

**ORIGEM HISTÓRICA DA RELAÇÃO ENTRE A TRIBUTAÇÃO E A
CONTABILIDADE: REVISÃO DE LITERATURA**

*THE ORIGIN OF THE HISTORICAL RELATIONSHIP BETWEEN ACCOUNTING AND
TAXATION: LITERATURE REVIEW*

Ana Clara Borrego

PhD em Contabilidade pela Universidade do Minho
Professora Adjunta no Instituto Politécnico de Portalegre

Área Científica: História da Contabilidade

Resumo

Este trabalho tem como objectivo realizar uma revisão de literatura sobre a relação histórica entre a contabilidade e a tributação. Embora não seja possível datar com precisão a origem de ambas na história, é consensual que a sua relação remonta às antigas civilizações, e os achados históricos sugerem que a tributação tem uma origem mais remota no tempo, enquanto a contabilidade, como técnica de registo sistemático, com regras e susceptível de prestar contas a outrem, surgiu, *a posteriori*, como resposta às necessidades de controlo da cobrança de tributos, e daí nasceu a relação entre ambas.

Palavras-Chave: História da Contabilidade; Origem da Contabilidade; Origem da Tributação.

Abstract

This paper aims to conduct a literature review on the origin of the historical relationship between accounting and taxation. However, the precise dating of the origin of their relation presents itself as an impossible task, it is consensual that their relationship dates back to the ancient civilizations and the historical findings suggest that taxation has a more remote origin in time, and accounting, as systematic recording technique, with rules, able to give information to stakeholders, emerged, *a posteriori*, in response to the tax collection control needs, and hence was born the relationship between them.

Keywords: Accounting history; Origin of accounting; Origin of taxation.

1. Introdução

A relação entre a contabilidade e a tributação tem sido, nas últimas décadas, um tema amplamente debatido pelos profissionais e pela academia, particularmente no contexto empresarial, *i.e.*, a contabilidade enquanto base de determinação do rendimento tributável.

Indubitavelmente, aquela relação entre estas duas realidades existe no escopo empresarial, de forma mais ou menos intensa, *i.e.*, com uma maior ou menor aproximação entre as regras de ambas. Contudo, a organização das economias mundiais num mercado globalizado encontra na proximidade destas duas áreas um entrave às necessidades de informação contabilística harmonizada, o que pode vir a trazer alterações profundas nesta relação. A este propósito Pfaff e Schröer (1996) concluem que a relação estreita entre ambas as áreas em foco pode ser posta em causa, no futuro próximo, devido ao crescente apelo à harmonização das normas contabilísticas, intuito que, quando a relação entre as duas áreas é muito próxima, colide com a dificuldade de harmonizar também as regras fiscais, pois estas procuram atender às necessidades de tributação de cada Estado.

Este cenário propicia novos temas de estudo neste escopo, mas também torna mais relevante estudar e compreender a origem da ligação entre as duas áreas em foco, para uma melhor percepção sobre o futuro desta relação. Como refere, a propósito da importância das pesquisas históricas, um dos primeiros estudiosos da História da Contabilidade em Portugal “Todos sabem que o desconhecimento do passado dificulta a compreensão do presente e a prospecção do futuro.” (Silva, 1995, p. 118).

Nesta perspectiva histórica, algumas questões se colocam: (i) como nasceram as primeiras formas de contabilidade enquanto técnica de registo sistemático, com regras definidas, utilizável na prestação de contas? (ii) as origens da contabilidade e da tributação estão relacionadas? (iii) de que forma essa relação foi evoluindo?

Neste contexto, este artigo tem como objectivo realizar uma revisão de literatura sobre a origem da relação histórica entre a contabilidade e a tributação, com vista a contribuir para a sua melhor compreensão e para suscitar pistas de investigação futuras para outros estudos.

No que concerne à metodologia utilizada, por se tratar de uma revisão de literatura, em que se pretende conhecer o «estado da arte» sobre este fenómeno, a abordagem é qualitativa, com base numa pesquisa bibliográfica, numa perspectiva, essencialmente, descritivo-interpretativa.

O presente trabalho apresenta a seguinte estrutura: para além desta introdução (Secção 1), encontra-se dividido em mais três secções. Na Secção 2 realizámos a revisão de literatura propriamente dita, onde descrevemos as conclusões dos estudos

analisadas. Na Secção 3 discutimos os resultados com vista a uma melhor compreensão do «estado da arte». Por fim, na secção 4, elencam-se as conclusões inerentes ao trabalho e apresentam-se algumas pistas para investigações futuras.

2. Revisão de literatura

2.1. Enquadramento

Alguns historiadores da contabilidade, a propósito da origem desta técnica de registo, nomeadamente Costa (1988), Barata (1998) e Gonçalves e Lira (2009), sustentam que os primeiros, embora insípidos e rudimentares vestígios da sua existência, datam de aproximadamente 4000 a. C. Todavia, aqueles registos, principalmente tendo como suporte a rocha, anteriores à escrita abstrata, eram auxiliares de memória do homem primitivo, por exemplo, “assentamentos” do número de animais que possuía nas pastagens.

No entanto, algures na história da civilização humana, evolui-se de registos com esse mero papel de auxiliar de memória para o autor do mesmo, para técnicas de registo sistemático, com regras definidas, utilizáveis na prestação de contas a outrem e, que, mais tarde, vieram até a ser dotadas com a capacidade para servirem de meio de prova.

Existe, assim, uma linha de investigação, na qual focámos este trabalho, que considera que esse momento de viragem consubstancia a génese das técnicas de registo que actualmente designamos por contabilidade, e defendem, como veremos de seguida, que a importância atribuída à tributação já nas civilizações mais longínquas e a necessidade de a controlar, foi o que despoletou, não só esta viragem, mas também uma boa parte da evolução subsequente.

Assim, historicamente, a tributação tem tido uma importância irrefutável na vida dos homens em sociedade, na medida em que a cobrança de impostos, e outros tributos, permitiram, ao longo dos tempos, o financiamento, directo ou indirecto, da despesa pública. A este propósito, Brautigman (2008, p.1) defende que “[...] os impostos garantem a capacidade dos Estados de cumprir os seus objectivos”¹ e Ezzamel (2002a, p.36), referindo-se à importância da tributação no antigo Egipto, sustenta que os impostos permitiam ao Estado “[...]garantir as infra-estruturas sociais, económicas e administrativas que aspirava”².

Ao longo da história, inúmeras são as referências à existência de tributos e à sua importância, mas também às dificuldades na sua cobrança. Veja-se, a título de exemplos, as referências bíblicas aos impostos cobrados pelo Império Romano, bem como às dificuldades inerentes a essa cobrança, nomeadamente em Mateus 22: 17-21

¹ No original: “[...] taxes underwrite the capacity of states to carry out their goals”.

² No original: “...to secure the aspired social, economic and administrative infrastructure [...]”.

e Romanos 13: 7-8, ou nos escritos de Platão. Igualmente, a este propósito, Slemrod (2007) refere que a evasão fiscal embora presente, não é um problema nascido nas civilizações modernas, pois trata-se de um fenómeno de cujos episódios a história da tributação está repleto, muitas vezes exímios pelo seu grau de sofisticação e imaginação associados.

Estas referências permitem-nos aferir a importância da recolha de tributos e as dificuldades inerentes à sua cobrança, criando nos cobradores a necessidade de desenvolver sistemas de registo e de controlo que lhes permitissem gerir a sua tarefa e prestar contas ao Rei, Príncipe, Senhor Feudal, Templos, ou outros, em nome dos quais os tributos eram cobrados. Assim, esta linha de investigação relaciona a origem da contabilidade com essas necessidades relativas ao controlo da tributação.

2.2. As dificuldades inerentes aos estudos históricos em épocas remotas

Previamente às referências aos estudos que se reportam a esta temática, importa abordar algumas dificuldades e limitações no desenvolvimento de estudos desta natureza, para que possam ser consideradas nesta análise.

Os estudos que relacionam a origem da contabilidade com a necessidade de registo e controlo dos tributos reportam-se a épocas antigas da história da humanidade, consequentemente, remetem-nos a contextos sociais e económicos distintos dos contemporâneos. Estes trabalhos reportam-se, inclusivamente, a épocas anteriores à invenção da própria escrita, ou a períodos da história longínquos em que os sistemas rudimentares de escrita utilizados não encontram paralelo, em termos de vocabulário, com os termos presentemente em uso.

Consequentemente, para além da necessidade inerente a qualquer estudo de características históricas de contextualizar os fenómenos e de os interpretar à luz dos conhecimentos e contextos das épocas em referência, os historiadores que estudam os fenómenos em épocas bastante remotas, por maioria de razão, terão de ter esta preocupação ainda mais acrescida. Algumas destas questões prévias, muito pertinentes, são levantadas por estudos que focam esta vertente, nomeadamente, José e Moore (1998), Ezzamel (2002a) e Carmona e Ezzamel (2009).

Por um lado, Carmona e Ezzamel (2009, p.75) chamam a atenção para as lacunas, isto é, a evidência de que “[...] só uma fracção, por vezes uma fracção muito pequena, do material original sobreviveu até ao presente”³. Seguramente, tal facto implica que os historiadores da contabilidade e da tributação têm como base de trabalho a pequena amostra daquilo que sobreviveu às agruras do tempo, às acções da natureza

³ No original: “[...] only a fraction, some times a very small one, of the original material has survived to the present time”.

e às mão do próprio homem, o que leva alguns historiadores a questionar a verdadeira representatividade e fidedignidade dessa amostra.

Por seu turno, Ezzamel (2002a) e Carmona e Ezzamel (2009) alertam para a necessidade dos historiadores da contabilidade e tributação dominarem formas de escrita antigas, como os hieróglifos e as cuneiformes, para que seja possível trabalhar os próprios escritos originais, ou trabalhar naqueles que ainda não foram fielmente traduzidos. De acordo com Carmona e Ezzamel (2009, p.75), “[...] aqueles textos que ainda não foram traduzidos para línguas contemporâneas, a única forma de ter acesso aos mesmos é aprender a ler hieróglifos, no caso do antigo Egito e cuneiformes, no caso da Mesopotâmia”⁴.

Ainda no que concerne às traduções, José e Moore (1998) referem-se ao problema da fidedignidade das mesmas, focando-se particularmente no questão do uso de terminologia actual em relação à história remota da contabilidade e da tributação. Previts e Bricker (1994) denominam este processo por *presentmindedness*. De acordo com José e Moore (1998, p.64) referindo-se à época bíblica: “O termo ‘imposto’ [utilizado relativamente a essa época] é mais caracterizado pela sua natureza involuntária, do que pela sua precisa terminologia”⁵.

Neste contexto, Carmona e Ezzamel (2009, p.75) referem a grande dificuldade “[...] de encontrar termos contemporâneos equivalentes e adequados aos termos que os antigos utilizavam”⁶ sem deturpar o seu significado. Carmona e Ezzamel (2009, p.75) também questionam se “Temos o direito de usar termos como ‘imposto’ para referir as cobranças impostas pelos antigos estados aos seus súbditos? Podemos falar de práticas e técnicas de contabilidade relativamente ao passado remoto?”⁷.

Igualmente Ezzamel (2002a, p.37) foca a sua atenção nesta questão, referindo-se, na primeira pessoa, a este problema, “Desde há muito tenho enfatizado que um cuidado extremo deve ser exercido quando se emprega terminologia moderna a práticas antigas, como as do antigo Egito. Assim, o meu uso do termo moderno ‘impostos’ é certamente problemático”⁸.

Os autores que referiram estas dificuldades, problemas e limitações, não avançaram com soluções, pois, em muitos casos elas não existem, ou não são

⁴ No original: “[...] those texts that have not yet been translated into contemporary languages, the only way to access them is to learn how to read hieroglyphics in the case of ancient Egypt and cuneiform in the case of Mesopotamia”.

⁵ No original: “The term ‘tax’ is characterized more by its involuntary nature than its precise terminology.”.

⁶ No original: “[...] of finding suitable equivalent contemporary terms to those the ancients have used”.

⁷ No original: “Are we entitled to use terms such as ‘tax’ to represent levies imposed by the ancient state on its subjects? Can we speak of ‘accounting’ practices and techniques in the remote past?”

⁸ No original: “I have stressed earlier that extreme care should be exercised when employing modern terminology to ancient practices such as those of ancient Egypt. Hence, my use of the modern term “taxes” is certainly problematical”.

exequíveis. Consideramos que o seu intuito ao referi-las seria alertar outros investigadores para a sua existência, para que os tenham em consideração nos seus estudos e análises.

2.3. Origem histórica da relação entre a contabilidade e a tributação

Samson (2002, p.21), no seu estudo sobre história da tributação, assume que o “[...] exacto ponto no tempo em que um imposto foi pela primeira vez instituído é desconhecido [...]”⁹, porquanto, considera-se não ser possível referir a origem da tributação, mas, simplesmente, o facto mais remoto que é do conhecimento dos historiadores. A este propósito, Samson (2002, p.22) refere que:

Os arqueólogos conseguiram seguir o rasto da tributação até ao Reinado do Rei Escorpião, durante o Primeiro Império, no sul do Egipto, entre 3.300 e 3.200 a.C. O registo arqueológico da tributação foi encontrado em tabletes de argila do tamanho de selos postais e jarros e vasos, descobertos na tumba do Rei Escorpião.¹⁰

A descoberta deste facto, como o mais longínquo achado conhecido relacionado com a tributação, não só permitiu tomar conhecimento da existência de tributação tão remotamente na história, mas, principalmente, confirmou a sua importância em épocas tão distantes e a necessidade de registar a sua recolha. Uma vez que, de acordo com Samson (2002, p.22), “Os escritos na tumba do Rei Escorpião, na sua maioria, eram registos de tributação. [...] Para além dos registos de valores existia também uma lista de nomes de subordinados e de instituições pagadoras”¹¹.

Muitos outros estudos corroboram, não só a importância da recolha de tributos em épocas longínquas da organização do homem em sociedade, mas, também, a necessidade de controlo desses tributos como o principal factor que esteve na origem das mais remotas práticas de contabilidade, enquanto técnica de registo sistemático, com regras, utilizável na prestação de contas (Most, 1979; Oden, 1984; Macve, 1985; Macve, 1994; Oldroyd, 1995; Schmandt-Besserat (1977, 1978, 1979, 1980, 1981a, 1981b, 1983, 1984, 1986a, 1986b, 1992, 1997 *cited in* Carmona & Ezzamel, 2009; José & Moore, 1998; Ezzamel, 2002a, 2002b; Carmona & Ezzamel, 2009).

Por exemplo, Oldroyd (1995) efectuou um trabalho sobre as técnicas de contabilidade pública no Império Romano e a necessidade de controlo da receita

⁹ No original: “The exact point in time when a tax was first instituted is unknown [...]”.

¹⁰ No original: “Taxes have been traced by archaeologists as far back as King Scorpion the First's empire in Southern Egypt between 3.300 and 3.200 BC. The archaeological record of taxation has been found in clay tablets of size of postage stamps and jars and vases unearthed in King Scorpion's tomb”.

¹¹ No original: “The writings from King Scorpion's tomb for the most part were tax records. [...] Beside the record of amounts are a list of names of subordinates and institutions making the payment”.

pública, particularmente os tributos, e confirmou que a contabilidade pública no império romano tinha, essencialmente, o objectivo de permitir essa “fiscalização”.

José e Moore (1998, p.63), tendo como base as referências bíblicas à tributação, enquadradas no contexto político e económico daquela época, assim como, na sua inter-relação com a história geral israelita, estudaram a tributação, no que respeita aos impostos directos e indirectos, em Israel, na idade bíblica.

Em termos temporais, aquele trabalho abarca, não só o povo israelita ainda integrado no antigo Egipto¹² - Velho Testamento - assim como no Novo Testamento. José e Moore (1998) verificaram que, nos cerca de dezoito séculos estudados, o sistema de tributação foi evoluindo, progressivamente, de um sistema simples de cobrança do dízimo, supostamente aplicado aos proprietários de gado e de terras, para um sistema extremamente pesado e muito mais complexo de tributação, que incluía, segundo José e Moore (1998, p.78), “[...] tributação sobre o rendimento, tributação sobre a propriedade, tributação especial, tributação individual e tributação indirecta”¹³.

A carga fiscal daquele novo sistema de tributação provocou sentimentos de revolta no povo, conforme se reflecte em algumas passagens bíblicas, nomeadamente, as já referidas Mateus 22: 17-21 e Romanos 13: 7-8, assim como, a passagem dedicada a Zaqueus, o cobrador de impostos, que reflectem o aumento da tendência para a fuga ao tributo e, conseqüentemente, uma maior necessidade de controlar toda a “cadeia” tributária.

Assim, José e Moore (1998) concluíram que a evolução na recolha de tributos obrigou ao desenvolvimento de formas de contabilidade e de técnicas de registo. Nesse sentido os autores (1998, p.69) referem que “Um sistema de contadores de argila ou símbolos representava “A primeira evidência inequívoca de contabilidade na pré-história do médio oriente”¹⁴.

Ainda a propósito da evolução contabilística na idade bíblica, José e Moore (1998) referem-se, também, à existência de práticas de auditoria e controlo interno nessa época, aplicáveis à recolha e guarda dos tributos recolhidos, com surpreendente semelhança com as utilizadas actualmente. No mesmo sentido, analisámos um estudo de Fonfeder *et al.* (2003) que realizaram uma pesquisa, com base no Talmude¹⁵, e verificaram que muitas práticas de controlo interno actuais existiam na idade bíblica, nomeadamente, no que respeita às ofertas e tributos ao Templo de Jerusalém. A título

¹² De onde os Israelitas fugiram, devido à escravidão que eram alvo. Fuga relatada no Livro do Êxodo, onde é relatado como Moisés conduz os Israelitas desde o Egipto, pelo deserto, até ao Monte Sinai.

¹³ No original: “[...] income taxes, property taxes, special assessment taxes, poll taxes, and indirect taxes”.

¹⁴ No original: “A system of clay counters or tokens represented ‘The first unequivocal evidence of accounting in the prehistoric Middle East’”.

¹⁵ Livro muito importante do Judaísmo Rabínico, nele constam registos sobre a lei, os costumes, a ética, e de, uma forma geral, sobre a história antiga do judaísmo.

de exemplo, podemos referir que a sala do tesouro do Templo tinha sete fechaduras diferentes, cuja abertura em simultâneo era essencial, encontrando-se cada chave entregue a uma pessoa distinta, nas quais se incluía o Rei.

Ezzamel (2002a) realizou um estudo que tem como base a tradução de documentos originais do Novo Reinado do antigo Egipto, entre 1552-1080 a.C. Neste estudo, o autor foca a relação da contabilidade com a tributação naquele período. Neste trabalho analisam-se as práticas contabilísticas utilizadas para registar as várias etapas da colecta de tributos, desde as estimativas realizadas – primeira etapa - até ao armazenamento dos tributos recolhidos – última etapa. Assim, de acordo com Ezzamel (2002a, p.17) os registos contabilísticos da época “[...] envolviam a definição das entidades tributáveis, as estimativas, a avaliação final, a colecta, o transporte e o armazenamento dos tributos”¹⁶. Nesta pesquisa concluiu-se que a recolha de tributos naquela sociedade, e a sua redistribuição, assumiram grande importância e que os registos contabilísticos daquela sociedade estavam intrinsecamente associados à necessidade de controlo da tributação.

Ezzamel (2002b) efectuou um trabalho sobre os registos contabilísticos entre 1991-1625 a.C., fim da décima segunda e início da décima terceira dinastia do antigo Egipto, isto é *Middle Kingdom*. Neste trabalho, Ezzamel (2002b, p.62) “[...] procura examinar a relação entre as práticas contabilísticas e o funcionamento de alguns importantes sectores do controlo estatal”¹⁷. Nesta investigação constatou-se que o principal objectivo dos registos contabilísticos daquela época era o registo dos tributos, com um papel de tal forma importante que o autor detectou, inclusivamente, a existência de cálculos de estimativas dos valores a arrecadar, assim como a planificação das suas várias fases.

Relativamente à relação entre a contabilidade e a tributação na Mesopotâmia, um dos autores de referência obrigatória sobre o tema é Schmandt-Besserat (1977, 1978, 1979, 1980, 1981a, 1981b, 1983, 1984, 1986a, 1986b, 1992, 1997 *cited in* Carmona e Ezzamel, 2009). Segundo os trabalhos desta autora, as técnicas contabilísticas na Mesopotâmia são anteriores à contagem abstracta, assim como à escrita, o que reforçava a necessidade de um sistema de registo alternativo que permitisse aos líderes dos povos controlar a cobrança dos tributos que impunham.

Opinião corroborada por Carmona e Ezzamel (2009, p.78) ao referir que “[...] a simbologia da contabilidade foi inventada antes da contagem e escrita abstractas [...]”

¹⁶ No original: “[...] involves the definition of taxable entities, the estimation, final assessment, collection, transportation and storage taxes”.

¹⁷ No original: “[...] seeks to examine the relationship between accounting practices and the functioning of some important sectors of state-controlled”.

Estas formas iniciais de contabilidade foram capazes de monitorar as obrigações e encargos dos senhores e dos contribuintes e registar os pagamentos em espécie efectuados pelos devedores”¹⁸.

De igual modo, Oden (1984) realizou uma investigação, com base no estudo da Bíblia Judaica, relativamente aos tributos descritos ou legislados naquele livro. Neste trabalho, Oden (1984) descreve o sistema de tributação daquela época e apresenta as formas de contabilidade existentes como algo que se reporta ao registo de cobrança de tributos e que se desenvolveu com a sua evolução.

Ainda sobre a origem e desenvolvimento da contabilidade relacionada com a tributação, mas em épocas um pouco mais recentes, temos o estudo de McDonald (2002), sobre esta temática na Inglaterra da 2ª metade do Séc. XI, no período pós invasões normandas. Este estudo, de McDonald (2002) foi realizado com base no *Domesday Book*, Livro do censo de 1086, mandado realizar por Guilherme I de Inglaterra ao conquistar o território, onde foram registados os proprietários de terra e gado, assim como o valor do que possuíam, para serem tributados com base nos seus bens. Este trabalho relata a forma como estes registos ocorriam e a sua implicação na tributação.

McDonald (2002) dá-nos, assim, uma perspectiva diferente da relação contabilidade/tributação, por comparação com os restantes estudos analisados, referentes a épocas mais remotas, deixando a contabilidade de ter um papel meramente de técnica de registo para controlo do tributo, e surge com um outro papel, o de registo da base tributável, servindo de base à tributação, dando origem a um novo tipo de relação entre estas duas áreas.

Séculos mais tarde, com a dinamização da economia, a relação entre a contabilidade e a tributação vêm a tomar outros contornos, criando-se para as empresas a obrigatoriedade de escrituração mercantil, denominação vulgarmente utilizada para as primeiras técnicas de registos contabilísticos aplicadas às empresas, que ao longo dos anos veio a permitir que os Estado tributassem os seus rendimentos com base nessa escrituração. A título de exemplo, no caso Português existe uma primeira referência a essa obrigação nas Ordenações Filipinas (1603), as quais previam sanções para os comerciantes que não exibissem os seus livros de Diário na situação de falência; em França, em 1673, com a «*Ordonnance de commerce*» de Colbert¹⁹; em Espanha, com

¹⁸ No original: “[...] that token accounting was invented before both abstract counting and writing [...] This early accounting was capable of monitoring obligations and levies from stewards and tax payers and recording the actual payments in kind by debtors”.

¹⁹ Destaca-se o facto de prever já os requisitos do livro de diário, bem como a sua legalização e a atribuição de força probatória.

as Ordenações de Bilbao de 1737; na Finlândia, em 1895, com a «*Limited Liability Companies Act*» de 1895.

3. Discussão

Alguns historiadores da contabilidade, como Costa (1988), Barata (1998) e Gonçalves e Lira (2009) defendam que os vestígios mais rudimentares de contabilidade são de cerca de 4000 a.C., a título de auxiliares de memória das tarefas do dia a dia do homem primitivo.

Aquelas conclusões, aparentemente contrariariam a tese de que as primeiras formas de contabilidade enquanto registo sistemático foram originadas pela necessidade de controlar a cobrança de tributos nas antigas civilizações. Importa, contudo, referir que os historiadores que defendem esta tese, quando se referem ao termo «contabilidade» não estão a fazer alusão aqueles registos para memória do próprio utilizador. Estão, sim, mas sim a mencionar o momento, no decurso da evolução da civilização humana, em que os registos transitaram dessa simples função de auxiliar de memória para uso exclusivo do seu autor, para técnica de registo sistemático, com regras e dotada de fidedignidade capaz de servir de prestação de contas a outrem, e até de meio de prova.

Assim, a revisão de literatura realizada, com base na linha de investigação que defende esta tese, permite concluir que a relação entre ambas remonta a épocas tão remotas como as antigas civilizações e que foi a necessidade de controlar a tendência de fuga aos tributos dos povos – comportamento tão antigo como a tributação em si - e a indispensabilidade dos cobradores prestarem contas aos seus senhores, que foram o ponto de viragem rumo ao que actualmente designamos como «contabilidade».

A este propósito, embora autores como Gouvêa (1999) defendam que a origem das primeiras formas de tributação, sob a figura de tributos de natureza simples e rudimentares, remonta à organização do homem em sociedade, na realidade, em termos concretos, as descobertas mais remotas, relativamente à tributação, tal como já foi referido, são os registos de tributos, sua cobrança e controlo – em grande quantidade - no túmulo do Rei Escorpião, no antigo Egipto (entre 3.300 e 3.200 a.C.), permitindo estabelecer uma relação entre a tributação e a contabilidade enquanto forma de registo e controlo da cobrança dos tributos.

Assim, os investigadores desta linha de trabalho defendem que a tributação tem uma origem mais remota no tempo e a contabilidade como técnica de registo susceptível de prestar contas a outrem e como meio de prova, surgiu, *a posteriori*, nas suas formas mais rudimentares, como resposta às necessidades de controlo da cobrança de tributos, e daí nasceu, a relação entre ambas. É, pois relevante realçar que estas primeiras

técnicas contabilísticas são anteriores à contagem abstracta, assim como à escrita, o que reforçava a necessidade de um sistema de registo alternativo que permitisse aos líderes dos povos o controlo da cobrança dos tributos.

Neste sentido Lamb (2009, p.579) defende que “A tributação requer a contabilidade para registar o que foi tributado aos contribuintes e o que foi entregue aqueles em cujo nome o imposto é cobrado”²⁰ e conclui que “A história da tributação e da contabilidade estão interligadas”²¹.

Importa, contudo realçar que é nossa convicção que os leitores deste trabalho e dos estudos nele analisados deverão entender o uso dos termos «contabilidade», «impostos» e «tributação», no âmbito das antigas civilizações, como uma situação de *presentmindedness* referida por Previts e Bricker (1994 *as cited in* Carmona e Ezzamel, 2009), *i.e.*, o uso de um termo actual para descrever uma prática ancestral, manifestamente muito mais simples e primitiva. A este propósito Lamb (2009) alerta para o facto de ser abusivo o uso da palavra impostos nas civilizações antigas, quando na realidade, só em 1799, com a introdução da imposto sobre o rendimento para custear a guerra da Grã-Bretanha com Napoleão, se deu os primeiros passos no sentido dos sistemas tributários que conhecemos actualmente.

Não obstante o reconhecimento de que o uso daqueles termos é abusivo, não conseguimos descobrir outros termos actuais que os substituam de forma mais adequada. Assim, talvez seja prudente referir simplesmente que as conclusões dos estudos analisados sugerem que a génese da técnica que conhecemos actualmente por contabilidade surgiu como resposta às necessidades de controlar as formas iniciais de uma prática ancestral, a qual actualmente conhecemos por tributação.

Aquela relação entre as génese da contabilidade e da tributação, foi evoluindo ao longo da história do homem, à medida que a própria civilização humana foi evoluindo, dando origem às vertentes de relação entre contabilidade e tributação que conhecemos nos nossos dias: a contabilidade, como controlo do processo de arrecadação da tributação pelos Estados, como controlo de pagamento por parte do contribuinte, assim como, a contabilidade como base para aplicar a tributação.

4. Conclusões e pistas para investigação futura

A contabilidade, embora com objectivos indubitavelmente diferentes da tributação, encontra-se intrinsecamente relacionada com a cobrança de tributos e de outras formas de angariação de receita de quem controlava o destino dos povos. Tendo mesmo a sua

²⁰ No original: “Taxation requires accounting to record taking from those taxed and the giving to those on whose behalf tax is levied”

²¹ No original: “The histories of taxation and accounting are intertwined”.

origem, de acordo com os estudos analisados, relacionada com necessidades de controlo da colecta dos tributos. Como já havíamos referido anteriormente, a relação entre estas duas áreas reveste-se de tamanha importância e a sua história está de tal forma entrelaçada, que esta conexão, de acordo com vários autores, remonta ao surgimento das primeiras formas de registos sistemáticos e técnicas contabilísticas, ainda básicas e elementares.

De acordo com descobertas arqueológicas, os registos sobre a cobrança de tributos no túmulo do Rei Escorpião, assim como outros registos de tributos detectados relativamente a épocas remotas, são as formas mais antigas e rudimentares de contabilidade. Nascendo, assim, a contabilidade, nas suas formas mais incipientes e primárias, mas já com regras e capaz de servir de base para prestar contas, da necessidade do Rei, Príncipe, Senhor Feudal, Templos, ou quaisquer outras entidades cobradoras, de procederem aos registos necessários ao controlo da colecta, arrecadação e transporte de tributos.

Os autores dos vários estudos defendem que a necessidade de emergência dessas primeiras formas de contabilidade enquanto técnica de registo sistemático, em tempos remotos, está intrinsecamente relacionada com a inexistência da contagem abstracta e da própria escrita nessas épocas, tornando-se crucial a invenção de outras formas de registo susceptíveis de controlar a arrecadação desses tributos e que permitissem aos cobradores prestarem contas aos seus senhores. Os registos contabilísticos mais remotos que se conhecem com aqueles objectivos, começam por ser meros e simples registos para controlo dos tributos arrecadados, nomeadamente como ocorre no antigo Egipto. De igual modo, tais características assistiam às primeiras bases de registo, que antecederam o papel, como, por exemplo, os vasos, os jarros, as tabletes de cera e de argila, entre outras, também elas rudimentares.

Estas primeiras formas, com a evolução da própria tributação, transitaram do mero registo de tributos recolhidos e do seu controlo, para situações em que acompanham todo o processo de tributação, inclusivamente na componente da estimação dos tributos a cobrar, assim como na organização de todo o processo tributário. De acordo com Ezzamel (2002a, 2002b), tal ocorreu em épocas tão longínquas como a décima segunda e a décima terceira dinastias do antigo Egipto, assim como no Novo Reinado do antigo Egipto. Desenvolvendo-se, assim, com a evolução dos tributos, para técnicas mais sofisticadas e até, por arrastamento, com o aparecimento das primeiras formas de auditoria, com particular destaque para as normas de controlo interno, actualmente ainda consideradas como válidas, tal como a segregação de funções, como foi detectado em épocas tão distantes como a idade bíblica.

O censo realizado por Guilherme I de Inglaterra, após ter conquistado tal território, em que se ordenava que se registassem, relativamente ao território recentemente ocupado, a titularidade de terras e gados, assim como a sua valorização, para possibilitar a tributação com base nesse censo, foi um marco importante neste contexto, pois a contabilidade, em alguns casos, juntou ao papel fundamental de técnica de registo de tributos, também a função de ser a base para essa mesma tributação.

Este trabalho apresenta como limitação, no que respeita aos estudos que versam sobre a origem da contabilidade relacionada com a necessidade de registo de tributos, o reduzido número de publicações sobre essa realidade, *i.e.*, o facto de, na generalidade dos casos, não termos detectado estudos de mais do que um autor sobre a mesma civilização antiga, na perspectiva aqui abordada, inviabilizando, na maioria das situações, confrontar posições opostas, que seriam bastante enriquecedoras por contra-argumentarem as várias conclusões. Há no entanto, a destacar o facto dos diversos estudos, sobre as várias civilizações antigas, nestes campos da contabilidade e da tributação, chegarem a conclusões muito semelhantes entre si, relativamente à origem das formas mais remotas de contabilidade.

Pelo exposto, entendemos que esta questão poderá ser um excelente tópico para trabalhos futuros, isto é, a realização de mais estudos sobre a relação da contabilidade com a tributação nas civilizações antigas.

No que respeita ao caso português, não existem, que sejam do nosso conhecimento, estudos sobre esta vertente no plano nacional, assim, sugere-se a realização de um estudo aprofundado sobre a relação histórica entre a contabilidade e a tributação.

Referências

- Barata, A. (1998) Contabilidade: Evolução e ensino, *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 217, Vol. LV.
- Brautigam, D. (2008) Introduction: Taxation and State-Building in Developing Countries, In: D. Brautigam, O. Fjeldstad e M. Moore (Eds.), *Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent*, Cambridge University Press, pp.1-33.

- Carmona, S. e Ezzamel, M. (2009) Ancient Accounting, In: Edwards, J. e Walker, S. (Eds.), *The Routledge Companion to Accounting History*, Londres e Nova York, Routledge, pp.73-94.
- Costa, M. A. (1988) *Aconteceu Contabilidade: 75 propostas de trabalho e ... um pouco de história*. Lisboa, Plátano Editora.
- Ezzamel, M. (2002a) Accounting working for the state: tax assessment and collection during the New Kingdom, Ancient Egypt, *Accounting and Business Research*, Vol. 32, Nº 1, pp.17-39.
- Ezzamel, M. (2002b) Accounting and redistribution: the palace and mortuary cult in the Middle kingdom, ancient Egypt, *The Accounting Historians Journal*, Vol. 29, Nº 1, pp.61-103.
- Fonfeder, R., Holtzman, M.P. e Maccarrone, E. (2003) Internal controls in the Talmud: The Jerusalem Temple, *The Accounting Historians Journal*, Vol. 30, Nº 1, pp.73-93.
- Gonçalves, M. e Lira, M. (2009) Ensayo sobre la presencia de la contabilidad en las civilizaciones antiguas, *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*, pp. 164-180
- Gouvêa, C.E. (1999) *Justiça Fiscal e Tributação Indirecta, Tese de Doutorado*, Universidade de São Paulo, Brasil..
- José, M. e Moore, C. (1998) The development of taxation in the Bible: Improvements in counting, measurement, and computation in the Ancient Middle East, *The Accounting Historians Journal*, Vol. 25, Nº 2, pp.63-80.
- Lamb, M. (2009) Taxation, In: Edwards, J. e Walker, S. (Eds.), *The Routledge Companion to Accounting History*, Londres e Nova York, Routledge, pp. 579-597.
- Macve, R. H. (1085) Some Glosses on Greek and Roman Accounting, *History of Political Thought*, pp. 233-264.
- Macve, R.H. (1994) Some glosses on Greek and Roman Accounting, In: R. Parker, e B. Vamey (Eds.), *Accounting History: Some British Contributions*, Oxford Clarendon Press, pp.57-87. Consultado em 20 de Março de 2016, Google Books:<http://books.google.com.br/books?hl=ptPT&lr=&id=avQ6KzZEzHoC&oi=fnd&pg=PA57&dq=%22some+glosses+on+greek+and+roman+accounting%22&ots=Txgl2KMA24&sig=Ubbg91T8WFaDv9pSrbw3OrOT6E0#v=onepage&q=%22some%20glosses%20on%20greek%20and%20roman%20accounting%22&f=false>
- McDonald, J. (2002) Tax fairness in eleventh Century England, *The Accounting Historians Journal*, Vol. 29, Nº 1, pp.173-193.

- Most, K. (1979) The Accounts of Ancient Rome, In: E. Coffman (Ed.), Working Paper 3, Working Paper Series 1, Alabama, The Academy of Accounting Historians, pp. 22-31.
- Oden, R.A. Jr (1984) Taxation In Biblical Israel, *The Journal of Religious Ethics*, Vol. 12, Nº 2, pp.162-181.
- Oldroyd, D.A. (1995) The role of accounting in public expenditure and monetary policy in the first century AD Roman Empire, *The Accounting Historians Journal*, Vol. 22, Nº 2, pp.117-129.
- Pfaff, D. e Schöer, T. (1996) The relationship between financial and tax accounting in Germany — the authoritativeness and reverse authoritativeness principle, *European Accounting Review*, Vol.5: Supplement, pp. 963-979.
- Previts, G. J. e Bricker, R. (1994) Fact and Theory in Accounting History: Presentmindedness and Capital Market. Research Contemporary Accounting Research, Vol.10, Nº 2, pp. 625-641.
- Samson, W.D. (2002) History of Taxation, In: Lymer, A. e Hasseldine, J. (Ed.), *The International Taxation System*, Klumer Academic Publisher, pp. 21-43. Consultado em 4 de Fevereiro de 2014, Google Books: http://books.google.com.br/books?hl=ptPT&lr=&id=a9446eY4__AC&oi=fnd&pg=PA21&dq=the+development+of+taxation+in+the+bible&ots=cxHQXnPY1Z&sig=4hOrctmabcXdwbo_PkLrPDixOuM#v=nepag2&q=the%20development%20of%20taxation%20in%20the%20bible&f=false
- Silva, F. V. G. (1995) Bosquejo duma sucinta histórica da Contabilidade em Portugal. Separata de: *Revista de Contabilidade e Comércio*, Porto, Vol. LII, Nº 205, p. 117-128.
- Slemrod, J. (2007), "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion", *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 21, Nº 1, pp.25–48.