mais acentuada com a *polis*, pois a magnanimidade era uma virtude do

cidadão grego. Assim, o fato de ser um grande contribuinte implicava em ser considerado um bom cidadão.³

1.3. Modelo romano

Devido à sua índole expansionista, Roma foi sempre um Estado agrário, fazendo com que a necessidade por terras fosse uma constante em toda a Antigüidade. Grande parte dos territórios conquistados passa a integrar o patrimônio público, através da simples posse (*occupatio*) ou de administração (*ager vectigalis*). Disto decorre que, impedidos os membros das famílias senatoriais de toda a intervenção nos negócios mercantis, por constituírem profissão desprezível, a opção que se abria aos patrícios mais ricos era instituir *peculium* em favor de terceiro, geralmente um escravo ou um liberto, ou então investir seus haveres em propriedades rústicas, onde as dificuldades de exploração de qualquer atividade seriam em maior número.

Portanto, o ápice do desenvolvimento de Roma, com Augusto, encontrou a terra como principal fonte de receita do Fisco romano, mantendo o *vectigal* como o mais antigo e significativo convergente do erário, exigível pelo desfrute dos terrenos romanos (*ager publicus*).

Nas províncias de Roma, toda a terra era tributada por *stipendium*, modalidade de *vectigal*, diferente deste pelo fato de que sua exigência não decorria do desfrute (tal como ocorria no direito privado), mas como imperativo de direito público, uma vez que o solo era considerado propriedade do povo romano. O *stipendium* era devido em dinheiro ou em espécie, apresentando-se 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

3. “Ele é também da espécie daqueles que conferem benefícios e constroem-se por recebê-los, pois o primeiro caso é próprio do homem superior, e o segundo, do homem inferior” (ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2002. p. 92).

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*.

Considerando que na concepção antiga o imposto direto era indigno às pessoas livres, torna-se razoável compreender que o *tributum ex censu* ocupava lugar extraordinário como receita fiscal, revestindo-se na figura não de imposto, mas de empréstimo compulsório ou dívida restituível, pois os valores deveriam retornar ao contribuinte assim que o erário permitisse.

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

Otávio Augusto, ao promover uma reforma administrativa profunda, inclusive no campo tributário, subsidiou-se fartamente nos impostos indiretos, buscando outras fontes de incidência para os seus ingressos. Deste modo, tributou as heranças [*vicesima hereditatum*], 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 desde 375 a.C. o tributo sobre as manumissões (5% sobre o valor dos escravos alforriados - *vicesima libertatis*).

Durante todo o Império e a própria República, é possível encontrar impostos completamente destituídos de consideração pelo indivíduo, ou seja, pelo componente humano da relação tributária; decretavam impostos sobre os pobres, sobre as mulheres separadas ou divorciadas, sobre os celibatários, sobre os escravos, sobre o casamento e, até mesmo, numa espécie de ápice do absurdo tributário, o Imperador Vespasiano instituiu imposto sobre a urina.⁴

4. FERREIRA, Benedito. *A História da Tributação no Brasil*. Brasília, 1986, p. 16.

Com o desenvolvimento do aparato burocrático que foi sendo formado em torno do Império Romano, a gradação dos tributos e a própria existência de muitos variou de um momento histórico para o outro. Porém, o Império Romano não legou um sistema tributário característico, uniforme e onipresente durante toda a história, sendo que os sistemas que existiram eram, em absoluto, incongruentes com os que foram surgindo no período do Estado Moderno, constituindo-se em meras formas de captação de riquezas para o Império.

2.0 sistema feudal de tributação (século V até século XVI)

A sociedade das idades feudais clássicas era fortemente hierarquizada e com poucas, ou inexistentes, possibilidades de modificação do *status* social. Pode-se dizer que as principais figuras da sociedade eram: o senhorio (dono da propriedade e autoridade máxima, que recebeu a terra do rei, através do contrato de vassalagem, sendo quase totalmente independente em relação ao poder real), os camponeses, os soldados do exército e os membros do clero. Característica fundamental era o fato de centralizar em mãos “privadas” um poder “público”, conseqüência direta da dissolução do Império Carolíngio, quando houve entrega do poder público para vários indivíduos que vieram a exercer o poder, que anteriormente pertencia ao Império. Toda organização estatal desapareceu. Ao mesmo tempo, assistiu-se a uma decadência religiosa e cultural.

Existia a noção de que os trabalhos realizados por cada classe, ainda que feitos separadamente, produziam efeitos nas demais. Imaginava-se que estas ordens encontravam-se determinadas desde sempre por Deus, sendo que a Sua vontade fez-se na Criação e o resultado deveria eternizar-se. Percebe-se que os burgueses não tinham lugar nesta visão de mundo, mas, com o passar do tempo, a burguesia passou a atuar junto ao senhorio, seja emprestando-lhe fundos ou exercendo atividades em conjunto.

Elemento indispensável no feudalismo é o senhorio, que se constituía em centro de uma organização social, política, econômica

e militar, cujo poder transmitia-se hereditariamente. O poder econômico da nobreza baseava-se no controle que o senhorio detinha sobre grandes territórios e sobre um vasto número de servos, formando os componentes básicos para o trabalho agrário: terra e mão-de-obra. O poder político e militar também era decorrência do controle que o senhorio exercia sobre soldados-livres⁵, ou seja, homens que combatiam em nome do senhorio e recebiam a proteção e os prêmios que este retribuía. O cavaleiro, ou combatente, gozava do mais alto *status* perante o senhorio, uma vez que a segurança do feudo e as possibilidades de conquistas passavam, obrigatoriamente, pela força das suas armas.

Esta forma de organização social desenvolveu-se na França, do século IV ao XII, e na Alemanha somente a partir de 1100 d.C.; porém, na Inglaterra e na Itália nunca se firmou por completo. O fato deste feudalismo centralizado não ter se desenvolvido nas demais áreas da Europa não significa que nunca existiu feudalismo em tais regiões, mas que uma diferente configuração da organização feudal do poder militar, da economia e da política deu-se nas demais regiões. A hereditariedade pode ser tida como o único elemento presente em praticamente todos os sistemas feudais da Europa até o século XIII.

Decorrência direta do poder público centralizado nas mãos do senhorio é a prerrogativa que cabe a este de instituir tributos para a manutenção do feudo. Os sistemas tributários não eram uniformes, uma vez que não existia uma integração entre os feudos e as modalidades de tributos, sendo que a intensidade destes variava muito de feudo para feudo.

Como detentor da mão-de-obra e da propriedade, o senhorio poderia descontar diretamente da produção aquilo que entendesse lhe ser “de direito”, ou cobrar dos súditos impostos e taxas decorrentes de determinada ação (taxa para adentrar o território, imposto sobre

5. Na Alemanha, na Lotaríngia, no Berry, na bacia parisiense, entre outros, existiam cavaleiros servos, os quais encontravam-se submetidos ao poder do senhorio em virtude de conquista em guerra ou dívida (FOURQUIN, Guy. *Seigneurie et féodalité au moyen âge*. Paris: Presses Universitaires de France, 1970. p. 77.

a produção, por exemplo). Denota-se, pois, que o poder tributante do senhorio era arbitrário e discricionário.

Neste período, considerado a *noite mais longa que a Humanidade já viveu*⁶, o direito sofreu um retrocesso violento. As instituições de direito processual, que estavam, até então, bastante desenvolvidas pelo direito romano, foram substituídas por ordálios e outros procedimentos desprovidos de qualquer racionalidade, vinculados apenas às crenças metafísicas locais, ocasionando uma vinculação entre direito e religião, e entre direito e costume. No momento de exercer o poder tributante, é fácil perceber como as práticas eram assistemáticas, retrógradas, incongruentes, destituídas de racionalidade e com princípios axiológicos orientadores voltados para a satisfação da Igreja e do senhorio.

3. 0 surgimento do Estado Moderno e suas contribuições para a "humanização" da relação "Estado-indivíduo"

Com o declínio do feudalismo, o surgimento do Estado Moderno trouxe consigo inovações de ordem política, social, econômica e financeira, sendo que esta dá origem ao chamado Estado Financeiro, ou seja, corresponde à dimensão das atividades públicas que irão compor e estruturar o erário público.

A figura do Estado financeiro pode ser dividida em Estado patrimonial, Estado polícia e Estado fiscal. No entanto, seu traço primordial reside no conflito entre liberdade individual e necessidade estatal, numa incessante disputa entre súditos e soberano.

3.1.0 Estado patrimonial

O Estado patrimonial iniciou-se com o colapso do sistema feudal e desenvolveu-se até o advento do Absolutismo Esclarecido,

6. CANTOR, Norman F. *The Civilization of Middle Ages*. Nova Iorque: Harper Collins, 1993. p. 68.

no período entre o fim do século XVI e o início do século XVIII. Possuía duas vertentes básicas: (a) a inglesa e a holandesa, em que emergem os interesses da burguesia e não predominam os interesses estatais; e (b) a corrente que se estendeu pela França, Alemanha, Áustria, Espanha e Portugal, na qual o corporativismo e o monopólio estatal predominavam. Organizar um Estado capaz de se auto-sustentar em tempos de guerra era o objetivo principal do Estado patrimonial, porém este também possuía uma dimensão política, econômica, social, religiosa e, mormente, financeira.

A dimensão financeira do Estado patrimonial consiste em basear-se nas rendas e no patrimônio do príncipe, sendo que apenas em casos extraordinários buscava recursos em fontes extras. A fazenda pública e a fazenda do príncipe se confundiam de tal modo que o sistema ainda se assemelhava muito ao feudalismo. O sistema era caótico e profundamente injusto, pois a nobreza e o clero estavam imunes aos tributos, recaindo estes somente sobre os pobres.

No período inicial do Estado patrimonial, a liberdade caracterizava-se por ser corporativa ou estamental. Dava-se através da conquista de liberdade, por parte de estamentos, frente ao poder fiscal do rei. Era uma forma de liberdade privada - ao contrário das liberdades públicas do liberalismo - pois somente a realeza, a Igreja e o senhorio conquistavam-na, adquirindo privilégios fiscais e tornando-se imunes face à tributação. Além disso, não se submetiam hierarquicamente ao rei e auxiliavam-no no exercício da fiscalidade, atuando como fontes periféricas de normatividade. Com isso, recaía sobre os pobres a obrigação de pagar tributos.

A liberdade estamental era uma forma de criar limitações ao poder tributante do rei e, ao mesmo tempo, delimitá-lo em sua esfera de abrangência. O contrato de soberania e o contrato fiscal consistiam nas duas formas de composição dos interesses da realeza e do senhorio, consagrando, assim, a liberdade estamental. O consentimento das forças sociais e a necessidade de limitação ao poder tributante do rei produziram instrumentos jurídicos, como a Magna Carta de 1215, que foi uma forma encontrada pelos barões ingleses de reagir às arbitrariedades que o rei João Sem Terra cometia na

cobrança de tributos.⁷ Na França, Dinamarca e Bélgica, ainda no mesmo século, deu-se a criação de instrumentos semelhantes destinados a garantir limitações ao exercício da tributação por parte dos reis.

De outra sorte, a idéia de Razão de Estado consistia numa forma de restrição à liberdade estamental em benefício do absolutismo monárquico, visto que consagrava ao príncipe o direito de tributar de acordo com as suas necessidades. Porém, a idéia foi adotada somente na França e em algumas cidades italianas, nos moldes de Jean Bodin e Maquiavel.

Em relação ao feudalismo, a mudança principal reside no fato de que o poder de exigir tributos transfere-se do senhorio para o rei, mas aquele, juntamente com a Igreja, auxiliava este na cobrança de alguns tributos sobre rendas e patrimônio. Deste modo, na Itália, na Espanha, na Alemanha e em Portugal, surge uma fiscalidade tripartida entre o rei, o senhorio e a Igreja. Apenas onde o poder do senhorio era historicamente fraco, como na Inglaterra, Holanda e França, a fiscalidade deu-se de modo bipartido entre rei e Igreja. A relação entre as partes tinha seu funcionamento baseado na distinção entre *suma potestas*, ou soberania, que era exercida pelo rei, e *jurisdictio*, que podia ser exercida tanto pelo senhorio quanto pela Igreja.

A fiscalidade do rei operava-se pela prerrogativa exclusiva que este possuía de instituir tributos. No entanto, não passou a ingressar na esfera da publicidade, pois continuava sendo apropriado de forma privada. Nos casos de necessidade em que fossem insuficientes

7. “Na Inglaterra, a supremacia do rei sobre os barões feudais, reforçada durante todo o século XII, enfraqueceu-se no início do reinado de João Sem Terra, a partir da abertura de uma disputa com um rival pelo trono e o ataque vitorioso das forças do rei francês, Filipe Augusto, contra o ducado da Normandia, pertencente ao monarca inglês por herança dinástica (a família Plantagenet). Tais eventos levaram o rei da Inglaterra a aumentar as exações fiscais contra os barões, para o financiamento de suas campanhas bélicas. Diante dessa pressão tributária, a nobreza passou a exigir periodicamente, como condição para o pagamento dos impostos, o reconhecimento formal de seus direitos” (COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 71).

os recursos do monarca, este fazia requisições aos súditos, de natureza contraprestacional, para que pudesse satisfazer as carências do Estado.

Essa confusão entre o que era público e o que era privado produzia reflexos na rendas patrimoniais e extrapatrimoniais, tornando-as indistintas, assim como a fazenda do rei e a fazenda do Estado. O tributo tinha como função manter o bem-estar público e pagar as próprias despesas do rei. Os ingressos públicos e privados, tributários e dominiais, respectivamente, fundem-se, transformando a fazenda do rei e a fazenda do Estado em uma única instituição, tanto que a riqueza econômica do Estado não se fundava na riqueza da nação, mas na do rei. O rei deveria ser rico e o súdito, pobre, pois a pobreza era considerada uma virtude que levaria à salvação, enquanto a riqueza do rei demonstrava ser o Estado forte para enfrentar guerras e combater os males internos que afligiam os súditos, como a miséria e as doenças.

Consequência direta desse pensamento que vê na pobreza uma forma de salvação é a proibição do luxo, que prevaleceu em toda Europa e nas colônias de seus Estados, até extinguir-se no fim do século XVIII e início do século XIX. Nem mesmo a nobreza escapava deste espírito franciscano, que apenas não atingia a Igreja, pois o luxo nesta representava o esplendor da existência divina. De resto, tudo que não fosse simples e humilde ofendia a Deus. Somente o necessário e o útil poderiam ser utilizados pela nobreza, pelo senhorio e pelos súditos; as volúpias supérfluas fariam nascer o pecado. Foi preciso o mercantilismo desenvolver-se para que a proibição do luxo cedesse espaço a novas formas de pensar, menos influenciadas pelo franciscanismo.

A fiscalidade da Igreja, nos Estados patrimoniais, dava-se através da cobrança de dizimos eclesiásticos e de rendas dominiais. O “Dízimo de Deus”, instituído no século XVI pelo papa João XXII, chegou a ser cobrado diretamente pelo rei, como em Portugal. Incidia sobre todos os bens produzidos e todas as rendas percebidas, pois decorria de uma noção de que “de tudo que se produz com

justiça deve-se pagar o dízimo”.⁸ Característica marcante da Igreja

- que continua até os dias atuais na maioria dos Estados ocidentais
- é a imunidade tributária absoluta que os seus bens gozavam; era uma forma de “recompensar” a Igreja pela proteção divina que oferecia ao Estado, além de colaborar com este no exercício da fiscalidade.

De outra sorte, atuando subsidiariamente, o senhorio mantinha uma parcela da fiscalidade juntamente com seus direitos dominiais, face à tradição herdada do feudalismo. No entanto, o poder fiscal da nobreza diminuiu rapidamente em países como a França, sendo que veio a se extinguir no final do século XVIII. Mas, durante o Estado patrimonial, a nobreza continuou a gozar de sua imunidade tributária, pois se entendia que o povo deveria contribuir com seus bens e a nobreza com seu sangue.

Não só imunidades tributárias possuíam a Igreja e a nobreza. Também existiam os privilégios dados pelo rei, como pensões e a renúncia, por parte do rei, ao direito de impor tributos indiretos, visto que as imunidades baseavam-se apenas em tributos diretos.

A classe dos pobres não possuía imunidade tributária. Independentemente dos seus recursos restritos, os pobres eram vítimas de uma estrutura tributária fundada na injustiça social, na restrição à liberdade individual e na ofensa à dignidade humana. Apenas com o advento do princípio da proporcionalidade é que foi instrumentalizada a idéia de justiça comutativa: a intensidade do tributo deveria ser proporcional às disponibilidades financeiras que o indivíduo possuía.

Prática corrente no Estado patrimonial é o confisco. Por terem como legado o pecado de Judas, os judeus tinham seus bens confiscados em muitos locais, como Portugal, por exemplo. O confisco podia ser uma forma de arrecadar rapidamente recursos para guerras ou como forma de castigo e repressão, não só para os judeus, mas também para outros pecadores e infiéis.

8. TORRES, Ricardo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 31.

3.2.0 Estado polícia

No início do século XVIII, o Estado patrimonial transmuta-se no Estado polícia, sendo visto, inicialmente, na Alemanha e na Áustria. Desenvolve-se, também, na Itália, Espanha e Portugal, mas não alcança a Inglaterra, nem Holanda e França, além de algumas cidades italianas, pois nestes locais a influência da classe burguesa começava a sobressair.

O Estado polícia assume as características do Absolutismo Esclarecido ou Despotismo Iluminado, ou seja, modernizador, centralizador, intervencionista, paternalista e estipulador do comércio. A administração pública passa a ser centralizada e burocrática, o que faz da tributação uma atividade não mais esporádica, mas periódica e destinada a atender às finalidades públicas. Exemplo desta centralização do poder de tributar vê-se em Portugal, onde é criado, no ano de 1761, o Erário Real, que acumula com exclusividade as funções de guardar o produto da arrecadação, fiscalizar o recolhimento dos tributos e julgar as causas de ordem fiscal.

Com isso, percebe-se que a separação entre o público e o privado começa a tomar nitidez, mas ainda não é total; as rendas patrimoniais do príncipe e o produto da tributação continuam sendo quase indistintas, uma vez que as necessidades do rei são maiores e os súditos devem pagar mais para que o Estado possa oferecer uma condição de bem-estar social para todos. Agora o rei não pede mais autorização às cortes para instituir um tributo, ele simplesmente o faz, amparado na idéia de Razão de Estado. Assim, as liberdades individuais enfraquecem-se e o poder real afeiçoa-se como absoluto.

O conceito de Razão de Estado adotado no Estado polícia é semelhante ao do Estado patrimonial, cuja teorização foi feita, principalmente, por Jean Bodin e Maquiavel. Trata-se, no Estado polícia, de um argumento que o rei levantava quando precisava justificar a necessidade da instituição de algum tributo, este que, ao invés de destinar-se à satisfação das necessidades pessoais do rei, deveria ter como finalidade o bem do Estado. Porém, no Estado patrimonial o rei não precisava distinguir entre suas necessidades pessoais e as

do Estado, já que ambas se confundiam. Detalhe interessante diz respeito à relação entre tributo e direito natural; a idéia de Razão de Estado deveria ser levantada como motivo para a criação de qualquer tributo, pois se entendia ser legítimo que todos pagassem por um direito natural que o rei tem de cobrar impostos.⁹

A influência do Estado na atividade mercantil também se modifica. O erário público passa a financiar o desenvolvimento da agricultura e, sobretudo, das empresas, para que estas fabriquem armamentos, pólvora, pano, vestimentas e outros utensílios de utilidade para o Estado.

No Estado polícia, o poder do rei ainda dividia a fiscalidade com a nobreza e a Igreja. Entretanto, a maior centralização de poder no rei transforma as outras instituições em poderes subsidiários e periféricos no exercício da fiscalidade.

A fiscalidade do rei, no período do Absolutismo Esclarecido, representa o aperfeiçoamento da administração das receitas tributárias, em especial, na distinção entre a fazenda do príncipe e a fazenda pública, ou seja, entre as rendas provenientes de ingressos dominiais e as decorrentes de arrecadação tributária.

Neste período dá-se, também, um acréscimo acentuado nas receitas tributárias provenientes dos monopólios estatais. Embora estivesse já se esboçando uma distinção entre privado e público, o tributo não ingressa na esfera da publicidade e continua a ser apropriado de forma privada, o que conserva a sua natureza contraprestacional fundada na idéia de pagamento por um benefício a ser recebido do Estado; os homens pagavam pela proteção, defesa dos bens e da saúde próprios e das suas famílias, uma vez que era considerado natural que aquele que distribui os bens e mantém a segurança de todos e a ordem social recebesse uma contraprestação dos súditos pela sua atividade em benefício do bem-estar público.

Durante o Estado polícia, a liberdade do rei é relativa, pois convive com a liberdade estamental exercida pela nobreza e pela Igreja. A centralização do poder tributante no monarca não foi

9. *Idem*, p. 65.

suficiente para extinguir a fiscalidade periférica exercida pela nobreza e pela Igreja. As imunidades e privilégios destas duas instituições constituem-se em limitações ao poder real. No entanto, o Despotismo Esclarecido inicia um processo de incentivo ao crescimento econômico, que passa a contestar questões como a pobreza e as imunidades e privilégios que nobreza e Igreja conservavam.

A fiscalidade da Igreja passa por um período de contestações em grande parte da Europa e nas colônias dos países desta. Até mesmo a figura dos dízimos sofreu abalos ao ser questionada em sua legitimidade, chegando a ser extinta em muitos países, como na Áustria e na França, em 1789. O caráter absoluto da imunidade da Igreja também é atacado, tanto que em muitos países, como Portugal e Brasil, baixaram-se leis extinguindo a jurisdição da Igreja, proibindo os testamentos em favor da alma, controlando a destinação dos dízimos e todas as atividades da Igreja que tivessem ligação com o Estado.

Devido às influências do Iluminismo, a moral deixa de se preocupar com a salvação e volta os olhos para a felicidade do Estado e dos indivíduos. A pobreza - considerada virtude pela filosofia franciscana - passa a ser combatida pelo Estado, pois, no Estado polícia, a felicidade do Estado não pode coincidir com a pobreza dos seus súditos. A proibição do luxo continua no Absolutismo Esclarecido; porém, países que não adotaram o intervencionismo e que já caminhavam para a industrialização, como França e Inglaterra, permitiram e incentivaram a produção e a importação de produtos de luxo, pois sobre estes também recaíam impostos.

Já foi dito aqui que no Estado patrimonial o pobre também pagava impostos e os ricos - face ao princípio da proporcionalidade e à idéia de assistência social da Igreja e dos católicos aos pobres - contribuíam com intensidade maior. No Estado polícia, tais concepções são alteradas, procurando amenizar a tributação sobre os pobres e transferir para o Estado a tarefa de protegê-los com maior eficiência.

A fiscalidade do senhorio fica deveras prejudicada ao ter sua jurisdição extinta. A publicização dos forais, ocorrida neste período,

impôs sérias limitações ao poder de tributar, que agora deveria submeter-se à capacidade contributiva do súdito, à proporcionalidade e outras limitações.

3.3.0 Estado fiscal

O processo histórico de ascensão do liberalismo político e do capitalismo frente ao absolutismo monárquico e ao mercantilismo fez com que o Estado polícia cedesse espaço para o Estado fiscal.

O modelo de fiscalidade adotado pelo Estado fiscal é caracterizado, sobretudo, pela consagração do Estado de Direito, onde as receitas públicas passam a ser oriundas de empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e de tributos norteados por princípios fundamentais decorrentes da influência das idéias iluministas no direito tributário. Procedeu-se à nítida separação entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe¹⁰, entre política e economia.

Resta fortalecida a burocracia fiscal, pois o capitalismo resolveu a crise financeira dos Estados ao garantir os empréstimos com a receita de impostos e permitiu um acentuado aumento da arrecadação na quase totalidade dos Estados capitalistas; além disso, o capitalismo foi responsável pela extinção de muitos dos privilégios e imunidades do antigo regime, seja pela reforma dos sistemas tributários ou pelo suporte ao desenvolvimento de novos instrumentos jurídicos, como as sociedades anônimas e diversas modalidades de contratos nominados que passaram a servir de base para a instituição de novos tributos.

Com o Estado fiscal, a publicidade deu ao homem maior grau de liberdade, permitindo o desenvolvimento de iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços, enfim, de todo o contexto econômico em que o Estado encontra-se inserido. Diferença primordial entre o Estado patrimonial (inclusive

10. Exemplos dessa cisão vêem-se nas Constituições de Portugal (1822) e do Brasil (1824), a qual, nos seus arts. 115 e 170, separava, respectivamente, a fazenda do imperador e a fazenda nacional, enquanto naquela havia a distinção entre fazenda nacional e casa real, arts. 224 e 139, respectivamente.

o Estado polícia) e o Estado fiscal é que neste o tributo transforma-se em “coisa pública”, pois, desaparecendo a fiscalidade privada, o tributo passa a ser cobrado apenas pelo Estado e ingressa na esfera da publicidade. O fracasso do antigo regime, incapaz de produzir receitas suficientes para manter o aparelho estatal, tem entre suas principais causas o excesso de despesa, a irracionalidade do sistema tributário, a permanência de fontes não-tributárias, a expansão da venda de cargos públicos, a ineficiência e a corrupção na administração privada da arrecadação de receitas, o crescimento da dívida pública não garantida pelos tributos, os privilégios e imunidades existentes, entre outros.

O processo de publicização da fiscalidade iniciou-se na Inglaterra no século XVIII e espalhou-se por toda a Europa em pouco tempo.

De outra sorte, com o Estado Fiscal, as liberdades individuais tomam maior importância frente ao Estado, pois, nesta nova ordem, o tributo necessita de limitações em nome do respeito à liberdade do indivíduo e à propriedade privada deste, conforme propugnavam as declarações de direitos do homem¹¹ e o constitucionalismo, que se desenvolvia a passos largos.

Influenciado pelas novas idéias de justiça, o tributo deixa de ser transitório e vinculado à necessidade conjuntural do momento para ser cobrado permanentemente com base na riqueza e na capacidade contributiva do indivíduo, conforme defendia a doutrina liberal.

Tomam importância, no Estado de Direito, as relações entre tributo e liberdade. No Estado patrimonial, existia a liberdade estatal, com a tripartição do poder impositivo e com a garantia de imunidades e privilégios para a nobreza e a Igreja. No Estado

11. “1. Todo o homem tem direito à propriedade privada, só ou em sociedade com outros. 2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade” (art. XVII da Declaração Universal de Direitos do Homem, de 10.12.1948, que possui o mesmo norte do art. XVII da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 26.8.1789): “Sendo a propriedade um direito inviolável e sagrado, ninguém pode ser dela privado, a não ser quando a necessidade pública, legalmente reconhecida, o exige evidentemente e sob a condição de uma justa e anterior indenização”.

polícia, o príncipe é livre, pois se trata de uma fase em que há uma centralização do poder tributante nas mãos dele, enquanto as regalias da nobreza e da Igreja passam a ser questionadas em seu fundamento de validade. Já no Estado fiscal dá-se o início da afirmação dos direitos do cidadão, entre os quais avulta a liberdade individual como uma das maiores bandeiras do pensamento liberal. A consagração da liberdade individual ocorre com a idéia de que o contrato social conserva um mínimo de liberdade para o homem frente ao poder de tributar do Estado, em que este só pode agir obedecendo a uma série de princípios, como igualdade, legalidade, proporcionalidade e outros que surgiriam com o desenvolvimento dos institutos de direito tributário.

O Estado fiscal, marcado pelo liberalismo, tratou de centralizar o poder fiscal no Estado, transformando o tributo em uma categoria exclusivamente estatal. Extinguiu-se a fiscalidade periférica da Igreja e do senhorio, que havia prevalecido, até então, nos Estados patrimoniais e no Estado polícia. Ocorre agora uma nova estruturação da propriedade, em que o tributo incide sobre a economia burguesa e desaparece a jurisdição da Igreja e do senhorio.

O Estado de Direito é regido pela idéia de soberania estatal, que não admite qualquer poder igual ou superior ao do Estado, contribuindo, assim, para a extinção da fiscalidade periférica. Deve-se ressaltar, também, que a centralização do poder fiscal no Estado e a publicização do tributo também são conseqüências da influência que a doutrina contratualista, baseada, principalmente, em Hobbes¹², Locke e Rousseau, obteve em toda Europa e nos demais países do Ocidente.

A soberania, ou seja, a autonomia para praticar os atos voluntários que desejar e necessitar, é própria do homem, tanto que

12. "Estado instituído é quando uma multidão de pessoas concorda e pactua que a qualquer homem ou assembléia seja atribuído pela maioria o direito de representar a pessoa de todos eles - ou seja, de ser seu representante, todos, sem exceção, tanto os que votaram a favor dele como os que votaram contra ele, deverão autorizar *todos* os atos e decisões desse homem ou assembléia de homens, tal como se fossem seus próprios atos e decisões, a fim de viverem em paz uns com os outros e serem protegidos dos restantes dos homens" (*Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2003. p. 132).

sua manifestação extrema dá-se quando o homem encontra-se em estado de natureza. Na sua condição natural, inexistente poder sobre si e o homem possui direito a todas as coisas que puder conquistar, o que demonstra ser cada indivíduo soberano em sua conduta, pois não será reprimido por eventual ação ilícita que cometer, uma vez que os conceitos de lícito e ilícito ainda não foram criados entre homens vivendo em estado de natureza.¹³

Quando o contrato social surge, mediante a autorização que os homens fazem para que um homem, ou assembléia, comande-os rumo à paz social e à manutenção da segurança de toda a coletividade, é que a soberania particular, individual de cada homem, cede espaço para a soberania de um ente maior, legitimado pela autorização de cada homem que aceitou contratar, e onipresente em todos os lugares onde antes eram terras particulares dos contratantes, formando, assim, um corpo político que externamente demonstra feições homogêneas. O poder deste ente soberano será ilimitado, pois assim era o poder do homem quando em estado de natureza.

Efeito direto da nova concepção de Estado e da centralização da fiscalidade neste foi a extinção da fiscalidade da Igreja e, deste, do dízimo. Primeiro na França e na Áustria, em 1789, e nos demais países no século XIX, o dízimo foi expurgado da economia. Porém, no Brasil, somente com a República deu-se a extinção deste tradicional instituto eclesiástico.

Já a fiscalidade do senhorio, que vinha perdendo poder no Estado de polícia, não resistiu ao liberalismo, vindo a desaparecer até a metade do século XIX.

Quanto às imunidades e privilégios que a nobreza e a Igreja possuíam no Estado patrimonial e no Estado de polícia, o liberalismo veio a derrubá-las também. O advento de princípios constitucionais consagrando garantias individuais dos cidadãos fez com que privilégios e outros institutos que promoviam a desigualdade social se tomassem odiosos para a sociedade. No Estado de Direito,

13. TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Estado de nações: Hobbes e as relações internacionais no séc. XXI*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2006. p. 37-41.

proíbem-se os privilégios pessoais e se permitem os privilégios do cidadão fundados em características objetivas ou reais; os privilégios reais, ainda que redundem em benefício para pessoas, são concedidos às coisas relacionadas às pessoas, como empregos, cargos, invenções, descobertas, entre outros.

Embora o Estado Fiscal tenha atacado fortemente os privilégios e imunidades, o Brasil ainda conserva muitos deles, como imunidades ao patrimônio da Igreja e a isenção de impostos para o investimento em determinadas áreas industriais e agrícolas.

Aspecto positivo desta nova ordem é a imunidade do mínimo essencial: os pobres deixam de ser tributados como no antigo regime. No patrimonialismo cobravam-se impostos dos pobres, e a assistência social cabia à Igreja, com o produto dos dízimos. No Estado de polícia, o sistema começa a mudar, aliviando-se a tributação sobre os pobres e assumindo o Estado a responsabilidade pela assistência social. Agora, no Estado fiscal, influenciado pelo liberalismo e pelo capitalismo, princípios como o da progressividade e da proporcionalidade fazem com que os pobres tomem-se imunes aos impostos e, até mesmo, a muitas taxas, pois o Estado parte do princípio da capacidade contributiva do cidadão para poder tributá-lo. A assistência social aos pobres é assumida como incumbência do Estado, incluindo naquela a imunidade tributária dos pobres.

4. A afirmação dos direitos humanos no século XX e sua influência no direito tributário

O princípio da dignidade humana não consiste apenas no fato de ser esta, diferentemente das outras coisas, um ser considerado em si mesmo, com o fim em si próprio e jamais um meio para a consecução de determinado objetivo; ela é consequência da vontade racional do homem, pois só a pessoa tem autonomia suficiente para poder guiar-se pelas leis que ela mesma elabora. Por isto, ao homem é atribuída a dignidade, ao invés de um preço, como o que é vinculado às coisas.

Durante séculos, a escravidão e as lutas macro e micro-sociais transformaram os homens em coisas, ou seja, seres sem dignidade, sujeitos ao poder e à vontade daqueles que os dominavam.

Aqui podemos perceber que a função que os chamados “tributos” tinham nas primeiras sociedades passa ao largo de qualquer concepção baseada nos direitos humanos, ou daquilo que modernamente se entende como “tributo”; como vimos até aqui, desde a Antigüidade até a consolidação do Estado Moderno, consideravam-se tributos todos os valores que os Reinos, Estados, Igrejas e demais instituições públicas cobravam para manter as suas estruturas ou sustentar aqueles que controlavam tais instituições.

O século XX marcou o surgimento e a consagração dos chamados direitos humanos. Ainda que etimologicamente possa parecer uma redundância, pois todos os direitos são humanos, já que devem possuir alguma relação com os homens, a expressão “direitos humanos”¹⁴ gera uma série de efeitos que merece ser aqui analisada, ainda que brevemente.

Porém, com base na elaboração procedida pela doutrina germânica, distingue-se claramente direitos humanos de direitos fundamentais tomando-se por base a relação com o direito interno dos Estados. Entende-se por direitos fundamentais aqueles positivados nas Constituições e nas leis infraconstitucionais, ou melhor, são aqueles que se encontram incorporados dentro da órbita jurídica estatal. Assim, os direitos humanos situam-se no âmbito do direito supranacional e, também, num plano anterior ao do surgimento do direito, seja nacional ou supranacional; vincula-se ontologicamente à essência do homem, influenciando, destarte, no próprio direito, pois o homem é o valor fonte do direito.

14. “Não é difícil entender a razão do aparente pleonismo da expressão *direitos humanos* ou *direitos do homem*. Trata-se, afinal, de algo que é inerente à própria condição humana, sem ligação com particularidades determinadas de indivíduos ou grupos” (COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 57).

Ao longo de um processo histórico iniciado com a Declaração¹⁵ de Independência dos Estados Unidos, de 1776, desenvolveram-se três gerações de direitos humanos: os relativos à cidadania civil e política, os relativos à cidadania social e econômica e os relativos à cidadania “pós-material”, que se caracterizam pelo direito à qualidade de vida, a um meio ambiente saudável, à tutela dos interesses difusos e ao reconhecimento da diferença e da subjetividade.¹⁶

Em todas estas três gerações, o Estado é o ponto de referência para a consagração dos direitos humanos. A primeira geração, por representar uma conquista dos cidadãos contra o despotismo governamental, procura enquadrá-lo por meio da promulgação de uma ordem constitucional capaz de assegurar o equilíbrio entre as garantias fundamentais e as liberdades públicas.

De outra sorte, a segunda transforma o Estado num instrumento de mediação e neutralização dos conflitos coletivos, no agente regulador dos mercados, protetor dos direitos trabalhistas e no responsável pela implementação de políticas de renda no âmbito da sociedade.

Já a terceira geração de direitos humanos pressupõe o fortalecimento das prerrogativas e do poder de iniciativa das instituições encarregadas de promover a proteção do patrimônio histórico, cultural e ambiental e o reconhecimento dos interesses

15. “As Declarações de Direitos são um dos traços mais característicos do Constitucionalismo, bem como um dos documentos mais significativos para a compreensão dos movimentos que o geraram. Sem dúvida, a idéia de se estabelecer por escrito um rol de direitos em favor de indivíduos, de direitos que seriam superiores ao próprio poder que os concedeu ou reconheceu, não é nova. Os forais, as cartas de franquia, continham enumeração de direitos com esse caráter já na Idade Média. Entre as declarações de um lado, e os forais, ou cartas, de outro, a diferença fundamental estava em que as primeiras se destinavam ao homem, ao cidadão, em abstrato, enquanto as últimas se voltavam para determinadas categorias ou grupos particularizados de homens. Naquelas se reconheciam direitos a todos os homens por serem homens, em razão de sua natureza, nestas, a alguns homens por serem de tal corporação ou pertencerem a tal valorosa cidade” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1981. p. 82).

16. FARIA, José Eduardo. *Direitos humanos, direitos sociais e Justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 457.

trans-individuais. A cada geração dos direitos humanos, um dos poderes do Estado é destacado. Enquanto os direitos humanos de primeira geração dependem do Legislativo e do Judiciário, por terem sido forjados como forma de proteção contra o poder do Estado, os direitos humanos de segunda e terceira geração exigem, para sua concretização, uma atuação efetiva do Executivo.

A exploração, o aviltamento, a miséria e a violência que a Segunda Guerra Mundial apresentou fizeram com que qualquer sistema, ou ordem de cunho político, que não tivesse como valor fonte o “humano” fosse vazia em sua legitimidade e destinada a regerar qualquer sorte de seres que não fossem humanos.

Na Europa, berço do Holocausto, as constituições elaboradas logo após este deveram prevalência aos direitos humanos sobre quaisquer outros direitos. Na Alemanha, por exemplo, a Lei Fundamental de Bonn, em seu art. 25, declarava que as normas de direito internacional deveriam prevalecer sobre as de direito interno, no que dissesse respeito aos direitos humanos. Já a Constituição portuguesa de 1976 segue a mesma orientação ao mandar incluir no rol de direitos humanos quaisquer outros constantes de leis e de regras aplicáveis do direito internacional, determinando, ainda, em seu art. 16, que os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados em harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem.¹⁷

Alguns tratados e convenções que também tratam da presente questão merecem ser citados: a Carta das Nações Unidas; a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948; a Convenção para a Prevenção e a Repreensão do Crime de Genocídio, de 1948; as Convenções de Genebra sobre a Proteção das Vítimas de Conflitos Bélicos, de 1949; a Convenção Européia dos Direitos Humanos, de 1950; os Pactos Internacionais de Direitos Humanos, de 1966; a Convenção Americana de Direitos Humanos, de 1969; a Convenção Relativa à Proteção do Patrimônio, Cultural e Natural, de 1972; a

17. TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Tratado de Direito Internacional dos Direitos Humanos*, v. I. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1997. p. 403-6.

Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Direitos dos Povos, de 1981; a Convenção sobre o Direito do Mar, de 1982; a Convenção sobre a Diversidade Biológica, de 1992; o Estatuto do Tribunal Penal Internacional, de 1998.

Toda essa conjuntura internacional pós-guerra causou efeitos diretos na forma de tributar exercida pelo Estado. Além das evoluções conquistadas com o Estado Fiscal, fazendo com que o cidadão deixasse de ser tratado como mera fonte de recursos para o Estado e transformando-o em causa e fim deste, deu-se um processo de reestruturação do sistema tributário em que não se partia apenas das necessidades do Estado, mas também das possibilidades do cidadão.

As Constituições brasileiras demonstram como se deram, em solo pátrio, a evolução do direito tributário e a relação deste com o indivíduo.

A Constituição Imperial de 1824 não possuía uma sistematização tributária¹⁸, tanto que o próprio texto constitucional não contém a expressão “tributo”. De outra sorte, a única referência à palavra “imposto” surge no inciso I do art. 36, onde está consagrada a competência privativa da Câmara dos Deputados para instituí-los, demonstrando uma importância do Congresso Nacional para o Imperador, ainda que demagógica, pois o Imperador Dom Pedro havia dissolvido, em 12.11.1823, a Assembléia Legislativa, que havia sido instalada em 3 de maio do mesmo ano para elaborar uma Constituição. O Ato Adicional de 12.8.1834 deu autonomia tributária (legislativa e administrativa, também) para as províncias, pois até então a forma de Estado Unitário atribuía ao Imperador todo o poder.

A Constituição Republicana de 1891, no seu Título I, divide a competência tributária entre a União e os Estados e cria um esboço de sistema de tributação fundado em princípios de caráter

18. Para conceituar sistema constitucional tributário, adotemos a definição de Geraldo Ataliba: “É o conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados” [*Sistema constitucional tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1966. p. 3).

exclusivamente tributário, como, por exemplo, o da não-retroatividade (art. 11, 3º) e o da não-cumulatividade (art. 9, § 2º), somados aos direitos do cidadão garantidos no art. 72, dentre os quais se encontra, no seu § 30, o princípio da legalidade tributária.

A Constituição de 1934, ainda que não possuísse um Título, Capítulo ou qualquer Seção própria disciplinando o sistema tributário, significou um forte avanço no que concerne ao direito tributário: surgem novos tributos e princípios orientadores do sistema, dividindo a competência (por vezes, concorrente, privativa ou exclusiva) entre todos os entes federativos. Mesmo sendo um amontoado de normas e princípios espalhados pelo Texto Constitucional, é possível perceber uma esquematização no contexto geral daquilo que a Constituição disciplinava em termos de direito tributário.

As Constituições de 1937 (que não chegou a entrar em vigor por completo¹⁹) e de 1946 continuaram um processo de evolução inevitável, mas sem ainda consagrarem um tópico específico e exclusivo para o sistema tributário; o que veio a ocorrer somente com a Constituição de 1967, que, no seu Título I, Capítulo V, dos arts. 18 ao 28, tratava “Do Sistema Tributário”. Vale lembrar que esta Constituição é do mesmo momento histórico em que o Código Tributário Nacional²⁰ foi promulgado (1966), ou seja, tanto este quanto aquela

19. O art. 187 desta Constituição dizia que a mesma seria submetida a um plebiscito nacional, na forma a ser regulada por decreto presidencial; o art. 178 dissolveu as Casas Legislativas do país (Câmara dos Deputados, o Senado Federal, as Assembléias Legislativas dos Estados e as Câmaras Municipais), acrescentando que só seriam reabertas depois da realização do referido plebiscito; e o art. 180 atribuía ao Presidente a possibilidade de legislar, via decreto presidencial, sobre qualquer matéria de competência legislativa da União. Ou seja, não tendo nunca sido o tal plebiscito convocado, pode-se afirmar que somente os arts. 178, 180 e 187 vigoraram, dando um poder despótico ao presidente.

20. O Código Tributário Nacional brasileiro, de 1966, em seu art. 3º, assim define tributo: “É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Ou seja, representa a consagração de valores e princípios cuja origem concorre com o próprio Estado Democrático de Direito.

seguiram a mesma tendência: estruturar, detalhadamente, o funcionamento do sistema tributário nacional, com base não apenas nas necessidades do “príncipe” e do Fisco, mas também na capacidade contributiva e na individualidade do cidadão.

Porém, somente com a Constituição de 1988, em seu “Capítulo VII - Da Tributação e do Orçamento”, influenciada por juristas de raro brilhantismo, como Aliomar Baleeiro, o sistema tributário passou a ser disciplinado de forma técnica, metodológica e adaptada às tendências mais modernas do direito tributário da época, tanto no Brasil quanto nos ordenamentos mais evoluídos.

Considerações finais

O tributo é uma manifestação do poder político do Estado, visto que, ao lado das atividades políticas, sociais, econômicas e administrativas, o Estado exerce também a atividade financeira, visando à obtenção de meios necessários para o desempenho de suas atividades. Originalmente, a força (física ou moral) do soberano constituía o fundamento da obtenção dos meios destinados à satisfação das necessidades coletivas; porém, gradativamente, os povos passaram a se insurgir contra os excessos e arbítrios da tributação, o que culminou com a eclosão de revoluções.

Com o passar dos tempos e, sobretudo, com a influência das idéias liberais da Revolução Francesa, foi sendo disciplinada a obtenção de receitas tributárias através de normas orientadas por princípios gerais (humanos, não apenas estatais) e com o consentimento dos governados.

Partindo da perspectiva do indivíduo, pode-se concluir que o tributo é um mal necessário, cuja imposição indiscriminada e sem controle levaria ao fim da vida coletiva, mas não podemos olvidar que a existência do Estado depende da existência do tributo, pois até hoje não se descobriu forma mais eficiente de manter a máquina estatal. Diante disso, o poder de tributar do Estado deve ser entendido de maneira restrita e limitada, ou seja, de uma forma em que

as necessidades do Estado e as do indivíduo possam coexistir sem prejuízos para nenhuma das partes.

Deste modo, a afirmação dos direitos humanos fez com que fossem criadas limitações ao poder de tributar, estas que se tornaram um importante instrumento de controle dos entes políticos, fazendo com que os direitos do “príncipe” deixassem de ser os únicos e prioritários, para dividir espaço com os direitos do cidadão.

Referências bibliográficas

- ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2002.
- . *Politics*. Cambridge: Harvard University Press, 1950.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- BECCARLA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. São Paulo: Hemus, 1974.
- CANTOR, Norman F. *The Civilization of Middle Ages*. Nova Iorque: Harper Collins, 1993.
- COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FOURQUIN, Guy. *Seigneurie et féodalité au moyen âge*. Paris: Presses Universitaires de France, 1970.
- FREEMAN, Charles. *Egypt, Greece and Rome: civilizations of the ancient Mediterranean*. Nova Iorque: Oxford University Press, 1999.
- HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2003.
- FARIA, José Eduardo. *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1981.
- GILISSEN, John. *Introdução histórica ao direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1995.
- NOGUEIRA, Alberto. Direitos do homem, direitos fundamentais e liberdades públicas. In: *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- POMEROY, Sarah B. et al. *Ancient Greece: a political, social, and cultural history*. Nova Iorque: Oxford University Press, 1999.

STRAYER, Joseph Reese. *On the Medieval Origins of the Modern State*.

Princeton: Princeton University Press, 1970.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Estado de Nações: Hobbes e as relações internacionais no século XXI*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2006.

TORRES, Ricardo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Tratado de Direito Internacional dos Direitos Humanos*, v. I. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1997.