

HISTÓRIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: DOS PAIS FUNDADORES AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY

CEUB

EDUCAÇÃO SUPERIOR

HISTÓRIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: DOS PAIS FUNDADORES AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

**Livre-docente pela Faculdade de Direito da Universidade de
São Paulo-USP**

Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes.

História do direito tributário brasileiro : dos pais fundadores ao código tributário nacional / Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy. – Brasília : UniCEUB, 2020.

p. 292

ISBN 978-65-87823-24-9

1. Direito Tributário (Brasil). I. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy. II. Título

CDU 336.22(81)

Ficha Catalográfica elaborada pela Biblioteca Reitor João Herculino

Sumário

Introdução

Capítulo I. Os Pais Fundadores

Visconde de Cairu, o Adam Smith luso-brasileiro. Cairu e o período joanino. Cairu e o pensamento liberal. As medidas tributárias do período joanino.

José Antonio da Silva Maia e o Compêndio de Direito Financeiro. O Compêndio de Direito Financeiro, plano de obra e tópicos explicados. As linhas gerais do Compêndio. Os bens nacionais e a intersecção com o Direito Administrativo e com o Direito Penal. A Administração e a Fiscalização das Rendas Públicas. O Tribunal do Tesouro Público Nacional. Linhas gerais do sistema tributário brasileiro em meados do século XIX. As rendas ou receitas ordinárias. A importância e o legado de Silva Maia.

Perdigão Malheiro, o Patrono dos Procuradores da Fazenda Nacional. O Manual dos Feitos do Procurador da Fazenda e seu Suplemento, plano e estrutura. Procurador da Fazenda, competências e roteiro de atuação. O Juízo dos Feitos da Fazenda e os atores nos processos de interesse do Fisco. O processo de execução fiscal e seus incidentes. A Fazenda Pública e os processos de desapropriação. Demais competências do Procurador da Fazenda. Uma síntese do modelo tributário em meados do século XIX. A classificação dos bens públicos. O legado de Perdigão Malheiro.

O Conselho de Estado e a Reforma Tributária de 1888. O grande projeto de reforma tributária e a fase derradeira do Império. O Conselho de Estado e os temas tributários. O Conselho de Estado e o projeto de reforma tributária de 1888. O legado tributário das seções do Conselho de Estado.

Amaro Cavalcanti, o mínimo tributável e a resistência cultural ao recolhimento de tributos. Traços intelectuais e biográficos de Amaro Cavalcanti. Elementos de Finanças, características gerais e plano de obra. Elementos de Finanças, seções históricas e conceituais gerais. Esboço de uma teorização geral da tributação. Classificação dos impostos. Sistemas de impostos. A política aduaneira. O legado centrado na primeira exposição sistemática do direito tributário brasileiro.

Capítulo II. Os Modernizadores

Rui Barbosa, o Relatório do Ministro da Fazenda e os princípios básicos de direito tributário. O relatório do Ministro da Fazenda. A defesa do imposto sobre a renda. O mínimo existencial e a organização do modelo de tributação sobre a renda. Os outros impostos. O legado de Rui Barbosa em matéria tributária.

Clóvis Beviláqua e os problemas tributários no direito internacional público e privado. Os pareceres no Ministério das Relações Exteriores.

Francisco Campos, o jurista conservador e o direito tributário autoritário. Fontes da pesquisa. Fontes utilizadas por Francisco Campos. Conceituação de tributo e de suas espécies. Imunidades e isenções fiscais. Competência tributária e a bitributação. Contribuições de melhoria. Empréstimos tomados pelo Estado com garantia de impostos. Inscrição de dívida ativa decorrente de multa processual. O legado de Francisco Campos em matéria tributária.

Bilac Pinto e a contribuição de melhoria. O plano de obra e as fontes de Bilac Pinto em Contribuições de Melhoria. As linhas gerais da contribuição de melhoria. A contribuição de melhoria no direito comparado. A contribuição de melhoria no direito brasileiro. Aspectos instrumentais e descritivos das contribuições de melhoria. O legado de Bilac Pinto em matéria tributária.

A Consultoria-Geral da República e a interpretação administrativa do direito tributário. A Consultoria-Geral da República na República Velha e os temas tributários (1903-1930). A prescrição contra a Fazenda Pública (1903). O ônus da prova contra a Fazenda Pública (1903). O federalismo fiscal brasileiro (1903). Ainda o federalismo fiscal, a ingerência estadual em colônia federal (1911). Servidores públicos e necessidade de concurso (1915). A isenção tributária (1918). O prazo de prescrição para requerimento de pagamento de tributo indevido (1920). O imposto de consumo sobre os lança-perfumes e a impossibilidade do regulamento alterar o comando de lei (1921). Ainda a isenção fiscal e sua aplicação aos telegramas (1924). Fundamentos e aspectos práticos da imunidade tributária recíproca (1924). A imunidade tributária do Banco do Brasil (1928). Ainda a imunidade recíproca, a tributação, em São Paulo, de imóveis de propriedade da União (1928). Incidência de imposto de renda sobre salários de juízes (1929). Os temas tributários na Consultoria-Geral da República na Era Vargas e na República Populista (1930-1964). Condições para expedição de carta de arrematação em execução fiscal

(1939). Competência para tributação dos atos forenses (1943). Imunidade tributária de missões diplomáticas (1944). Isenções heterônomas. Competências da União para isentar emolumentos e custas de titularidade dos Estados e Municípios (1945). Conceito de tributo. Diferenças entre impostos, taxas e contribuições de melhoria (1955). Isenção de imposto de importação em favor de Ministro do Tribunal de Contas da União (1957). O legado tributário dos Consultores-Gerais da República.

Capítulo III. O Código Tributário Nacional.

Rubens Gomes de Sousa. As cartas de Rubens Gomes de Sousa para Aliomar Baleeiro. O Anteprojeto do Código Tributário Nacional. A Exposição de Motivos de Oswaldo Aranha.

O Direito Tributário enquanto disciplina e o conceito de tributo após a promulgação do CTN.

Referências

Introdução

A presente *História do Direito Tributário Brasileiro, dos Pais Fundadores ao Código Tributário Nacional* pretende sintetizar aspectos na construção da doutrina tributária nacional, bem como de seu mais importante documento normativo, o Código Tributário Nacional-CTN. Há uma preocupação central com a *literatura tributária*. Por *literatura tributária* o trabalho entende uma forma específica e particular de textos de aplicabilidade prática, em um determinado campo do conhecimento, o *direito*, e mais especificamente, o *direito tributário*.

A literatura, em seu sentido mais comum, ficcional, envolve a narrativa, o drama e o poema. A narrativa desdobra-se em contos, novelas e romances¹. Trata-se da literatura de ficção, marcada por elementos de literalidade, a exemplo de metáforas, metonímias, sonoridades, ritmos, narratividades, descrição, personagens, símbolos, ambiguidades, alegorias e mitos². Há nesse campo um domínio da criatividade artística³, orientado, entre outros, para o prazer, para a edificação espiritual⁴ e para a crítica da vida social⁵. A literatura de ficção não se confunde com a literatura jurídica, ainda que autor norte-

¹ SAMUEL, Rogel, *Novo Manual de Teoria Literária*, Petrópolis: Vozes, 2011.

² SAMUEL, Rogel, *Novo Manual de Teoria Literária*, cit.

³ SILVA, Vítor Manuel de Aguiar, *Teoria da Literatura*, Coimbra: Almedina, 2000, p. 5.

⁴ ECO, Umberto, *On Literature*, New York: Harvest Book, 2002. Tradução do italiano para o inglês de Martin McLaughlin.

⁵ CANDIDO, Antonio, *Vários Escritos*, São Paulo: Rio de Janeiro, 2004.

americano tenha assemelhado uma decisão judicial com a cadeia narrativa de um romance⁶.

A abordagem do presente trabalho é de uma literatura não ficcional, ainda que eventualmente especulativa. É a literatura dos manuais de direito, dos textos normativos, dos pareceres, das decisões judiciais. Nas categorias conceituais utilizadas pelo direito essa literatura conhece algum nível de divisão, ainda que didática. Remete-se para o tema das fontes do direito. Há textos literários, no entanto, que se encontram no limbo entre a ficção, a pura argumentação, o ornamento, a retórica, a política e o convencimento, situação que se ilustra com os sermões do Padre Antonio Vieira⁷.

Os manuais, os compêndios e os tratados são identificados como um corpo doutrinário, expressão que os juristas tomaram dos teólogos. De igual modo, e em alguma medida, os pareceres, sobretudo os meramente opinativos. As decisões judiciais são identificadas com o conceito de jurisprudência, substancialmente alterado com a adoção da doutrina do precedente, por parte do Código de Processo Civil vigente⁸. É dessa literatura que o trabalho cuida.

Nesse sentido, o trabalho entende como doutrina uma construção teórica e analítica, orientada para problemas concretos. Nas chamadas ciências sociais aplicadas o conjunto teórico orienta-se para uma aplicação prática. Alguns autores de direito público são analisados, suas obras são retomadas e lidas no contexto atual. O trabalho retoma autores esquecidos, ainda que de muita importância na formação do direito tributário brasileiro, a exemplo de Perdigão Malheiro, que nos deixou registro importantíssimo para compreendermos as origens de nosso processo tributário. Como poderá se inferir, na essência, pouca coisa mudou desde então.

É um trabalho de história do pensamento. O texto não se liberta dos preconceitos do tempo em que foi escrito e das armadilhas que foi exposto enquanto a pesquisa se desenvolveu. Nas palavras de um historiador do direito, Antonio Manuel Hespanha, a história é um guarda-roupa no qual cabem todas as fantasias. Pode-se compreender assim a indisfarçável busca de arranjos institucionais atuais nos autores antigos, a exemplo do tema da tributação sobre a renda, que já aparecia em tentativas de reforma tributária ainda

⁶ DWORKIN, Ronald, *A Matter of Principle*, Cambridge and London: Harvard University Press, 1985, pp. 147 e ss.

⁷ PÉCORA, Alcir, *Teatro do Sacramento*, Campinas: Editora da Unicamp, 1994.

⁸ MARINONI, Luiz Guilherme, *Precedentes Obrigatórios*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

no século XIX, e que foi reiterada por Rui Barbosa, no início do período republicano. Tem-se um olhar sobre o passado, com os olhos de hoje.

Percebe-se alguma indiferença para com o estudo da história do pensamento tributário brasileiro. Há muitos trabalhos relativos à história da tributação, que geralmente procuram uma racionalidade tributária onde simplesmente não há e não havia racionalidade. Há nesses trabalhos preocupação para com um levantamento dos tributos lançados e cobrados ao longo de nossa história⁹. Muitas vezes, repete-se o que diziam as leis e regulamentos, e mais tarde o que se condensou em textos constitucionais, sem uma preocupação maior em relação ao que se pensava e, principalmente, em relação ao modo como se justificava a atividade fiscal. O esforço aqui é distinto, o foco é o pensamento, traduzido na doutrina estudada.

Além disso, mais do que as opiniões, interessa também o tipo de questão que se propunha. Na pergunta, sustenta-se, pode haver mais indícios para a compreensão de uma época do que as próprias respostas. Percebe-se ao longo do trabalho uma preocupação maior para com as questões tributárias colocadas, em face das respostas construídas.

A tributação é assunto constante na história dos povos. Ainda que não se possa afirmar que houve um modelo tributário racionalmente organizado no passado, há evidências de que civilizações que nos antecederam se preocuparam seriamente com o problema da tributação. Do Direito Romano, por exemplo, de quem buscamos as estruturas conceituais básicas do Direito Privado, herdamos também arranjos tributários, a exemplo das ideias de Erário e de Fisco, referente à separação dos patrimônios do Estado e do Imperador, respectivamente¹⁰. No Código de Justiniano havia regras relativas aos direitos do fisco, às suas demandas, às penalidades tributárias, aos cobradores de tributos, às exações indevidas, bem como à vedação de imunidades. No Digesto há um título relativo aos direitos do erário.

John Marshall, juiz da Suprema Corte norte-americana, afirmou, em julgado célebre (de 1819) que o poder de tributar envolve, necessariamente, o poder de destruir¹¹. Por outro lado, Oliver Wendell Holmes Jr., também juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos, afirmava (em 1927) que o pagamento de tributos o tornava feliz, porque era o

⁹ Exemplifica-se com o notável trabalho de GODOY, José Eduardo Pimentel, *Dicionário de História Tributária do Brasil*, Brasília: ESAF, 2002. Há, de minha autoria, *História da Tributação no Período Joanino*, Brasília: ESAF, 2008. Conferir também AMED, Fernando José e Negreiros e CAMPOS, Plínio José Labriola de, *História dos Tributos no Brasil*, São Paulo: Sinafresp, 2000.

¹⁰ MEIRA, Silvio Augusto de Bastos, *Direito Tributário Romano*, Belém: Ed. da UFPA, 2013.

¹¹ U.S. Supreme Court, *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 327 (1819).

preço que pagava pela vida civilizada¹². Essa tensão, que opõe a organização da vida privada à necessidade de recursos, por parte do Estado, é um dos pontos centrais dessa disciplina, que se revela autonomamente como tal, como consequência, entre outras, da promulgação do CTN.

O trabalho tem como limites temporais o início do período joanino (1808) e a promulgação do CTN (1965). É dividido em três partes: os pais fundadores, os modernizadores e, por fim, trata dos autores do CTN, bem como do conceito de tributo que predica nesse movimento normativo. A divisão parece atender a três momentos distintos na formação de um pensamento tributário, que antecede ao CTN.

A formulação literária tributária posterior ao CTN ocupará um outro trabalho, com preocupação em torno de uma teoria formalista do direito fiscal. Formalistas serão opostos aos substantivas e valorativos¹³. Nesse debate, há três autores essenciais, com posições distintas, a exemplo de Sérgio André Rocha, Humberto Ávila¹⁴ e Paulo de Barros Carvalho¹⁵. Há importantíssimo trabalho de síntese da discussão, de autoria de Leonardo de Andrade Rezende Alvim¹⁶.

Deve-se mencionar também, o tema da interpretação econômica do direito tributário, substancialmente marcado por divisões ideológicas, assunto explorado em prefácio e notas que Brandão Machado preparou para sua tradução do livro de Wilhem Hartz¹⁷. Enfatize-se também a importância da análise econômica do direito tributário, estruturada por Paulo Caliendo, em fascinante tese orientada por Heleno Tôrres. Esses temas não são alcançados pelo presente trabalho. As preocupações que orientaram a pesquisa esgotam-se na discussão em torno do CTN.

Na seção relativa aos pais fundadores o trabalho se ocupa (em graus maiores ou menores) inicialmente com José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu, em cujos estudos,

¹² U. S. Supreme Court, , *Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal*, 275 U.S. 87 (1927).

¹³ Conferir, por todos, ROCHA, Sérgio André, *O que é formalismo tributário?*, São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 227, pp. 146-155.

¹⁴ ÁVILA, Humberto, *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*, Revista Direito Tributário Atual nº 29, São Paulo: IBDT, 2013.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*, Revista Consultor Jurídico, São Paulo: Consultor Jurídico, 1º de outubro de 2013.

¹⁶ ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende, *Crítica ao formalismo jurídico no direito tributário: uma proposta por transparência, coerência e liberdade discursiva na doutrina tributária brasileira*, dissertação de mestrado junto ao programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, orientada por Marciano Seabra de Godoi.

¹⁷ HARTZ, Wilhem, *Interpretação da Lei Tributária, conteúdo e limites do critério econômico*, São Paulo: Resenha Tributária, 1993. Tradução de Brandão Machado.

ainda que mais centrados em matéria comercial, há alguma exploração de matéria fiscal. Cairu defendia o desenvolvimento da indústria mediante a isenção dos direitos de exportação, o que resultaria na extensão do mercado e na facilidade do consumo¹⁸. Pensava mais no incentivo à exportação, por intermédio de exações de pequeno valor, do que na limitação da importação, por meio de exações de grande valor, e altamente protecionistas. Nesse primeiro capítulo encerra-se com um sumário levantamento das medidas tributárias tomadas ao longo do período joanino.

Em seguida, com graus maiores ou menores de preocupação, trata-se de Silva Maia, Amaro Cavalcanti, Viveiros de Castro, Perdigão Malheiro, bem como das decisões do Conselho de Estado em matéria tributária. O trabalho concentra-se nesses nomes, ainda que outros sejam importantes no período, a exemplo de Pedro Autran, José Rubino de Oliveira, Veiga Cabral, Pereira do Rego e Castro Carreira. A menção a esses últimos é episódica. Percebe-se, no mais das vezes, que o direito tributário está contido na ciência das finanças e, principalmente, no que à época se entendia por direito administrativo. Como se verá, assuntos tributários eram tratados muito recorrentemente nos manuais de direito administrativo. Com a promulgação do CTN esses campos do conhecimento se separaram de modo mais nítido.

Entre os autores de menção episódica, Pedro Autran da Matta Albuquerque, que nos deixou portentoso manual de economia política¹⁹. Professor na faculdade de direito do Recife, o manual era utilizado como livro obrigatório na disciplina de economia política, que então lecionava. O autor tratou da produção, da segurança da propriedade, da divisão do trabalho, da divisão do capital, da importância do emprego das máquinas, dos efeitos da maior produtividade da indústria, da definição de crédito, dos diferentes modos de emprego do capital e do trabalho, da origem do comércio, dos regulamentos da indústria, do valor de troca, da moeda, dos salários, do consumo, entre outros assuntos.

Discutiu impostos de importação e de exportação. Entendia que não se poderia confundir “(...) os direitos moderados de importação para o fim de criar um rendimento, com os direitos de importação para proteger um ramo de indústria nacional (...) aqueles são admissíveis, e estes inadmissíveis, por serem contrários aos verdadeiros interesses públicos”²⁰. Percebia que a tributação não carregava apenas uma natureza fiscal, de mera

¹⁸ CAIRU, Visconde de, *Observações sobre a franqueza da indústria e estabelecimento de fábricas no Brasil*, Rio de Janeiro: Imprensa Régia, 2010, p. 93.

¹⁹ ALBUQUERQUE, Pedro Autra da Matta, *Elementos de Economia Política*, Recife: Typografia de Santos & Companhia, 1844.

²⁰ ALBUQUERQUE, Pedro Autra da Matta, cit., p. 139.

arrecadação. Intuíva que a tributação se justificava também como fortíssimo instrumento para o desenvolvimento econômico, tese que remontava, entre nós, ao Visconde de Cairu.

José Rubino de Oliveira deixou-nos um manual de direito administrativo, com título pomposo²¹. Tratou de assuntos que, à época, eram precipuamente do campo do direito administrativo. O livro de Rubino de Oliveira explica as fontes do direito administrativo, suas relações com os demais ramos do direito, os fundamentos filosóficos da ciência da administração, a unidade do poder público, a centralização administrativa, o papel do Imperador, as atribuições dos Ministros do Império, as administrações provinciais e municipais, a justiça administrativa, bem como da nacionalidade e da capacidade política dos cidadãos. Nesse último caso, a matéria seria contemporaneamente de direito constitucional.

Rubino de Oliveira, que lecionava em São Paulo, tratou de matéria fiscal no capítulo que dedicou ao Ministério da Fazenda. Nesse passo, tratou do patrimônio nacional, das bases da organização administrativa da Fazenda Nacional, das atribuições privativas do Ministro e dos órgãos consultivos do Ministério. Ao Ministro da Fazenda incumbia, entre outras obrigações, tomar contas dos recebedores do Erário, decidir de recursos administrativos em matéria fiscal, interpostos das decisões das tesourarias ou das chefes das repartições fiscais.

Veiga Cabral também estudou matéria tributária em seu livro de direito administrativo²². Preocupou-se com o Tribunal do Tesouro, a quem cabia a jurisdição especial contenciosa referente aos negócios da Fazenda Pública. Apresentou um capítulo específico sobre contribuições (ou impostos) e suas divisões, fornecendo uma classificação das receitas públicas. Nesse tópico, identificou as exações sobre a importação, os direitos de baldeação e exportação, os direitos cobrados sobre armazenagem, os direitos de exportação, as rendas do Correio e da Casa da Moeda, rendas diamantinas, as dízimas de chancelaria, e tantos outros, que de algum modo serão explicitados no presente trabalho.

Liberato de Castro Carreira deixou-nos uma extensa obra sobre as finanças e orçamento no Império²³. Focou as informações nas leis orçamentárias, nas quais havia previsão de receita, com muita especificação, o que permite que se conheça as fontes materiais para subvenção do Erário. O autor ocupou-se da abolição da escravidão,

²¹ OLIVEIRA, José Rubino de, *Epítome de Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Leroy King Bookwalter, 1884.

²² CABRAL, Veiga, *Direito Administrativo Brasileiro*, Rio de Janeiro: Laemmert, 1859.

²³ CARREIRA, Liberato de Castro, *História Financeira e Orçamento do Império do Brasil*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1889.

tratando de seus aspectos fiscais, e do impacto que a escravidão, e a subsequente e tardia abolição, tiveram em relação à organização material do país.

Na segunda seção o trabalho ocupa-se de Rui Barbosa, Clóvis Beviláqua, Francisco Campos, Bilac Pinto e dos consultores pareceristas da Consultoria-Geral da República. Rui Barbosa foi Ministro da Fazenda no Governo Deodoro da Fonseca, e logo após a proclamação da República, redigiu importante relatório, do qual se colhe o estado da arte do modelo tributário brasileiro em fins do século XIX. Verifica-se, ainda, a fortíssima defesa de Rui Barbosa em favor da criação de um imposto sobre a renda.

Clóvis Beviláqua, mais conhecido como civilista, elaborou uma série de pareceres, na qualidade de Consultor Jurídico do Ministério das Relações Exteriores, nos quais há enfrentamento de matéria tributária relevante. Alguns desses pareceres são resgatados no presente trabalho.

Segue essa história de nossa literatura tributária com as intervenções de Francisco Campos, jurídico mais importante da era de Vargas. Vigoroso publicista, o jurista mineiro colaborou intensamente para uma compreensão de direito tributário predicada no interesse público. No próximo passo, há investigação pormenorizada na obra de Bilac Pinto, especialmente por sua incomensurável contribuição na fixação dos conceitos relativos à contribuição de melhoria, tema de seu mais importante livro no assunto. Os pareceres da Consultoria-Geral da República fecham essa seção.

Por fim, apresenta-se a construção do CTN. A base do estudo é uma sequência de cartas trocadas entre Rubens Gomes de Sousa (principal autor do anteprojeto) e Aliomar Baleeiro (principal prestigiador do projeto). Os anteprojeto originais, as contribuições de Osvaldo Aranha (em seu relatório) e de Gilberto de Ulhoa Canto dão continuidade ao capítulo. Encerra-se o trabalho com uma exploração relativa ao conceito de tributo, a partir do CTN.

Toda escolha é arbitrária e toda escolha é também eventualmente injusta. A opção aqui seguida, que reuniu a lista de autores e instituições apresentadas, revela tão somente uma pretensão de síntese e um aceno para novos estudos na matéria, carente de monografias descritivas e, ao mesmo tempo, críticas e de especulação conceitual.

Capítulo I. Os pais fundadores

Visconde de Cairu, o Adam Smith luso-brasileiro

Cairu e o período joanino

José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu, contava mais de 50 anos quando a família real portuguesa chegou no Brasil, em 1808. Foi o mais intransigente defensor do decreto de abertura dos portos às nações amigas, que influenciou diretamente à Inglaterra. Entusiasta da abertura comercial, bem como da influência inglesa, recorrentemente referia-se à Inglaterra, com muita admiração. Foi *um grande agitador de novas ideias econômicas*, na opinião de Sérgio Buarque de Holanda.

O Visconde de Cairu protagonizou importante papel na construção do Estado Português no Brasil, aconselhando e trabalhando intensamente com os dirigentes que fugiam da Europa. A Família Real portuguesa deixou Portugal²⁴ e rumou para o Brasil no contexto histórico das guerras napoleônicas²⁵. Pode-se indicar, nesse movimento, um primeiro passo decisivo para a implantação de um Estado brasileiro²⁶. Constatase transposição que também era institucional e normativa.

As instituições portuguesas foram definitivamente transplantadas para a América do Sul, com alguma pequena variação de pormenor, a exemplo do que ocorreu também com a língua e com a religião. Política, direito, linguagem e teologia são dimensões de um espírito institucional que pode ser rigorosamente mapeado, bem como, de algum modo, alguns tópicos da vida cotidiana, especialmente no que se refere aos hábitos da Família Real²⁷. De igual modo, o modelo tributário, como se demonstrará. Há semelhança entre o modelo fiscal português da era absolutista com as fórmulas de extração fiscal que se conheceu no Brasil. É o resultado direto da instalação das instituições portuguesas no Brasil.

²⁴ Ao que consta, até o início do século XVIII, o governo de Lisboa não havia mostrado muito interesse pelo Brasil. O imperialismo português era mais orientado para o oriente, isto é, para a Índia e para a China. Cf. WHIGHAM, Thomas, *La Guerra de la Triple Alianza, Causas e inicios del mayor conflicto bélico de América del Sur*, Asunción: Taurus, 2013, p. 33. Tradução do inglês para o espanhol de Armando Rivarola. ²⁵ Segundo se colhe em dicionário dirigido por Ronaldo Vainfas, *A transferência da Corte para o Brasil, em 1808, provocou uma série de transformações na América Portuguesa e sinalizou com o fim do período colonial. Deu início também ao processo que Maria Odila da S. Dias denominou de "interiorização da metrópole", ou seja, não só o estabelecimento no Rio de Janeiro das instituições-chave da administração do Império, como também a criação e consolidação de interesses próprios de súditos americanos (...)*, verbete Emancipação Política, Lúcia Bastos Pereira das Neves, in VAINFAS, Ronaldo (direção), *Dicionário do Brasil Imperial*, Rio de Janeiro: Objetiva, 2002, p. 225.

²⁶ Cf. PRADO JÚNIOR, Caio, *Evolução Política do Brasil e outros ensaios*. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, pp. 44 e ss.

²⁷ Conferir, neste tema, PEREIRA, Ana Cristina e TRONI, Joana, *A Vida Privada dos Bragança*, Lisboa: A Esfera dos Livros, 2011, especialmente pp. 137-152.

O processo de formação do primeiro Estado brasileiro remonta ao século XVIII e teria inicialmente ocorrido à sombra das chamadas revoluções atlânticas, a exemplo da Revolução Francesa e da Independência dos Estados Unidos. O Brasil foi o palco de insurreições coloniais, ocorridas em Minas Gerais (a Inconfidência Mineira) e na Bahia (Conjuração dos Alfaiates)²⁸. Em ambas, a reação da metrópole foi feroz e implacável. Questões fiscais fixaram o pano de fundo para essa movimentação. A questão tributária foi central na deflagração do movimento mineiro.

A vinda da Família Real Portuguesa para o Brasil (em 1808) acelerou o processo de separação, que avançou substancialmente até a declaração formal de independência (ocorrida em 7 de setembro de 1822). Seguiu-se crise econômica, financeira e política que resultou na abdicação de D. Pedro I (em 7 de abril de 1831). Devido à menoridade de D. Pedro II aplicou-se a Constituição de 1824 e organizaram-se as regências (duas delas *trinas*²⁹ e as outras duas *unas*³⁰). A declaração da maioria de D. Pedro II (em 23 de julho de 1840) completou esse movimento.

De um modo não tão distante o modelo começou a tomar feição mais reconhecível a nossos olhos com as reformas pombalinas ocorridas no século XVIII (no contexto do reinado de D. José- 1750-1777)³¹, que qualificaram o pano de fundo de intensa movimentação política³². O fortalecimento do Estado português, o enfrentamento aos jesuítas, a criação das companhias de comércio (com a consequente racionalização da administração colonial), a adoção de regime do monopólio na região diamantina brasileira e a intensificação das incidências fiscais foram indicadores de uma nova conjuntura, à qual a Colônia se opôs.

A vinda de D. João e da família real portuguesa para o Brasil anulou o pacto colonial³³. A abertura dos portos e o alvará de liberdade industrial apontaram para relativa

²⁸ Cf. NOVAIS, Fernando A., *Portugal e Brasil na Crise do Sistema Colonial (1777-1808)*. São Paulo: HUCITEC, 2011, especialmente pp. 57 e ss.

²⁹ Regência Trina Provisória (Nicolau Pereira de Campos Vergueiro, José Joaquim Carneiro de Campos e Francisco de Lima e Silva) e Regência Trina Permanente (José da Costa Carvalho, Bráulio Muniz e Francisco de Lima e Silva).

³⁰ Diogo Antonio Feijó e Pedro de Araújo Lima.

³¹ Cf. MAXWELL, Kenneth, *Marquês de Pombal- Paradoxo do Iluminismo*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996. Tradução de Antonio de Paula Danesi.

³² Cf. AZEVEDO, João Lúcio, *O Marquês de Pombal e sua Época*. São Paulo: Alameda, 2004.

³³ É a compreensão de Guilherme Pereira das Neves, para quem: *Embora a continuidade institucional e cultural entre a época joanina no Brasil, a regência de D. Pedro e o Primeiro Reinado sugira que 1831 – abdicação do imperador – constitua ruptura mais significativa para a consolidação do novo país do que 1808 ou mesmo 1822, o estabelecimento da Corte portuguesa no Rio de Janeiro representou, em vários sentidos, o fim do período colonial (...)*, in VAINFAS, Ronaldo, cit., p. 701.

liberdade econômica, ainda que obtida sob fortíssima influência inglesa. A elevação do Brasil a Reino Unido a Portugal e Algarves teve como efeito uma não menos relativa liberdade administrativa.

D. João deixou Portugal sob condições de enfrentamento com a França (e, por consequência, de oposição ao liberalismo napoleônico) e de aproximação com a Inglaterra (cujos diplomatas articularam a saída, o trajeto e a chegada da corte portuguesa no Brasil). A partida de Portugal teria ocorrido num ambiente caótico; 60 mil livros teriam sido esquecidos no cais do porto, ao lado de toda a prataria da Corte³⁴. Consta que apenas D. Maria I, que teria um pouco antes enlouquecido, contestava a viagem, que de sua loucura compreendia exatamente como uma fuga³⁵.

Foi sob pressão inglesa que D. João assinou tratados com a Inglaterra em 1810 (de Aliança e de Amizade, de Comércio e Navegação)³⁶, por intermédio dos quais se aceitava que juízes ingleses julgariam os súditos ingleses no Brasil, prometia-se a liberdade religiosa para os protestantes anglicanos, bem como se decretava o porto de

³⁴ A propósito da biblioteca dos reis de Portugal há interessante relato em SCHWARCZ, Lília Moritz, *A Longa Viagem da Biblioteca dos Reis- do terremoto de Lisboa à Independência do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 2002. Conferir, também, NEVES, Lúcia Bastos Pereira das, *Biblioteca Real*, in VAINFAS, Ronaldo, cit., pp. 992-94. Para Lúcia Neves: *Em 1808, a Corte portuguesa trouxe consigo um pequeno número de obras pertencentes à Livraria Real, organizada por ordem de D. José I para substituir a Real Biblioteca de Ajuda, que o terremoto destruíra em 1755. Nos anos seguintes, outros volumes necessários a uma nova Corte instalada nos trópicos foram enviados de Portugal, compondo um acervo de aproximadamente 50 mil itens, que incluía, além dos manuscritos da Biblioteca do Infantado, a rica coleção de Diogo Barbosa Machado, de valor bibliográfico inestimável, compreendendo exemplares de obras renascentistas (...)* A biblioteca foi criada por decreto do príncipe regente D. João de 27 de junho de 1810 (...).

³⁵ “A transferência da Corte portuguesa para o Brasil em 1808 veio dar à nossa emancipação política um caráter que a singulariza no conjunto do processo histórico da independência das colônias americanas. Todas elas, mais ou menos pela mesma época, romperam os laços de subordinação que as prendiam às nações do Velho Mundo. Mas enquanto nas demais a separação é violenta e se resolve nos campos de batalha, no Brasil é o próprio governo metropolitano, premido pelas circunstâncias, embora ocasionais, que faziam da colônia a sede da monarquia, quem vai paradoxalmente lançar as bases da autonomia brasileira. A vinda da Corte deriva do conjunto de circunstâncias que assinalam o agitado momento por que então atravessa a Europa. Mas, em última análise, representa muito mais uma hábil manobra da diplomacia britânica. A situação anormal do Velho Mundo, presa das convulsões que sobre ele desencadeara a Revolução Francesa de 1789, não foi senão a arma de que se utilizou a Inglaterra para completar a sua já tradicional política de absorção econômica do pequeno Reino lusitano”. PRADO JÚNIOR, Caio, *Evolução Política do Brasil e outros ensaios*, São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 44. ³⁶ Na percepção e Sheila de Castro Faria: *Resultado de um longo e conturbado relacionamento diplomático e comercial e, em termos imediatos, do apoio dado pelos ingleses à transferência da Corte portuguesa para o Brasil, em 1808, os tratados de 1810 representaram o auge da preeminência britânica sobre Portugal e suas possessões coloniais. Desde a abertura dos portos brasileiros ao comércio internacional, em 1808, os tratados de 1810 representam o auge da preeminência britânica em Portugal e suas possessões coloniais. Desde a abertura dos portos brasileiros ao comércio internacional, em 1808, a Inglaterra havia sido privilegiada, pois era uma das poucas nações europeias em paz com Portugal, além de possuir condições de prover com bens manufaturados os mercados coloniais (...)*, in VAINFAS, Ronaldo, cit., pp. 702-703.

Santa Catarina livre para a entrada de produtos britânicos. Quanto às alíquotas de importação, fundamentais para a economia da época, garantiu-se 15% para os produtos ingleses, contra 16% para os produtos portugueses e 24% para as mercadorias dos demais países. Internamente, D. João buscava incessantemente acomodar-se aos interesses dos proprietários rurais brasileiros e dos comerciantes ingleses.

Várias iniciativas do período joanino atestam tentativa de afastamento do Brasil de uma condição colonial, especialmente do ponto de vista institucional³⁷. Indicativos desse fato se colhem com a fundação de um primeiro Banco do Brasil, com a criação do Jardim Botânico³⁸, com a construção do Real Teatro de São João, com a Imprensa Régia³⁹, com a Biblioteca Nacional, com as Academias Militar e de Belas Artes, com as escolas de medicina na Bahia e no Rio de Janeiro, com a criação do Arquivo Militar. Do ponto de vista cultural, assinala-se também a vinda da missão cultural francesa (chefiada

³⁷ Especialmente em relação a aspectos mais conjunturais e mais prosaicos, conferir, SCHULTZ, Kirsten, *Versalhes Tropical- Império, Monarquia e a Corte Real Portuguesa no Rio de Janeiro- 1808-1821-*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2008.

³⁸ Na síntese de Laura Bastos Pereira das Neves: (...) *Ainda em 1808, foi criado, no Rio de Janeiro, junto à Fábrica de Pólvora, situada entre a lagoa Rodrigo de Freitas e a serra do Corcovado, um pequeno jardim para 'plantas exóticas', sobretudo especiarias orientais, sob a direção de João Gomes da Silveira Mendonça (mais tarde marquês de Sabará). Sua existência ficou amparada, legal e cientificamente, por meio de uma resolução do governo, datada de 27 de julho de 1809, que autorizava a Junta do Comércio a conceder prêmios e isenção do recrutamento militar às pessoas que se dedicassem a aclimatar árvores e especiarias da Índia e a introduzir outros vegetais, úteis à agricultura, ao comércio e à indústria (...)* NEVES, Laura Bastos Pereira, *Jardim Botânico*, in VAINFAS, Ronaldo, cit. p. 395.

³⁹ Provavelmente criada para a publicação da *Gazeta do Rio de Janeiro*, em contrapartida ao jornal de Hipólito José da Costa, *Correio Braziliense*, publicado em Londres. Quanto à história da imprensa no Brasil, especialmente no período joanino, segue excerto da primorosa síntese de Laura Bastos Pereira das Neves: *Os primeiros jornais da América Portuguesa surgiram com a introdução da tipografia no Brasil, cabendo a primazia, apesar da publicação em Londres, do Correio Braziliense, de Hipólito José da Costa, em 1808 – à Gazeta do Rio de Janeiro, cujo primeiro número apareceu em setembro. Espécie de folha oficial, dava notícias dos acontecimentos na Europa, transcrevia atos do governo e trazia anúncios, mantendo-se até dezembro de 1822, quanto passou a chamar-se Diário do Governo (...)*. NEVES, Laura Bastos Pereira das, *Imprensa*, in VAINFAS, Ronaldo, cit. p. 161. Sobre a interessantíssima trajetória de Hipólito José da Costa, conferir, dele mesmo, *Diário de Minha Viagem para Filadélfia (1798-1799)*, Brasília: Senado Federal, 2004. Sobre a história da imprensa brasileira, SODRÉ, Nelson Werneck, *História da Imprensa no Brasil*, Rio de Janeiro: Mauad, 1999, especialmente pp. 43-83. Conferir também STRZODA, Michelle, *O Rio de Joaquim Manuel de Macedo- Jornalismo e Literatura no Século XIX*, Rio de Janeiro: Casa da Palavra, 2010.

pelo pintor Jean-Baptiste Debret⁴⁰). A cidade do Rio de Janeiro viveu um impacto muito grande⁴¹.

Reorganizou-se o modelo burocrático, ajustando-se várias áreas de atuação, o que poderia, em princípio, significar alguma melhoria. O Poder Judiciário despreendeu-se da dependência para com os juízes de Portugal. O sistema de cobrança de impostos foi reforçado, dado a permanente necessidade de recursos para o sustento da Corte e, não necessariamente, para obras e investimentos de interesse público. As finanças foram controladas por uma Junta, cujo funcionamento reproduzia o modelo então vigente em Portugal. O Banco do Brasil efetivou-se como o primeiro banco em funcionamento em todas as áreas de domínio português. As capitanias foram sucedidas por províncias, embriões de nosso modelo federativo⁴². Cairu participou intensamente da construção desse modelo.

Cairu e o pensamento liberal

⁴⁰ Na síntese de Ronaldo Vainfas: *Principal artista da Missão francesa que esteve no Brasil no período joanino, Jean-Baptiste Debret nasceu em Paris, em 1768. Seu pai, Jacques Debret, era funcionário do Estado e amante da história natural e da arte. Após os estudos secundários, Jean-Baptiste viajou para a Itália em companhia do primo e mestre, Jacques-Louis David, aprofundando sua formação, matriculando-se em seguida na Escola de Belas-Artes de Paris. Nos primeiros anos da Revolução Francesa, foi encaminhado pelo governo para o curso de engenharia da Escola Politécnica, em 1791 (...) Especialista em pintura histórica, recebeu convite do Tzar Alexandre I para lecionar na Rússia, mas recusou, deprimido que estava com a morte de seu único filho, de 19 anos. Aceitou, porém, a proposta do amigo Lebreton para atuar na Missão francesa enviada ao Brasil (...) Tencionava ficar seis anos, mas acabou ficando por 15, apesar da hostilidade de muitos portugueses. Pintou o retrato de D. João VI, o desembarque de D. Leopoldina e outros membros da Família Real, tornando-se o retratista oficial da corte portuguesa (...) Foi um pintor áulico. Por outro lado, deixou vasta obra sobre os costumes da corte e das províncias, tendo viajado pelo interior de São Paulo e pelo sul do país. Fez inúmeros desenhos de índios, negros, aspectos do cotidiano, paisagens, fauna, flora, modos de vida. Foi talvez quem melhor retratou o cotidiano da escravidão nas primeiras décadas do século XIX (...), VAINFAS, Ronaldo, in VAINFAS, Ronaldo, cit., pp. 396-397.*

⁴¹ Cf. BARRA, Sérgio, *Entre a Corte e a Cidade- O Rio de Janeiro no Tempo do Rei (1808-1821)*. Rio de Janeiro: José Olympio Editora, 2008.

⁴² “A máquina burocrática foi também melhorada e melhor enquadrada. Criaram-se no Rio tribunais para todas as causas e apelos. Teve, evidentemente, de se introduzir um novo sistema de impostos, copiando o de Portugal (introdução da sisa, por exemplo, em 1809), mas foram também surgindo inovações interessantes. Em 1808 criou-se o primeiro banco de todo o Império Português. Estabeleceu-se uma Junta da Fazenda, semelhante à da Metrópole, para superintender nas finanças. Em 1815, o passo decisivo e inevitável no campo político-administrativo teve de ser dado: o Brasil deixou a condição de colônia, sendo elevado à categoria de reino, com suas instituições próprias. Seguindo o modelo inglês, criou-se o Reino Unido de Portugal, Brasil e Algarves, com igualdade recíproca de direitos e de deveres. As capitanias foram abolidas e substituídas por províncias, à maneira europeia. Leis sucessivas tenderam a pôr fim a todos os tributos coloniais e a estabelecer no Brasil uma réplica do Portugal independente”. MARQUES, A. H. de Oliveira, *Breve História de Portugal*, Queluz de Baixo: Editorial Presença, 2006, p. 24.

Cairu identificava no modelo comercial e industrial uma senda a ser seguida. O Brasil deveria se industrializar. Em vários textos, especialmente nas *Observações sobre o Comércio Franco no Brasil*, fez-se apólogo das fórmulas britânicas. Insistia na abertura comercial, observando que se o polo ártico se fechasse à humanidade, nos seria aberto o antártico...⁴³ Para Cairu o comércio fomentaria a produção e, nesse sentido, todas as dificuldades deveriam de ser enfrentados.

Defendia política de preço justo, que promoveria o incremento dos negócios. Era seguidor de Adam Smith, em quem se combinava “(...) a ideia de uma natural harmonia social, misteriosamente resultante, não tanto de um sentimento inato de sociabilidade, mas, pelo contrário, do livre curso da busca do interesse próprio, conatural a todo indivíduo”⁴⁴. As linhas gerais do conjunto conceitual de Adam Smith balizavam o pensamento de Cairu, a quem também é pertinente se atribuir o título de precursor do liberalismo no Brasil.

Insistia-se em um *preço natural*, que garantiria justiça, realidade e factibilidade, condição para o desenvolvimento de modelo econômico centrado em interferência muito discreta do Estado. A abertura dos portos, como concebida por Cairu, obteve reflexos imediatos. Intensificaram-se as relações comerciais. Quebrou-se o embaraço que havia nas relações unilaterais com Portugal. Preconizava a existência de um Estado neutro, propulsor do desenvolvimento geral, por meio de atuação prudente. Ao mesmo tempo, apoiava o comércio internacional e o fim das discriminações. Potencializava a amizade – especialmente com parceiros econômicos -, afirmando que a amizade seria a *grande e fundamental lei econômica do Criador*.

Cairu defendia um comércio marcado por um espírito social, orientado para o benefício de todos, promovendo-se a paz e a proximidade entre os povos. Indiretamente aderiu às máximas de Adam Smith, para quem os impostos deveriam ser aptos, probos, pouco numerosos, e condignamente compensados⁴⁵. É o liberalismo em sua versão original, marcado por discurso otimista, e que teve na Inglaterra a grande defensora e a maior beneficiária. Criticava-se patriotismo pouco criterioso, que atribulava estrangeiros,

⁴³ CAIRU, Visconde de, *Observações sobre o Comércio Franco no Brasil*, in Antonio Penalves Rocha (org.), *Visconde de Cairu*, São Paulo: Ed. 34, 2001, p. 70.

⁴⁴ HESPAÑA, Antonio Manuel, *Guiando a Mão Invisível- Direitos, Estado e Lei no Liberalismo Monárquico Português*, Coimbra: Almedina, 2004, p. 51.

⁴⁵ CAVALCANTI, Amaro, *Elementos de Finanças (Estudo Theorico-Pratico)*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896, p. 177.

e que diminuía as possibilidades de inserção dos produtos nacionais em ambiente competitivo.

Também defendeu as preocupações da Coroa Portuguesa, interessadíssima em maior vínculo comercial com a Inglaterra, como resultado de pressão que tinha origem na política internacional britânica. Não recomendava qualquer aproximação com a França. Para Cairu, simples e diretamente, o interesse de comerciarmos com os ingleses seria manifesto, justificado pelos benefícios que traria.

A Inglaterra era potência privilegiada nos negócios com o Brasil. D. João teria cogitado de um porto especial para navios ingleses, e que seria na ilha de Santa Catarina. Ingleses detinham também privilégios de jurisdição, na medida em que um tratado fixava um *juiz conservador*, escolhido pelos súditos britânicos que residissem no Brasil, e que julgaria as questões nas quais figurassem os referidos ingleses.

A opulência inglesa justificaria a aproximação que deveríamos buscar, da qual seríamos - - na visão de Cairu - - os grandes beneficiários. Elogios aos ingleses eram explícitos, diretos, transbordavam. Cairu se mostrava como o grande defensor da Inglaterra, admirador ferrenho, propagandista entusiasmado. Cairu pranteava a indústria britânica, colecionava elogios para todos os aspectos que supostamente a marcariam. Desconsiderava o esforço e a violência do mecanismo financeiro em tempos de guerra, circunstância verdadeiramente aflitiva⁴⁶.

Indiferente para com inúmeros problemas sociais vividos na Inglaterra, vinculados à exploração da classe trabalhadora, insistia na capacidade produtiva dos ingleses. Para Cairu, ao que consta, não chegaram notícias ou previsões de que crianças de dois anos de idade lavariam os chãos das fábricas inglesas, ou de que crianças de três anos pregavam botões nas camisas produzidas nas indústrias empoeiradas da *City*.

A admiração de Cairu para com o povo inglês era muito eloquente. Não poupava elogios para a Inglaterra, potencializando aspecto curioso de nossa formação cultural, objetivamente marcada por colonialismo que via no europeu um referencial que deveria se perseguir, a qualquer custo, ainda que com exploração de nossos recursos. Os ingleses beneficiaram-se da abertura dos portos. O fato deu continuidade a uma política econômica marcada pela dependência, que persistiu intensamente ao longo de todo o período imperial, e que persiste em boa parcela de nossa história republicana.

⁴⁶ HOBBSBAWN, Erich, *The Age of Revolution- 1789-1848*, London: Abacus, 1999, p. 122.

Cairu admirava tudo o que fosse inglês: governo, comércio, cultura, língua, organização, operosidade. Embora concedendo reservadamente que a Inglaterra não representava modelo ideal de perfeição social, o que contradizia os recorrentes elogios que fazia. Com base em Adam Smith, de quem era incondicional admirador, convenciona-nos da adequação da aproximação com a Inglaterra, de tal modo atuando em favor de interesses da Inglaterra e - - indiretamente - - promovendo a política de D. João.

Não admitia que a Inglaterra tivesse concorrentes. E ainda insistia que os ingleses promoviam o bem-estar geral, fomentando o comércio internacional, incentivando a aproximação entre os povos. Para Cairu, a Inglaterra estaria legitimada a perseguir vantagens, porquanto dotada de superior energia e providência. Adiantou-se ao Barão de Mauá, pregando a necessidade de estudarmos inglês, direito comercial, economia política, e todas as demais habilidades que auxiliam o interessado no desenvolvimento de aptidões comerciais.

Defendia que deveríamos buscar fundos ingleses, e que, como resultado, daríamos saída a nossos gêneros, estenderíamos nossa indústria, bem como teríamos inspiração, mediante o estudo da língua anglo-saxônica, a par da imitação do espírito público que vicejava naquele país⁴⁷. Cairu conhecia a língua inglesa⁴⁸; acreditava que a literatura britânica seria muito superior a francesa, e que deveria ser estudada. A amabilidade de Cairu para com a Inglaterra era intensa, na medida em que se desfilam elogios, oferecidos a uma série de circunstâncias, de duvidosa demonstrabilidade histórica. O comerciante inglês, para Cairu, era homem de visão ampla, permanentemente interessado no desenvolvimento dos povos, para o qual contribuiria incessantemente.

Para Cairu nosso destino era o comércio, para o qual natureza e vocação nos lançavam. De tal modo, era imperativo que nos aproximássemos da Inglaterra, de onde obteríamos energia, inspiração e motivação. Qualquer atitude de desconfiança para com a Inglaterra seria atitude reveladora da falta de patriotismo. Justificava inclusive o contrabando feito por alguns ingleses, invocando a inevitabilidade das consequências de um comércio aberto.

Cairu também apreciava o progresso que povos que tiveram contato com os ingleses teriam vivido. Cairu lembrava-se de que os ingleses acudiram aos portugueses por ocasião do grande terremoto de 1755. A exemplo de Adam Smith, Cairu também era

⁴⁷ Cf. CAIRU, Visconde de, cit., p. 86.

⁴⁸ Cf. MONTEIRO, Pedro Meira, *Um Moralista nos Trópicos, O Visconde de Cairu e o Duque de la Rochefoucauld*, São Paulo: Boitempo, 2004, p. 191.

um moralista. Deixou-nos um texto impressionante sobre os aspectos morais do direito público, explorando o que identificava como aspectos da decadência de uma constituição moral humana⁴⁹.

A contribuição de Cairu para a construção de uma doutrina do direito tributário brasileiro vincula-se às formas como entendia a possibilidade de utilização dos direitos de importação e de exportação, com vistas ao desenvolvimento da atividade industrial. Cairu intuía a função extrafiscal da tributação e, com base na experiência inglesa, defendia um modelo tributário que estimulasse a produção industrial, como indicadora da riqueza nacional.

Direitos de importação e de exportação consistiram na principal fonte de receita tributária até o início dos anos de 1930, quando a crise mundial afetou nossas exportações de café. Observe-se que os direitos de exportação, à época, República Velha, pertenciam às unidades federadas, e não à União, como presentemente se observa. Não se entenderia, de fato, que estados como São Paulo e Minas Gerais abdicassem direitos sobre a exportação do café, em favor da União, ainda que controlassem o governo central.

Cairu encontra-se na transição de um modelo protecionista baseado na fortíssima tributação da produção interna para um modelo livre de imposições metropolitanas. A exemplo de sua importância para o direito comercial brasileiro, suas intervenções, teóricas e práticas, em matéria de importação e exportação, revelam um profundo conhecedor de matéria fiscal.

Cairu também exerceu o magistério, numa época na qual o ensino era financiado, entre outros, *“pelo recolhimento de um imposto especial, conhecido como subsídio literário, que taxava o vinho e a aguardente em Portugal e nas ilhas do Atlântico, e a carne e a aguardente na Ásia e na América (...) o imposto arrecadado deveria cobrir o pagamento do ordenado dos professores”*⁵⁰. As dificuldades que encontrou no recebimento de seus subsídios como professor suscitaram também um pensamento orientado para outras formas de financiamento do Estado, que não necessariamente as fórmulas fiscais. Nesse passo, a herança de Cairu, como um formulador de uma política tributária menos fiscalista e arrecadatória e muito mais de estímulo à atividade particular.

⁴⁹ CAIRU, Visconde de, *Constituição Moral e Deveres do Cidadão*, Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1824.

⁵⁰ KIRSCHNER, Teresa Cristina, *José da Silva Lisboa, Visconde do Cairu, Itinerários de um ilustrado luso-brasileiro*, São Paulo: Alameda; Belo Horizonte: PUC-Minas, 2009, p. 63.

As medidas tributárias no período joanino

Cairu, direta ou indiretamente, participou da construção do modelo tributário brasileiro ao longo do período joanino. Ainda em maio de 1808 as autoridades portuguesas deram início a intensa produção normativa, que tinha por objetivo alcançar amplo espectro de incidência fiscal, a exemplo de imposto de 400 réis por arroba de tabaco de corda do consumo da Bahia e do que lá entrasse. Em junho daquele ano instituía-se a décima dos prédios urbanos, lançada sobre os rendimentos que os proprietários de imóveis obtivessem com estes, especialmente com os aluguéis que recebiam.

A administração do modelo que intuitivamente se desenvolvia exigia organização; em 28 de junho de 1808 criou-se o Erário Régio e o Conselho de Fazenda, órgãos que protagonizaram funções de lançamento, fiscalização, arrecadação e cobrança forçada. Estipularam-se métodos de escrituração e contabilidade, controles de saídas e despesas, balanços, entre outros. Havia legislação casuística, a exemplo de decreto que isentava de direitos de importação uma fábrica de chapéus, por provocação de seu dono, que decreto de 18 de julho de 1808 identifica como José Joaquim de Brito. Naquele mesmo mês criou-se imposto de 600 réis por arroba de algodão exportado. Em setembro do mesmo ano isentava-se o gado vaccum dos direitos de entradas nos registros; em dezembro abria-se uma exceção, determinando-se a cobrança da aludida exação em relação ao gado que transitasse por Curitiba.

Um decreto de 17 de agosto de 1809 identificava as autoridades que teriam competência para o recolhimento de vários de impostos, a exemplo de subsídios de aguardente e tabaco, direitos de escravos, venda de sal, selos de papel, pescaria de baleias, entre tantos outros. No mesmo ano isentaram-se dos direitos de importação as mercadorias 3 provenientes de Lisboa e do Porto, que nos aludidos portos já tivessem recolhido os tributos devidos. Observa-se medida protecionista, de fortíssimo sabor mercantilista, nas disposições de alvará de 28 de abril de 1809, que isentava de direitos matérias-primas de uso das fábricas, e que também concedia outros favores aos fabricantes, com especial interesse no fomento da navegação nacional.

Ainda em 13 de maio de 1809 um decreto criava alguns impostos cujo resultado financeiro seria aplicado na divisão militar da guarda real da polícia, bem como na iluminação da cidade do Rio de Janeiro. Determinava-se a cobrança sobre licenças para pedir esmolas, além de várias outras imposições, incidentes sobre casas de jogo,

restaurantes (na linguagem da época, tabernas que vendem comida feita), estalagens, botequins, transportes de frete, confecção de passaportes, entre tantas outras.

Em 3 de junho de 1809 um alvará fixava impostos sobre a compra e venda de bens de raiz, a par de uma meia sisa dos escravos ladinos, isto é, aqueles que falavam a língua portuguesa. No mesmo mês, e no mesmo dia, um outro alvará determinava que a décima dos prédios urbanos alcançaria também os prédios situados à beira-mar. Também no mesmo dia um outro alvará criava uma contribuição sobre a carne fresca de vaca, a saber, sobre a carne cortada nos açougues e talhos públicos.

Os papéis selados referentes a heranças e legados foram tributados com base em alvará de 17 de junho de 1809. No mês seguinte, julho de 1809, D. João determinou o lançamento de contribuições gerais que fariam frente às despesas da Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábrica e Navegações. Em 6 de fevereiro de 1810 um decreto isentou as lanchas costeiras que conduzissem mantimentos e artigos de construção para o Rio de Janeiro do recolhimento de algumas contribuições e emolumentos.

Mercadorias provenientes da China, diretamente importadas, e pertencentes a vassallos portugueses, ganharam isenção de direitos de entrada nos portos do Brasil, por meio de decreto. Uma carta régia de 24 de julho de 1810 determinou a cobrança de um imposto sobre cada mula ou cavalo que passasse por Sorocaba. Em 6 de outubro do mesmo ano um alvará isentou de direitos de entrada e saída tecidos que fossem fabricados no Brasil. Em 18 de outubro um decreto prescreveu que gêneros e mercadorias importadas por portugueses somente recolheriam 45% (quarenta e cinco por cento) de direitos de entrada. Uma carta régia de 24 de novembro isentou moradores do Monte de Varassoiba, na capitania de São Paulo, do pagamento de dízimos.

Em 4 de dezembro de 1810 determinou-se a cobrança de mais uma série de impostos com o objetivo de se fazer receita para gastos com iluminação pública e o sustento da guarda real de polícia. Em 5 de janeiro de 1811 divulgaram-se instruções relativas à cobrança de um novo imposto sobre botequins e tavernas no Rio de Janeiro. Em 26 de abril de 1811 concedeu-se isenção da décima urbana, por prazo definido, para os que edificasse casas na Cidade Nova da Corte. Em 20 de maio de 1811 as Casas de Misericórdia foram isentas dos impostos de selos relativos aos legados recebidos.

Em setembro de 1811 uma carta régia prescreveu uma série de providências relativas à fiscalização do ouro em pó na Capitania de Minas Gerais. Outra carta régia, de outubro de 1811, estabeleceu um novo imposto sobre o gado criados nas fazendas de Curitiba, Sorocaba e do resto da capitania de São Paulo. Em fevereiro de 1812

determinou-se arrecadar para a Intendência Geral da Polícia os emolumentos dos passaportes. No mesmo mês uma resolução de consulta do Conselho da Fazenda mandava continuar a cobrança de direitos impostos nos vinhos pela entrada na alfândega.

Em outubro de 1812 estabeleceu-se um imposto sobre seges (carruagens), lojas e embarcações, objetivando-se a criação de um fundo de capital para o Banco do Brasil. Em 2 de abril de 1813 proibiu-se a venda nas ruas do Rio de Janeiro de quaisquer gêneros de calçados lá fabricados. Em novembro de 1813 determina-se o recolhimento de um subsídio literário na Capitania do Rio Grande de São Pedro, isentando-se o gado que se cortasse para salgamento. Em setembro de 1814 mandou-se cobrar dos escravos levados diretamente da África para os portos do sul do Rio de Janeiro os impostos destinados à guarda real de polícia.

Um decreto de dezembro de 1814 isentava as canoas de serviço particular e de pescaria do imposto sobre barcos do interior. Em maio de 1815 suspendia-se a cobrança de direitos de dízimo do tabaco que se exportassem para a região do Rio da Prata. Em 24 de maio de 1816 regulamentou-se o imposto sobre embarcações. Em novembro de 1816 isentaram-se os direitos cobrados dos couros de veado.

Em 1818 mandou-se organizar um método uniforme para a escrituração de lançamentos e cobranças das décimas urbanas no Rio de Janeiro. Também em 1818 um decreto determinou o recolhimento de taxa incidente sobre cada escravo negro que entrasse no Lazareto, isto é, em local controlado pela vigilância sanitária, com o objetivo de se impor a quarentena.

Percebe-se um conjunto expressivo de incidências, que não explicitavam uma lógica, no sentido da utilização da tributação para fortalecimento do modelo econômico. Assim, a racionalidade do liberalismo econômico do Visconde de Cairu conviveu com várias medidas nitidamente arrecadatórias.

José Antonio da Silva Maia e o Compêndio de Direito Financeiro

José Antonio da Silva Maia (1789-1853) nasceu no Porto, em Portugal, e graduou-se pela Faculdade de Direito de Coimbra. Atuou como político e jurista no Brasil. Representou Goiás no Senado. Foi membro do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. Exerceu a magistratura em Minas Gerais e também o cargo de Procurador da Fazenda na Corte. Foi Ministro da Justiça e da Fazenda na regência de Araújo Lima.

Silva Maia protagonizou importante papel no modelo jurídico brasileiro no contexto da Constituição de 1824 e dos arranjos políticos e institucionais do Império. A Constituição de 1824 recebeu influência muito grande da constituição francesa de 1891. No nosso modelo o Imperador detinha direito de inviolabilidade, sua pessoa era constitucionalmente indicada como *sagrada*, e ele não estava sujeito a responsabilidade alguma. Era titulado de *Imperador Constitucional e Defensor Perpétuo do Brasil*, devendo ser tratado por *Majestade Imperial*.

A Constituição de 25 de março de 1824 (*Constituição do Império do Brasil*) iniciava-se com uma definição de *Império do Brasil*, identificado como uma associação política de todos os cidadãos brasileiros. Esses cidadãos formavam uma Nação livre e independente, que não admitia com qualquer outro laço algum de união, ou federação, que se opusesse à nossa independência. O tema da cidadania é tratado de modo turvo e opaco no contexto brasileiro da década de 1820⁵¹. Não se tratou diretamente da questão da escravidão. Há notícias de que alguma polêmica houve ao longo dos debates da Constituinte de 1823, no que se referia à abolição do tráfico. Domingos Alves Branco Muniz Barreto apresentou reservas a uma imediata abolição do tráfico; em contrapartida, José Bonifácio de Andrada e Silva, revelou-se como aguerrido abolicionista.

O território nacional era dividido em províncias, que não detinham autonomia ou soberania. Organizou-se um Estado centralizado. Tavares Bastos defendia a descentralização administrativa; Paulino José Soares de Souza, Visconde do Uruguai, defendia, por outro lado, a centralização da Administração.

Tratava-se de um governo monárquico, hereditário, constitucional e representativo. Mantinha-se a dinastia de Bragança como *imperante*, vinculada a D. Pedro I. Adotava-se o catolicismo como religião oficial, em regime de *padroado*, ainda que todas as outras religiões fossem permitidas com seus cultos domésticos ou particulares, em casa para tais destinadas, e que não poderiam possuir forma exterior de templo.

Havia cinco categorias de cidadãos brasileiros, nomeadamente: I) os que no Brasil tivessem nascido, ingênuos, ou libertos, ainda que filhos de pai fosse estrangeiro, desde que não estivessem a serviço do respectivo país de origem; II) os filhos de pai brasileiro, e os ilegítimos de mãe brasileira, nascidos em país estrangeiro, que viessem estabelecer domicílio no Brasil; III) os filhos de pai brasileiro, que estivessem em país estrangeiro a serviço do Brasil, embora não viessem estabelecer domicílio aqui; IV) todos os nascidos

⁵¹ Nesse tema, a leitura seminal é GRINBERG, Keila, *O fiador dos brasileiros- cidadania, escravidão e direito civil no tempo de Antonio Rebouças*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

em Portugal, e suas possessões, que sendo já residentes no Brasil na época, em que se proclamou a Independência nas Províncias, onde habitavam, aderiram à Independência, expressa, ou tacitamente, pela continuação da residência; e, V) os estrangeiros naturalizados, qualquer que fosse a respectiva religião. As condições para naturalização eram remetidas à lei.

Adotou-se o modelo de quatro poderes: Legislativo, Moderador, Executivo e Judicial. políticos qualificava o princípio conservador dos direitos dos cidadãos. O Poder Legislativo era delegado a uma Assembleia Geral, com sanção do Imperador. O Legislativo - - Assembleia Geral - - era bicameral, dividia-se numa Câmara de Deputados e no Senado.

Nas províncias funcionavam Conselhos Gerais. Estes eram compostos por 21 membros, nas províncias mais populosas, à época, e a saber: Pará, Maranhão, Ceará, Pernambuco, Bahia, Minas Gerais, São Paulo e Rio Grande do Sul; nas demais, os Conselhos funcionariam com 13 membros. Esses membros eram eleitos, concomitantemente com os representantes do legislativo. O conselheiro deveria ter 25 anos, ser probo, demonstrar que ganhava a vida decentemente, o que se indicava como *qualidades necessárias*. A Constituição também pormenorizava o campo de atuação do Conselho Provincial, inclusive indicando as matérias que não poderiam ser objeto de deliberação desse órgão colegiado.

O processo eleitoral disposto na Constituição de 1824 consistia em eleições indiretas; cidadãos denominados de *ativos* elegeriam em assembleias paroquiais os eleitores de província que por sua vez escolheriam os então denominados *representantes da Nação*. Era intensa a política, ainda que não houvesse, à época, linhas partidárias bem definidas, tal como hoje as concebemos.

No núcleo do modelo político, o Poder Moderador, *chave de toda a organização política*; privativo do Imperador. Este último era definido como *inviolável e sagrado*; não estava sujeito a nenhuma responsabilidade. Ao Imperador a Constituição dava o título de *Imperador Constitucional e Defensor Perpétuo do Brasil*, e lhe dispensava o tratamento de *Majestade Imperial*. Definia-se como o Imperador exercia o Poder Moderador.

O Imperador também chefiava o Poder Executivo, competência que exercia por intermédio de seus Ministros de Estado. As atribuições relativas à chefia do Executivo também eram discriminadas na Constituição de 1824.

Disciplinava-se a dotação financeira do Imperador, a correção dos valores que seriam pagos, os alimentos devidos aos Príncipes, seus professores, casamento e dote de

princesas, pagamento de valores devidos aos membros da Família Real, domínio de bens móveis de titularidade da Família Real, sucessão regular, extinção de linha sucessória, impossibilidade de sucessão por estrangeiro, entre outros assuntos.

Estudo sistemático e clássico da Constituição de 1824 é de José Antonio Pimenta Bueno, o Marquês de São Vicente. No livro *Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império* São Vicente tratou do direito em geral, das leis e da bibliografia do direito público, num título preliminar. Em seguida, estudou os conceitos de nação, de soberania e de poderes políticos. Estudou os poderes legislativo, geral (ou nacional, como escrevia) e provincial.

Especulou sobre a natureza desse poder, atribuições, prerrogativas, acumulações, regimentos internos, acumulações, incompatibilidades. Tratou das eleições. Em seguida, estudou o poder moderador, bem como da família imperial, especialmente no que se refere à dotação e instrução de príncipes. Pimenta Bueno estudou também o regime sucessório do Império e a questão das regências. Tratou do poder executivo, com ênfase nas responsabilidades dos ministros.

Esse constitucionalista sintetizou o funcionamento do Judiciário, especialmente no que se referia à natureza, importância e composição desse poder. Tratou também dos direitos dos brasileiros, individuais (ou naturais), civis e políticos. Entre esses últimos temas, estudou o que denominava de *direito político de reforma da Constituição*. O Marquês de São Vicente também apresentou demorado e fundamentado estudo sobre as leis constitucionais e administrativas⁵². Adaptou-se ao texto de 1824 o chamado quarto poder, indicativo de uma excepcionalidade que consagrava a autoridade imperial.

Silva Maia, pertenceu ao Conselho de Estado de D. Pedro II, quando opinou intensamente sobre vários temas de direito. No Conselho de Estado Silva Maia respondeu consultas e avançou propostas sobre assuntos centrais, a exemplo da discussão em torno da Lei de Terras. Um dos problemas principais da época consistia na definição de terras devolutas.

Tentava-se evitar que escravos foragidos ocupassem áreas e posteriormente reclamassem títulos de propriedade. Para Silva Maia, terras devolutas, simplesmente, seriam aquelas que nunca tiveram dono, e que também não se achavam por alguém

⁵² BUENO, José Antonio Pimenta, Marquês de São Vicente, *Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império*. São Paulo: E. 34, 2002. Organização e introdução de Eduardo Kugelmas.

possuídas e aproveitadas⁵³. Essa definição é de 1842, será nuclear na Lei de Terras, que foi aprovada, no entanto, apenas oito anos depois, em 1850.

Silva Maia deixou extensa bibliografia, nomeadamente, uma *Memória da origem, progresso e decadência do quinto do ouro na Província de Minas Gerais*, um estudo sobre a *Lei de 4 de outubro de 1831, que cuidou da organização do Tesouro Público Nacional e das Tesourarias das Províncias*, um *guia para a atuação dos Procuradores da Coroa* e, principalmente, um *Compêndio de Direito Financeiro*⁵⁴.

É desse último livro, *Compêndio de Direito Financeiro*, que se trata em seguida. As linhas gerais desse livro de síntese são apresentadas. Os pontos explicados, a forma didática da apresentação, que se revela como um texto codificado, justifica que se reconheça Silva Maia como um dos pais fundadores do Direito Tributário brasileiro. O *Compêndio de Direito Financeiro* compõe um corpo canônico de obras que cuidam da tributação.

O *Compêndio de Direito Financeiro*, plano de obra e tópicos explicados

Silva Maia publicou o *Compêndio*, em 1841, reunindo e resumindo, didaticamente, temas de direito financeiro, tributário, processual tributário e administrativo. O livro, tal como um código, é dividido em títulos, capítulos e parágrafos. Silva Maia iniciou seu compêndio com as linhas gerais do direito financeiro (Título I). Indicou objeto de estudo, fontes de receita e motivos de despesa. Em seguida, tratou da administração da Fazenda Nacional, então de responsabilidade prioritária da Assembleia Geral Legislativa, com colaboração do Poder Executivo.

Silva Maia esforçou-se para identificar, nos planos financeiro e tributário, o modo como os poderes se relacionavam. Nesse sentido, sua obra completa e é complementada pelo livro de Pimenta Bueno. Silva Maia explicou a arrecadação, a distribuição e a fiscalização das receitas públicas. Em seguida, tratou das rendas públicas. Com base na lei do orçamento, como se verá, elencou os vários tributos então cobrados. No mesmo título, Silva Maia descreveu e elencou os bens públicos, então denominados de *bens nacionais*.

No Título II tratou da administração e fiscalização das rendas públicas, e dos respectivos funcionários, com as respectivas competências. Cuidou, inclusive, da

⁵³ MAIA, José Antonio da Silva, Conselho de Estado, Ata da reunião de 29 de setembro de 1842.

⁵⁴ MAIA, José Antonio da Silva, *Compêndio de Direito Financeiro*, Rio de Janeiro: Typographia Nacional 1841.

competência e das atividades dos Ministros da Fazenda. Orçamento e balanços são tratados nesse título. Nessa parte do livro Silva Maia explicou o Tribunal do Tesouro, indicando as funções e responsabilidades de seu Presidente, do Inspetor Geral, do Contador-Geral e do Procurador-Fiscal. Os Presidentes de Província contam com capítulo próprio, no qual Silva Maia descreveu a função dos chefes do Executivo na fiscalização das receitas públicas.

Em seguida, Título III, Silva Maia cuidou da arrecadação das rendas públicas, que dividiu em ordinárias e extraordinárias. Silva Maia elencou, nesse passo, todas as exações que então se cobrava. Indicou fontes de receita hoje esquecidas, a exemplo das *Joias do Cruzeiro*, que consistiam na obrigação de que os agraciados com a Imperial Ordem do Cruzeiro tinham para com uma *Caixa de Piedade*, quando lhes expedisse o diploma honorífico, cujo valor era voluntariamente fixado pelo próprio agraciado⁵⁵.

Silva Maia também compendiou todas as rendas extraordinárias do Império, tratando também de bens de defuntos e ausentes e do ágio de moedas e barras. Há nesse passo um extenso detalhamento das alfândegas, com indicação de todos os cargos que nessa repartição havia. Explicou a *mesa de rendas*, uma das mais importantes entre as repartições alfandegárias, que funcionavam nos portos.

No Título IV Silva Maia explicou o funcionamento das receitas públicas gerais. Sintetizou conceitos de dívida pública, que dividiu em interna e externa, explicando as respectivas inscrições e liquidações. As apólices da dívida pública foram tratadas nesse fragmento do livro. No Título V resumiu as linhas gerais da contabilidade pública, especialmente quanto aos passos de escrituração e de tomada de contas.

A responsabilidade (e respectivas penas) dos agentes públicos foi também estudada nesse título. Concussão, peita, suborno e prevaricação são tipos de feição penal que Silva Maia explicou, no contexto do direito criminal de seu tempo. Vigia o Código Criminal do Império, de 1830. Esse texto normativo abriu forte distanciamento entre problemas jurídicos e problemas morais, mostrando-se inovador, nesse sentido⁵⁶.

As linhas gerais do Compêndio

Silva Maia definiu Direito Financeiro como “*aquele que compreende as regras por que se deve dirigir a Administração Geral da Fazenda Nacional, no que é relativo à*

⁵⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 51.

⁵⁶ PIERANGELI, José Henrique, *Códigos Penais do Brasil, Evolução Histórica*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 72.

receita e despesa do Império, à arrecadação, fiscalização e distribuição das rendas públicas, ao desempenho das atribuições de todos os encarregados da guarda e aplicação dos dinheiros nacionais; à tomada de suas contas, e à maneira de lhes fazer efetiva a responsabilidade”⁵⁷. Nessa acepção há elementos que contemporaneamente são compreendidos por vários campos do direito, até mesmo pelo Direito Administrativo; é o caso da tomada de contas e de responsabilização do servidor.

As fontes do Direito Financeiro, prossegue Silva Maia, eram esparsas. Não havia corpo normativo ou doutrinário único. Seus princípios, diretrizes e preceitos deveriam ser deduzidos da Constituição do Império, dos regulamentos do Tesouro Público, das leis anuais de orçamento, a par de decretos, instruções e ordens de governo⁵⁸, que Silva Maia reuniu, ao longo do texto, de um modo didático.

Segundo Silva Maia, a receita era composta, basicamente, do produto das *contribuições legalmente estabelecidas*⁵⁹. Nessa premissa, dois pontos chamam a atenção do intérprete contemporâneo. Já vigia o princípio da legalidade, dado que as exações decorreriam necessariamente de previsão legal. Semanticamente, não havia distinções entre tributos, impostos, taxas, contribuições. Silva Maia, nessa passagem, utilizava *contribuições* como gênero, cujas espécies identificou ao longo do livro, com fundamento na lei do orçamento então vigente. O rendimento dos bens nacionais também compunha o elenco das fontes de receita. Silva Maia reconheceu que a receita também era composta do produto de multas, emolumentos e prêmios⁶⁰.

A despesa, por outro lado, se constituía de todas as somas empregadas no objeto do serviço público, com expressa designação legal, “*ou pelas autoridades superiores, e seus delegados, dentro dos limites das respectivas atribuições legais*”⁶¹. A despesa deveria levar em conta os créditos concedidos pela Assembleia Geral, tal como repartido pelos Ministros de Estado, “*salvo o caso de urgente necessidade*”⁶². Silva Maia distinguia a receita orçada da receita fixada. Aquele primeira era calculada por uma estimativa; esta última, era certa e positivamente determinada anualmente pelo Corpo

⁵⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 1.

⁵⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁵⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁶⁰ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁶¹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 2.

⁶² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 2.

Legislativo⁶³. À época, receita e despesa eram geridas por um tribunal, o *Tesouro Público Nacional*⁶⁴.

Essas premissas decorriam da direta interpretação dos artigos 170 a 172 da Constituição de 1824. Nesse sentido, o art. 170 dispunha que a receita e despesa da Fazenda Nacional seriam encarregadas a um tribunal, denominado de Tesouro Público, no qual se regularia a sua administração, arrecadação e contabilidade, em recíproca correspondência com as tesourarias e autoridades das Provinciais do Império.

No art. 171 se dispunha que todas as contribuições diretas seriam anualmente estabelecidas pela Assembleia Geral. Por fim, no art. 172 fixou-se que o Ministro da Fazenda receberia dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas, devendo apresentar à Câmara dos Deputados, anualmente, um balanço geral de receita e despesa do ano antecedente, bem como uma prévia do ano futuro. Havia um certo nível de controle orçamentário.

De acordo com Silva Maia a Fazenda Nacional era administrada pela Assembleia Geral e pelo Poder Executivo⁶⁵. As respectivas competências foram identificadas com base na Constituição de 1824. À Assembleia competia fazer, interpretar e revogar leis em matéria financeira; fixar as despesas públicas e repartir as contribuições (tributos); autorizar que o Governo contraísse empréstimos; estabelecer os meios para que a dívida pública fosse liquidada, bem como criar os impostos, cuja iniciativa seria da Câmara dos Deputados⁶⁶. Ao Executivo competia a expedição de decretos, instruções e regulamentos para a boa execução das leis⁶⁷.

A arrecadação das rendas públicas era inspecionada pelo Tribunal do Tesouro Público, com inspeção especial dos Inspectores de Fazenda das Províncias. A arrecadação era feita à *boca do cofre*, quando o contribuinte se dirigia à repartição para recolher o tributo devido ou pelos contratantes, na hipótese de prévia venda da dívida fiscal⁶⁸, circunstância que lembra os modelos contemporâneos de securitização.

As várias receitas públicas, segundo Silva Maia, poderiam ser pagas em diferentes lugares. Não havia um ponto pré-determinado no qual todas as exações e débitos para com o Estado eram recolhidos. Por exemplo, a Casa da Moeda, no Rio de Janeiro,

⁶³ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 2.

⁶⁴ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁶⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁶⁶ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁶⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 3.

⁶⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

arrecadava os tributos incidente sobre moedas de ouro e prata. Nos Correios se pagavam taxas de porte de cartas, situação que ainda persiste, ainda que contemos com alguma variação de pormenor. Em Londres, na Agência do Império, pagava-se o devido pelas apólices de empréstimos estrangeiros⁶⁹.

As rendas públicas eram divididas, primeiramente, em *gerais e provinciais*, aquela, do governo central, essas últimas, dos governos provinciais. No modelo constitucional de 1824 não se cogitava do Município⁷⁰. As receitas também eram classificadas em *ordinárias e extraordinárias*⁷¹. Gerais, prossegue o financista, eram as receitas que seriam aplicadas pelo Governo central. As receitas particulares seriam aplicadas pelos Governos provinciais, que as arrecadaram⁷².

As receitas ordinárias, de acordo com Silva Maia, eram provenientes da cobrança regular das contribuições e do rendimento dos bens nacionais, cujo pagamento se fazia em conformidade com as leis, “(...) *por uma tarifa estabelecida, em tempo, ou por ocasião prefixa, em casos, ou por motivos certos, e determinados*”⁷³. Receitas extraordinárias decorriam de previsão de despesas extraordinárias, e a elas seriam destinadas⁷⁴.

Com base nas leis do orçamento Silva Maia elencou as fontes de receita do Governo Central. Entre elas, direitos de importação (15%), impostos sobre bebidas alcóolicas, sobre o chá, sobre a pólvora, direitos de ancoragem, de exportação, impostos sobre o couro (15%), taxas de correio geral, contribuições para o montepio, dízimas de chancelaria, emolumentos de certidões, foros e laudêmios, impostos sobre a mineração do ouro e outros metais, impostos de selo, sisas de bens de raiz, impostos sobre escravos, bens de defuntos e ausentes, joias do cruzeiro⁷⁵.

Havia também rendas que eram exclusivas do Município da Corte. Silva Maia referia-se à lei do orçamento e citava as décimas dos prédios urbanos, dízimos de exportação, meia sisa dos escravos, emolumentos de polícia, imposto de 20% sobre a água ardente, impostos sobre o gado de consumo⁷⁶. A lista é interminável quando se refere

⁶⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 84.

⁷⁰ O tema do Município na construção dos arranjos políticos, institucionais e administrativos brasileiros é tratado com exaustão por AVELAR, Helio de Alcantara e TAUNAY, Alfredo D'Escragnolle, *História Administrativa do Brasil*, vol. 1, Rio de Janeiro: DASP, 1956.

⁷¹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 5.

⁷² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁷³ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁷⁴ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁷⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 6.

⁷⁶ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

às rendas com aplicação especial. Silva Maia citou os impostos sobre as loterias, sobre as lojas, sobre carruagens, sobre barcos, taxas de escravos, entre tantos outros⁷⁷.

As Províncias lançavam e recolhiam as décimas dos prédios urbanos, dízimos de exportação, impostos sobre o consumo de aguardente, sobre o gado, selos de heranças e legados, também entre tantos outros⁷⁸.

Após identificar todas as fontes de receitas, Silva Maia, ainda com base na lei do orçamento, inventariou as várias despesas. No campo das despesas gerais iniciou com as despesas da Casa Imperial, que incluíam dotações para o Imperador, a título de alimentos, e também de gratificações para os mestres da família de D. Pedro II. Seguiam os Ministros, Secretarias de Estado, Presidência das Províncias, Tribunais, inclusive eclesiásticos, polícia, segurança pública, Junta de Comércio, Tribunal do Tesouro Público Nacional, bispos, párocos, Exército, Marinha, Tipografia Nacional, Arquivo Militar, Biblioteca Pública, diplomacia, entre tantas outras rubricas⁷⁹.

Em seguida, Silva Maia definiu e explicou as *contribuições*. Afirmou que as contribuições seriam diretas ou indiretas. As contribuições diretas seriam as estabelecidas para serem lançadas e recaírem diretamente sobre as pessoas, sua propriedade, profissão ou emprego de qualquer gênero. As indiretas, não dependeriam de lançamento ou de arrolamento nominal, recaindo sobre gêneros e mercadorias de consumo, pagas indiretamente pelos contribuintes, na medida em que consumidores⁸⁰.

Segundo Silva Maia, essa contribuição ainda não fora criada. Quando colocada em prática recairia sobre todos os cidadãos, “(...) *indistinta, e geralmente, porque ninguém é isento de contribuir para as despesas do Estado*”⁸¹. Quando às contribuições indiretas, que também deveriam ser criadas, Silva Maia entendia que deveriam estar previstas nas leis orçamentárias, a exemplo dos impostos e taxas então cobrados⁸².

Os bens nacionais e a intersecção com o Direito Administrativo e com o Direito Penal

O que contemporaneamente denominamos de bens públicos, a literatura jurídica do século XIX denominava de bens nacionais. O tema, bens públicos, não era então recorrentemente tratado pelos autores de Direito Administrativo. Veiga Cabral, no

⁷⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁷⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁷⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 9.

⁸⁰ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 11.

⁸¹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁸² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

entanto, em livro de 1859, esboçou uma tentativa de classificar os mencionados bens⁸³. Pereira Rego, em publicação de 1860, dedicou um capítulo para classificar os bens públicos, então denominados de bens nacionais⁸⁴.

Em 1861 foram publicados dois textos clássicos de Direito Administrativo do século XIX: o *Ensaio sobre o Direito Administrativo*, do Visconde do Uruguai⁸⁵, e o *Direito Administrativo Brasileiro*, de Antonio Joaquim Ribas⁸⁶. Porém, não há menção à classificação dos bens nesses dois livros. Essa classificação, assim, não era um tópico exclusivo de direito administrativo, como presentemente entendemos. A classificação dos bens públicos era também objeto da Ciência das finanças.

Silva Maia definiu bens nacionais como aqueles que eram, em geral, os pertencentes ao Império, justamente porque éramos uma Nação soberana. Incluía nesse conjunto os terrenos incultos, as minas de todos os metais, as pedras preciosas, os mares adjacentes, as ilhas, as matas, os rios, os portos do mar, as estradas, os bens vagos, os prédios rústicos e urbanos adquiridos pela Fazenda Nacional, bem como “o pau-brasil, que ainda se conserva estancado, e como gênero de monopólio nacional”⁸⁷.

Há no *Compêndio* muita informação relativa a servidores públicos, que prestassem serviço no Erário. Deveriam caucionar, para que pudessem trabalhar no serviço público, aqueles que tivessem como encargo a arrecadação de tributos, a exemplo de tesoureiros, recebedores, contratadores e exatores (fiscais). A caução se dava por intermédio de hipoteca, fiança ou depósito⁸⁸. Segundo Silva Maia, a Fazenda Nacional teria hipoteca legal sobre todos os bens dos servidores encarregados da arrecadação, desde a data dos contratos ou dos provimentos. Tratava-se de hipoteca privilegiada, e, portanto, com preferência em relação a todos os outros créditos⁸⁹.

Servidores eram responsabilizados na hipótese de peita, suborno, concussão, prevaricação, falta de exação no cumprimento dos deveres, irregularidade de conduta e peculato. O peculato, de acordo com Silva Maia, consistia na apropriação, consumo, extravio, no todo ou em parte, de recursos públicos, que tivesse sob sua

⁸³ CABRAL, Veiga, *Direito Administrativo Brasileiro*, Rio de Janeiro: Lammert, 1859.

⁸⁴ REGO, Vicente Pereira do, *Elementos de Direito Administrativo para uso das Faculdades de Direito do Império*, Recife: Typographia Commercial de Geral Henrique de Mira, 1860.

⁸⁵ URUGUAI, Visconde do, Paulino José Soares de Sousa, *Ensaio sobre o Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Editora 34, 2002.

⁸⁶ RIBAS, Antonio Joaquim, *Direito Administrativo Brasileiro*, Rio de Janeiro: F. L. Pinto & C. Livreiros Editores, 1866.

⁸⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 12.

⁸⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 100.

⁸⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 101.

responsabilidade⁹⁰. A irregularidade de conduta incidia na incontinência pública ou escandalosa, no vício de jogos proibidos, na embriaguez repetida, na inaptidão notória para o trabalho e na desídia habitual no desempenho da função.

A falta de exação no desempenho da função decorria de ignorância, descuido, frouxidão, negligência ou omissão, por parte do servidor⁹¹. O suborno era definido como se comprovava ação ou omissão por influência ou pedido de alguém⁹². A peita decorria do recebimento de dinheiro ou qualquer outro donativo, ou mesmo aceite de promessa direta ou indireta com visas à prática ou omissão de ato contrário à lei. O não cumprimento de ato de ofício também identificava a peita.

Prevaricavam, segundo Silva Maia, aqueles que julgassem ou procedessem contra literal disposição de lei, que infringissem lei ou regulamento, que tolerassem, dissimulassem, ou encobrissem crimes ou defeitos dos subordinados, bem como os que praticassem falsidade material ou ideológica, ainda que não se usasse essas duas expressões⁹³.

A concussão decorria da extorsão ou da exigência do que não era devido, ainda que o destinatário fosse a Fazenda Pública⁹⁴. O suborno ocorria na corrupção por influência ou pelo pedido para que atuasse contra as obrigações de que era investido o servidor⁹⁵. A peita era caracterizada pela aceitação de dádiva ou de promessa, direta ou indireta, para que se decida de acordo com interesse contrário ao Fisco⁹⁶.

A Administração e a Fiscalização das Rendas Públicas

Essa parte do livro inicia-se com a definição de Ministro da Fazenda. É a quem privativamente competiria o expediente de todos negócios pertencentes à administração e fiscalização da Fazenda Nacional. Também é quem referendava e assinava todos os atos do Poder Executivo, relativos aos objetos de sua repartição⁹⁷. O Ministro da Fazenda também era o responsável para apresentar balanços anuais. Deveria também se responsabilizar por balanços e contas do município do Rio de Janeiro.

⁹⁰ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 106.

⁹¹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 105.

⁹² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁹³ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 103.

⁹⁴ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 102.

⁹⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁹⁶ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

⁹⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 13.

Silva Maia sintetizava o modo como o balanço deveria ser apresentado. Deveria ser identificada a lei ou ordem que determinava a confecção do balanço. Em seguida, a importância orçada, a importância arrecadada, bem como as observações que o Ministro da Fazenda lançaria sobre o estado da cobrança. Nesse passo, o documento (balanço) guarda forte relação com assuntos de Direito Tributário.

A par de explicitar a atuação do Ministro da Fazenda, Silva Maia ainda tratou dos Ministros do Império, da Justiça, dos Negócios Estrangeiros, da Marinha e da Guerra⁹⁸. Mencionou a relação desses ministros com a composição do orçamento. No caso do Ministro da Guerra havia uma especificidade. O orçamento desse ministério deveria ser acompanhado de lista nominal dos oficiais existentes no Império, com declaração de comissões, gratificações e soldos pagos⁹⁹.

O Tribunal do Tesouro Público Nacional

Silva Maia dedicou extenso capítulo para especificar as linhas gerais do Tribunal do Tesouro Público Nacional. Mencionado tribunal fora criado pela Constituição de 1824, art. 170, como acima observado. O Tribunal era sediado na capital do Império. Contava com um presidente, um inspetor-geral, um contador-geral, um procurador-fiscal. Era composto de uma contadoria de revisão, de uma tesouraria-geral e de um cartório¹⁰⁰. O Tribunal ao qual Silva se referiu substituiu uma primeira versão de administração fiscal, criada por D. João.

De fato, em 28 de junho de 1808 D. João baixou alvará que criava o Erário Régio e o Conselho da Fazenda. O objetivo era buscar uma mais exata administração, arrecadação, distribuição, assentamento e expediente, de que dependia a manutenção do trono, e o bem comum dos fiéis vassalos. Afirmava-se que as dilações em semelhantes negócios eram de gravíssimas consequências, nas expressões de D. João, devidamente atualizadas e editadas¹⁰¹.

Invocava-se que nas então presentes e inevitáveis urgências deveriam ser criados estabelecimentos adequados para a administração pública e fiscal. À época, afirmou-se que foram ouvidas pessoas do Conselho, *inteligentes e literatas, de sã consciência*,

⁹⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 16.

⁹⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁰⁰ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 17.

¹⁰¹ Alvará de 28 de junho de 1808.

zelosas do serviço real e do bem comum. Reduzia-se a uma jurisdição todos os negócios da Fazenda Real, que até então compunham jurisdições voluntária e contenciosa, exercitadas pelas *Juntas da Fazenda* e da *Revisão* da antiga dívida passiva da capitania.

D. João criou um Erário Régio e um Conselho da Fazenda, por onde, única, e primitivamente, se expediriam todos os negócios pertencentes à arrecadação, distribuição e administração da Real Fazenda do continente e domínios ultramarinos, também na linguagem do alvará, devidamente atualizada e editada. Esse Erário Régio foi substituído pelo Tribunal do Tesouro, cujo funcionamento fora explicado por Silva Maia, como segue.

O conjunto de competências do Tribunal, de acordo com uma lei de 4 de outubro de 1831 era muito ampla, o que foi enfatizado por Silva Maia. O Tribunal detinha a suprema direção e a fiscalização da receita e da despesa. Assim, inspecionava a arrecadação, a distribuição e a contabilidade das rendas públicas, decidindo sobre todas as questões administrativas que decorressem dessa competência¹⁰².

O Tribunal do Tesouro também exercia a suprema administração de todos os bens tidos como próprios da Nação, que não estivessem por lei a encargo de outra repartição pública¹⁰³. O Tribunal tomava anualmente contas de todas as repartições pública, por onde se utilizasse recursos da Nação. Passava quitações aos tesoureiros, recebedores, pagadores, almoxarifes, mandando proceder contra eles, uma vez constatada a ilegalidade das contas¹⁰⁴. O Tribunal do Tesouro exercia funções que são hoje de competência do Tribunal de Contas. Os empréstimos públicos eram também supervisionados pelo Tribunal de Contas, fiscalizando sua observância, se autorizados por lei¹⁰⁵.

O Tribunal do Tesouro, prosseguia Silva Maia, fixaria as condições e supervisionaria os contratos na Corte e no Município do Rio de Janeiro. Representaria junto ao Governo, apontando deficiências na legislação fazendária. Observaria os efeitos dos tributos e proporia o que entendesse mais vantajoso à soberania nacional. Inspecionaria os empregados das diferentes repartições da Fazenda. Julgaria as habilitações dos filhos, filhas, viúvas e mães de oficiais militares, que pretendessem receber pensão denominada de meio soldo¹⁰⁶.

¹⁰² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁰³ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁰⁴ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁰⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁰⁶ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 18.

Com base na norma que criou o Tribunal, Silva Maia prosseguiu identificando as competências de seu Presidente. Nos termos da regra de regência, o Presidente do Tribunal era o Ministro da Fazenda. Deveria essa autoridade levar ao conhecimento do Imperador todos os negócios do Tribunal que exigissem aprovação e assinatura do Chefe de Estado. Necessitaria submeter à Assembleia Geral Legislativa planos de melhoramento, propostas de regimentos e demais medidas legislativas. Também era competente para expedir em nome próprio ordens, instruções, títulos e diplomas, afetos à atuação do Tribunal. Abria, rubricava e encerrava os livros principais da Contadoria Geral. Assinava quitações dadas pelo Tribunal, subscritas também pelo Contador-Geral¹⁰⁷.

Na sequência Silva Maia tratou das competências do Inspetor-Geral, do Contador-Geral, e do Procurador Fiscal. Este último era membro do Tribunal, “*especialmente encarregado de vigiar sobre a execução das Leis de Fazenda*”¹⁰⁸. Ao Procurador-Fiscal competia interpor pareceres sobre todos os negócios do Tribunal, que versassem sobre objeto de execução de lei. Promoveria o contencioso da Fazenda Pública, fiscalizando as execuções, “*indicando os meios legais para compelir devedores remissos*”¹⁰⁹. Ao Procurador, segundo Silva Maia, cabia acompanhar especialmente execuções de bilhetes de alfândega, de casas de leilão e modas, de décimas de prédios urbanos, de dízimas de chancelaria, de sisas, de meia-sisas e de taxas de heranças e legados¹¹⁰.

Esse modelo era também simetricamente utilizado nas províncias. Silva Maia explicou o funcionamento dessa fórmula, pormenorizando a organização e competências das inspetorias, contadorias, fiscais, secretários, tesourarias, escrivães, fiéis (que eram nomeados pelos tesoureiros, seus auxiliares, de livre escolha), cartórios e dos então denominados *empregados subalternos*¹¹¹.

Silva Maia seguia a tradição de um direito administrativo brasileiro, de forte inspiração portuguesa, fora concebido ao longo da década de 1820. Há institutos antigos muito similares a modelos contemporâneos. Por exemplo, ainda em 18 de junho de 1822, portanto durante a Regência de D. Pedro, baixou-se decreto que proibia a acumulação em uma só pessoa, de mais de um emprego; além do que, exigia-se que os funcionários públicos comprovassem o *assíduo exercício*, como condição para recebimento dos

¹⁰⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁰⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 21.

¹⁰⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹¹⁰ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 23.

¹¹¹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 34.

respectivos vencimentos. Reiterava-se legislação do século XVII e reconhecia-se a impossibilidade de o servidor cumprir *funções* e *incumbências* no exercício de duas atividades. Tem-se nessa ordem algum sentido histórico de distinções presentes entre cargos e funções, assunto que foi retomado no início do século XX.

Os chamados *empregados subalternos*, ou *amanuenses*, eram contínuos que prestavam serviços gerais na administração pública. Silva Maia os identificou nas estruturas hierárquicas do Tribunal do Tesouro.

Linhas gerais do sistema tributário brasileiro em meados do século XIX

Na sequência, Silva Maia apresentou síntese dos tributos então cobrados, o que nos permite uma visão geral do sistema tributário vigente em meados do século XIX. O modelo tributário que Silva Maia se esforçou para explicar era desdobramento direto das fórmulas arranjadas desde a vinda de D. João e da família real portuguesa para o Brasil, quando se procurou anular o pacto colonial.

A vinda da Corte, e posteriormente o Primeiro Reinado, o Período Regencial e o início do Segundo Reinado, exigiram recursos que deveriam ser alcançados por um modelo tributário tão implacável quanto o que organizou ao longo do período colonial, o que significa, de algum modo, uma contradição. Lutou-se pela independência com vistas à diminuição da carga tributária. Conquistada a independência, essa persistiu. É do que Silva Maia trata quando discorre sobre o modelo tributário propriamente dito.

Essa parte do livro foi composta com base na lei orçamentária então vigente. Ainda que leis orçamentárias alterassem as quantias em face das quais havia expectativa de arrecadação, as espécies tributárias eram estáveis; afinal, pouco se diferenciavam do que ocorrera no período joanino ou no primeiro reinado.

Silva Maia dividiu as rendas (e, portanto, os impostos) em ordinárias e extraordinárias. Reunidas, compunham a então denominada renda geral¹¹². As rendas ordinárias eram compostas de direitos de importação, impostos adicionais sobre bebidas alcóolicas (então denominadas de *bebidas espirituosas*), direitos sobre o chá, direitos da pólvora, direitos de baldeação, direitos de reexportação, direitos de expediente, prêmio dos assinados das alfândegas, direitos de armazenagem, multas, emolumentos de certidões de alfândegas, de direitos de ancoragem, de direitos de exportação, de direitos

¹¹² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 40.

incidentes sobre os couros da Província de São Pedro (Rio Grande do Sul), de expediente de capatazias.

Havia também taxas de correio, contribuições para o montepio, contribuição sobre o fabrico de moedas de ouro e prata, direitos de chancelaria, dízimas de chancelaria, dízimas urbanas, emolumentos das certidões, foros dos terrenos de marinha, laudêmos, impostos sobre mineração de ouro, matrícula dos cursos jurídicos, matrículas nas escolas de medicina, selo de letras, sisas de bens de raiz, joias do cruzeiro, emolumentos de polícia, impostos de consumo de aguardente, meia sisa de escravos, selos de heranças e legados, impostos sobre gado de consumo, imposto das loterias, impostos sobre as lojas, impostos sobre as seges, impostos sobre barcos do interior, selos de papel, taxas de escravos.

No elenco das rendas extraordinárias, Silva Maia indicava as rendas diamantinas, dos arsenais de marinha e guerra, dos estabelecimentos da administração geral, da venda de pau-brasil, de pólvora, bens de defuntos e ausentes, ágio de moedas e barras, a própria dívida ativa, moedas de cobre inutilizadas.

À luz de uma compreensão tributária contemporânea esse conjunto de incidências se revela algumas vezes incompreensível. Uma barafunda de imposições que confundem o tributarista contemporâneo. No passo seguinte, e na medida do possível, com base em Silva Maia pretende-se identificar algumas dessas incidências fiscais, com determinadas referências a antecedentes do período joanino e do primeiro reinado.

As rendas ou receitas ordinárias

Direitos de importação, segundo Silva Maia, eram cobrados em relação a produtos estrangeiros, importados e despachados para consumo no Brasil, recolhidos na Alfândega, com alíquota de 15% sobre o valor da mercadoria¹¹³. O imposto adicional sobre importação de bebidas alcóolicas de procedência estrangeira não alcançava bebidas oriundas de países com os quais tinha tratado. A alíquota (quota) era de 50%¹¹⁴. O chá importado era tributado em 30% do valor de entrada na alfândega¹¹⁵. A pólvora era tributada em 50% do valor de entrada¹¹⁶.

¹¹³ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 40.

¹¹⁴ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 41.

¹¹⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹¹⁶ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

Vivíamos uma tradição de fortíssima legislação casuística, o que ocorria mais enfaticamente desde o tempo de D. João VI. Exemplifica-se com decreto que isentava de direitos de importação uma fábrica de chapéus, por provocação de seu dono, que ordem datada de 18 de julho de 1808 identificava como José Joaquim de Brito. Naquele mesmo mês criou-se imposto de 600 réis por arroba de algodão exportado. Em setembro daquele ano isentava-se o gado vacum dos direitos de entradas nos registros; em dezembro abriu-se exceção, determinando-se a cobrança da aludida exação em relação ao gado que transitasse por Curitiba.

Um decreto de 17 de agosto de 1809 identificava as autoridades que teriam competência para o recolhimento de vários de impostos, a exemplo de subsídios de aguardente e tabaco, direitos de escravos, venda de sal, selos de papel, pescaria de baleias, entre tantos outros. No mesmo ano isentaram-se dos direitos de importação as mercadorias provenientes de Lisboa e do Porto, que nos aludidos portos já tivessem recolhido os tributos devidos.

Silva Maia procurou sistematizar as várias imposições que havia e que não se distinguiam muito da tributação que a Corte no Rio definitivamente implantou no Brasil. Segundo Silva Maia, quando mercadorias estrangeiras passavam de uma embarcação para outra, para serem reexportadas, cobravam-se *direitos de baldeação*, estimadas em 2% do valor da mercadoria¹¹⁷. Também de 2% eram as alíquotas incidentes sobre a reexportação de mercadorias estrangeiras¹¹⁸. Havia também um adicional de *direito de reexportação*, na hipótese de mercadorias estrangeiras reexportadas para a África, cobrando-se mais 13%, além dos originários 2%¹¹⁹. No caso de reexportação de pólvora para a África a alíquota adicional era de 50%¹²⁰.

Nas alfândegas cobra-se também *direitos de expediente*. Eram pagos como condição aos despachos de importação, baldeação e reexportação, na alíquota de 1,5%¹²¹. Sobre o aluguel pago para depósito de mercadorias nos armazéns das alfândegas incidiam *direitos de armazenagem*, cujas alíquotas cresciam na medida em que as mercadorias demoravam para envio ao destinatário final¹²². Eram lançadas multas por infração de regulamentos, que compunham as receitas gerais, com alíquotas variáveis, “(...) conforme

¹¹⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹¹⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹¹⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 42.

¹²⁰ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹²¹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹²² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 43.

a importância dos casos”¹²³. As embarcações estrangeiras deveriam recolher *direitos de ancoragem*, com valores fixos por tonelada¹²⁴.

Na exportação, prossegue Silva Maia, incidiam *direitos de saída*, também denominados de *direitos de consulado*; eram cobrados sobre gêneros de produção nacional, com alíquotas que chegavam a 7% sobre o preço corrente das mercadorias¹²⁵.

Entre as receitas ordinárias, segundo Silva Maia, elencava-se uma taxa de correio. Incidia sobre a circulação de cartas e papeis, regulada sobre o peso e pelas distâncias de mar e de terra¹²⁶. Dos oficiais do Exército e da Marinha cobrava-se um dia de soldo a cada mês, para financiamento do montepio, destinado a pensionar com meio soldo respectivas viúvas, filhas mães e irmãos¹²⁷. Silva Maia também mencionou as *dízimas de chancelaria*. No direito português eram penalidades aos litigantes que perdiam as demandas. Contemporaneamente, seriam equivalentes aos ônus de sucumbência. Incidia em 2% do valor da causa¹²⁸.

Segundo Silva Maia previa-se ainda a cobrança das *décimas urbanas dos municípios*, consistentes em 10% sobre o rendimento líquido do imóvel, se alugado, ou estimados, se ocupados pelo próprio dono, com abatimento de 10% do gasto com concertos e reformas¹²⁹. Essa exação fora criada em 27 de junho de 1808 por intermédio de ordem de D. João. Originalmente a décima incidia sobre os rendimentos líquidos dos proprietários dos imóveis, e que aparecerá também no orçamento do Império para os exercícios de 1831 e 1832¹³⁰. São essas referências que Silva Maia utilizou. Este tributo já era utilizado em Portugal, onde existia desde 1762.

A décima fora criada na época de D. João VI em meio a grande crise habitacional, dado que a vinda da corte portuguesa para o Rio de Janeiro redundou em falta de moradias. No fragmento justificativo do alvará, D. João invocava que o imposto tinha inúmeras vantagens. Afirmava que podia ser repartido com igualdade. Reconhecia-se que os locatários suportariam a imposição, que seria repassada aos aluguéis. Fixava-se relação tributária muito parecida àquela que se dá presentemente em âmbito de imposto predial e

¹²³ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹²⁴ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 44.

¹²⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹²⁶ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 46.

¹²⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹²⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 47.

¹²⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 48.

¹³⁰ Cf. GODOY, José Eduardo Pimentel de, *Dicionário de História Tributária do Brasil*, Brasília: ESAF, 2002, p. 58.

territorial urbano. Isto é, a responsabilidade é do proprietário, que pelo não recolhimento responde junto ao fisco, mas que estipula em contrato particular a responsabilidade fiscal do locatário, não podendo, no entanto, invocar a cláusula em face do fisco¹³¹.

Segundo Silva Maia cobravam-se também emolumentos sobre todas as certidões passadas nas alfândegas e demais repartições públicas¹³². Quanto aos terrenos de marinha, cobrava-se um foro por sua ocupação por enfiteuse¹³³. Laudêmios eram lançados em reconhecimento ao senhorio direto, com alíquota de 2%, cobrado na alienação¹³⁴. Sobre a mineração do ouro e de outros metais, prossegue, incidia o quinto (5%), com alíquotas distintas para algumas mineradoras privilegiadas. Silva Maia menciona a Companhia do Congo; mineradoras estrangeiras pagariam as alíquotas mencionadas nos respectivos contratos¹³⁵.

As matrículas cobradas nos cursos de direito e de medicina eram registradas como receitas¹³⁶. Nos contratos de compra, venda, arrematação e permuta de bens de raiz incidia uma alíquota de 10% sobre os referidos preços¹³⁷. Como mencionado no início, os agraciados com mercês da Imperial Ordem do Cruzeiro recolheriam uma contribuição para a Caixa de Piedade, na expedição dos correspondentes diplomas, com valores fixados pelo arbítrio dos agraciados¹³⁸.

Sobre a aguardente de produção brasileira, continua Silva Maia, incidia um imposto de consumo calculado em 20% do preço, “*regulado pelas circunstâncias do mercado*”¹³⁹. Sobre casas de leilão e moda incidia uma contribuição especial, com preço fixo¹⁴⁰. Recolhia-se meia sisa sobre o valor da arrematação de escravos, com alíquota de 5%. Ainda em 3 de junho de 1809, durante o período joanino, um alvará fixava impostos sobre a compra e venda de bens de raiz, a par da mencionada meia sisa dos escravos ladinos, isto é, aqueles que falavam a língua portuguesa, que conheciam ofício e que de certa forma se mostravam adaptados às duras condições de vida no regime escravocrata.

¹³¹ Art. 123 do CTN: Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

¹³² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹³³ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 49.

¹³⁴ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹³⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹³⁶ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 50.

¹³⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 51.

¹³⁸ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹³⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁴⁰ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

Sisas incidentes sobre bens de raiz, bem como as meias-sisas que incidiam sobre escravos eram, na maioria das vezes, tratadas de forma muito casuística. Tem-se notícia de uma ordem de 15 de julho de 1823, portanto, no Primeiro Reinado ainda, relativa ao fim de um contrato de arrematação pactuado com um cidadão de nome Manoel Pereira Lírio e que, a partir de então, seria arrecadado diretamente pela Fazenda Nacional. Assinada por Martim Francisco Ribeiro de Andrada, mencionada ordem dimensiona a forma casuística como se tratavam as incidências tributárias no período imperial¹⁴¹. O esforço de Silva Maia reside na tentativa de sintetizar e apresentar os vários tributos que havia, com base na lei do orçamento.

Sobre heranças e legados incidia uma contribuição de 10% se os herdeiros não fossem ascendentes ou descendentes diretos do *de cujus*; caso a descendência ou ascendência fosse direta, a alíquota caía pela metade¹⁴².

Sobre o gado de consumo no Município do Rio de Janeiro havia uma contribuição cobrada sobre uma tabela fixa, com valores distintos para os gados bovino, caprino e suíno¹⁴³. De acordo com Silva Maia, as loterias concedidas pela Assembleia Geral ou pelas Assembleias Provinciais, cujos fundos excedessem um patamar determinado, estariam sujeitas a um imposto de 10%; o produto seria aplicado na amortização de papel moeda¹⁴⁴.

Incidia também uma contribuição sobre o aluguel de lojas, armazéns, botequins, tabernas, açougues, fábricas de charuto, oficinas e escritórios¹⁴⁵. De igual modo, cobravam-se contribuições incidentes na compra de embarcações, calculadas em 5% do valor do preço¹⁴⁶. Havia ainda uma taxa *per capita* cobrada de proprietários de escravos;

¹⁴¹ Ordem de 15 de julho de 1823. “*Havendo S. M. o Imperador resolvido que a sisa das compras e arrematações dos bens de raiz e a meia sisa das dos escravos ladinos, cujo contrato de que era arrematante Manoel Moreira Lírio, findou com o ano próximo passado fosse daqui em diante administrado nas vilas desta Província por conta da Fazenda Nacional, da mesma forma praticada antes do dito contrato, manda, pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, encarregar ao Juiz de Fora da Vila Real da Praia Grande, a arrecadação do mencionado imposto no distrito da sua jurisdição, regulando-se para este fim pelos Alvarás de 3 de junho de 1809 e de 2 de outubro de 1811, e pelas Resoluções de Consultas de 10 de fevereiro e 16 de Setembro de 1818, constante cio extrato incluso. Manda, outrossim, que faça proceder a rigoroso exame nos livros das notas dos Tabeliães para vir ao conhecimento das vendas feitas a prazos no tempo do contrito, a fim de se arrecadar as sisas correspondentes aos pagamentos vencidos depois dele, remetendo ao Tesouro Público no fim de cada trimestre, impreterivelmente a importância do que nele se houver arrecadado. Palácio do Rio de Janeiro, 15 de julho da 1823 - Martim Francisco Ribeiro de Andrada.*”

¹⁴² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 54.

¹⁴³ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁴⁴ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 55.

¹⁴⁵ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁴⁶ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 56.

o valor era fixo e a idade do escravo não era levada em conta¹⁴⁷. Tributos incidentes sobre lojas datavam de 1829, quando criados por uma ordem de Miguel Calmon du Pin e Almeida, Ministro da Fazenda no fim do Primeiro Reinado. Trata-se de ordem inusitada, e que determinava que seu cumprimento deveria se dar *religiosamente*, como se lê em seguida:

Miguel Calmon du Pin e Almeida, do Conselho de Sua Majestade o Imperador, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e Presidente do Tesouro Nacional. Faço saber a Junta da Fazenda da Província de... que sendo presente a Sua Majestade o Imperador, que em algumas Províncias do Império se tem suscitado dúvidas pelo motivo de pretenderem os proprietários de pequenas lojas ou tabernas, pagar menor imposto ao determinado no Alvará de 20 de outubro de 1812, houve o mesmo Augusto Senhor por bem ordenar, por Sua imediata e Imperial Resolução de 23 de fevereiro próximo passado tomada em consulta do Conselho da Fazenda sobre este assunto: 1º, que se remeta a essa Junta cópia da Provisão autenticada pelo Contador Geral respectivo, que em 24 de novembro de 1813, por igual motivo se dirigiu a Junta da Fazenda da Bahia, para que segundo a Resolução interpretativa do dito Alvará contida na mesma provisão, se possa essa Junta dirigir na cobrança dos impostos estabelecidos no referido Alvará; 2º, que a Junta faça proceder pelo Juízo competente ao lançamento anual das lojas que hão de pagar o respectivo imposto, isentando depois de competentes informações e audiência do Juiz do lançamento, aquelas que no parecer da mesma Junta não puderem por sua pobreza suportar semelhante ônus, como se acha declarado no § 2º da resolução contida na citada provisão, que se dirigiu a supradita Junta da Fazenda da Bahia, como que se cumpre por sua parte a Lei, aliviando por outra os povos de vexames. O que tudo se participa a essa Junta para sua inteligência, em iguais circunstâncias, e para que religiosamente cumpra o que por esta se determina ao dito respeito. João Rodrigues da Silva a fez no Rio de Janeiro, aos 6 de abril de 1829. - João Carlos Corrêa Lemos a fez escrever. - Miguel Calmon du Pin e Almeida¹⁴⁸.

Essa ordem, presume-se, não era mais vigente à época da síntese elaborada por Silva Maia. A fórmula revela, no entanto, o tratamento casuístico que se dava à matéria. Nesse sentido, a importância do esforço de Silva Maia, que pretendia sumariar todas as incidências tributárias então existentes.

No conjunto das receitas extraordinárias, Silva Maia cogitava da possibilidade de o Estado receber pelo preço da arrematação das terras de exploração de diamantes, localizadas em Minas Gerais e em São Paulo; à época essa contribuição não era cobrada¹⁴⁹. Havia previsão de uma renda oriunda dos arsenais de marinha e guerra, resultante da venda de materiais desnecessários, ou tidos como inúteis, a exemplo de

¹⁴⁷ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 57.

¹⁴⁸ Ordem nº 62, Ministério da Fazenda, de 6 de abril de 1829.

¹⁴⁹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

pranchas e barcaças. Na mesma rubrica Silva Maia mencionava o rendimento das pedreiras da Ilha das Cobras¹⁵⁰. As vendas do pau-brasil, que era monopólio nacional, era revertida para o Estado, com produto aplicado para pagamento da dívida externa¹⁵¹.

Curiosamente, reputava-se como renda extraordinária, segundo Silva Maia, a renda da moeda de cobre recolhida pelas operações do troco, e que dele restou, ficando reduzida a *cisalha*, aplicando-se o valor à amortização do papel moeda¹⁵². Cisalhas eram aparas ou fragmentos de folhas de metal.

A importância e o legado de Silva Maia

O livro de José Antonio da Silva Maia permite que se tenha uma visão geral do modelo tributário brasileiro de meados de século XIX. Permite também que se perceba alguns aspectos da administração pública, muito dos quais persistem, com variação de pormenor, até hoje. O Tribunal do Tesouro, por exemplo, guarda semelhanças com a administração tributária federal contemporânea, bem como com o Tribunal de Contas da União, o que revela que matérias de direito financeiro, administrativo e tributário eram tratadas de modo convergente.

Do levantamento que apresentou dos vários tributos que então eram cobrados, pode-se constatar modelo casuístico e irregular, que se arrastava desde o período joanino. Sem contarmos, naturalmente, com o período colonial, quando as taxas de extração fiscal eram ainda mais irregulares, desarranjadas e pesadas. No livro de Silva Maia tem-se uma síntese da organização orçamentária, financeira e tributária de meados do século XIX.

Cuida-se de um livro prático, instrumental, ainda que hoje tenha mero interesse histórico. Com exceção de alguns pontos da Economia Política o Direito Tributário não era estudado nos dois cursos de Direito que havia no século XIX. Auxiliava advogados, juízes e procuradores. É livro importante na fixação de um cânon e de um repertório tributário na literatura jurídica brasileira.

Perdigão Malheiro, o Patrono dos Procuradores da Fazenda Nacional

¹⁵⁰ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 58.

¹⁵¹ MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., loc. cit.

¹⁵² MAIA, Silva, *Compêndio*, cit., p. 62.

Agostinho Marques Perdigão Malheiro (1824-1881) foi um dos mais importantes juristas brasileiros do século XIX. Escritor e operoso advogado¹⁵³, estudou no Colégio D. Pedro II, no Rio de Janeiro, onde bacharelou-se em Letras, e depois no Largo de São Francisco, em São Paulo, onde recebeu o título de doutor, em 1849¹⁵⁴. Foi bibliotecário da Faculdade. Começou a advogar em 1850, em São Paulo, e em seguida no Rio de Janeiro, sede da Corte. Foi deputado de 1869 a 1872. Atuou como curador de africanos livres. Foi Procurador da Fazenda. Foi advogado no Conselho de Estado. Foi membro do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro e do Instituto dos Advogados do Brasil. Perdigão Malheiro foi um ferrenho abolicionista.

Polígrafo, escreveu sobre História do Brasil (*Índice cronológico dos fatos notáveis desde seu descobrimento até 1849*), sobre Direito Privado (*Sucessão dos filhos naturais, Reforma hipotecária e sociedade de crédito rural*), sobre Direito Penal (*O Código Criminal e vários decretos anotados*), entre outros assuntos. Seu pai fora ministro do Supremo Tribunal de Justiça, que, no Império, equivaleria ao contemporâneo Supremo Tribunal Federal. Perdigão Malheiro notabilizou-se como um dos mais expressivos juristas brasileiros da era imperial.

Deixou-nos um livro sobre a escravidão, que talvez seja o mais completo estudo sobre essa terrível instituição brasileira, de triste memória¹⁵⁵. Nesse texto, explicou a posição do escravo em face das leis positivas, historiou a origem da escravidão, as obrigações, o escravo em juízo, as formas de extinção do cativo, a alforria. Estudou, separadamente, a escravidão dos índios e a dos africanos. Trata-se de fonte essencial para estudo da escravidão no Brasil.

Deixou-nos também dois manuais práticos para uso de Procuradores da Fazenda, que consistem no mais acabado esboço sobre o direito tributário, especialmente em sua parte processual¹⁵⁶. Por esse estudo, Perdigão Malheiro faz jus ao título de um dos pais fundadores do direito tributário brasileiro. É o tema do presente ensaio.

O Manual dos Feitos do Procurador da Fazenda e seu Suplemento, plano e estrutura

¹⁵³ DUTRA, Pedro, *Literatura Jurídica no Império*, Rio de Janeiro: Topbooks, 1992, p. 70.

¹⁵⁴ Dados biográficos colhido em BLAKE, Augusto Vitorino Alves Sacramento, *Dicionário Bibliográfico Brasileiro*, Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1883, pp. 18-19.

¹⁵⁵ MALHEIRO, Perdigão, *A escravidão no Brasil, Ensaio Histórico, Jurídico, Social*, Petrópolis: Vozes, 1976.

¹⁵⁶ MALHEIRO, Perdigão, *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional*, Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1873. MALHEIRO, Perdigão, *Suplemento ao Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional*, Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, s.d.

Perdigão Malheiro, compôs dois livros relativos à atuação dos Procuradores da Fazenda Nacional. Identificados doravante nas notas de rodapé como *Manual* e *Suplemento*, esses dois livros, hoje raríssimos, sintetizam os pontos centrais do modelo tributário brasileiro em meados do século XIX. O *Manual* contém três temas centrais: uma síntese dos tributos então cobrados, uma descrição das formas como matérias fiscais eram discutidas em juízo, uma taxinomia dos bens públicos, ainda que não necessariamente nessa ordem. O *Manual* apresenta um panorama de três disciplinas, nomeadamente: o direito tributário, o direito processual tributário e o direito administrativo.

O *Manual* inicia (Título I) com informações gerais sobre o cargo e a função do Procurador da Fazenda. Identifica fórmulas de nomeação, de substituição, vencimentos, deveres, atribuições e encargos. Em seguida (Título II) Perdigão Malheiro trata da atuação processual do Procurador. Descreve o Juízo dos Feitos, identificando os protagonistas, designadamente, o juiz, o escrivão, os oficiais de justiça, o solicitador e o porteiro. Explica a execução fiscal, seus incidentes, os embargos do executado, os embargos de terceiro, o concurso de credores, o sequestro, a adjudicação. Nesse mesmo título Perdigão Malheiro cuida da desapropriação, por necessidade ou por utilidade pública.

No próximo passo, Perdigão Malheiro aponta várias outras competências de atuação em juízo do Procurador da Fazenda. Trata da habilitação de herdeiros para recebimento de soldos, da justificação de nacionalidade de proprietário de embarcação brasileira, da justificação de nobreza para concessão de brasão de armas, da arrematação de objetos de ouro, prata ou joias depositadas em cofres públicos.

No Título III cuida da atuação do Procurador nos casos de heranças jacentes, bens de ausentes, bens vagos, inventários, testamentos. O Título IV é a sessão que mais revela matéria de direito tributário. A propósito de orientar o Procurador como se manifestar em vários casos, Perdigão Malheiro explica as características gerais das várias exações então cobradas, a exemplo do selo (proporcional e fixo), da dízima da chancelaria, das sisas (de bens de raiz, das embarcações, dos escravos), da décima urbana, dos impostos sobre lojas, casas de negócio, entre outros.

No próximo passo (Título V) Perdigão Malheiro explicitou os vários atos em que poderia ou deveria intervir o Procurador da Fazenda, tratando do conflito de jurisdições, da advocatória, da suspeição, do contrabando, das multas criminais e administrativas e das prisões, também administrativas. No Título VI Perdigão Malheiro comenta sentenças, precatórias, títulos e documentos vindos do estrangeiro. Nessa matéria, processual, vigia

à época o Livro III das Ordenações Filipinas, bem como o Regulamento nº 737, de 25 de novembro de 1850. Esse último, ainda que baixado para tratar de matéria comercial era aplicado subsidiariamente em outras discussões, inclusive no âmbito tributário e administrativo.

Em longo apêndice, de cerca de 600 páginas, Perdigão Malheiro reproduziu, na íntegra, excertos da Constituição de 1824, das Ordenações, Decretos, Provimentos, Avisos, Regimentos e Portarias. O leitor contemporâneo pode constatar um pormenorizado roteiro normativo do século XIX. Chama a atenção o extenso nível de minudência e de casuística, revelando um modelo tributário que alcançava a vida econômica da época, em toda sua extensão. Nada escapava à tributação.

No *Suplemento*, Perdigão Malheiro agregou informações ao *Manual*, seguindo o roteiro deste último. Acrescentou legislação e aditou decisões administrativas. A leitura do *Manual* e do *Suplemento* permite uma síntese bem elaborado do direito tributário, processual tributário e administrativo em meados de século XIX. À época, certamente, eram livros de consulta permanente. Hoje, contam com importantíssimo valor histórico.

No presente ensaio, como segue, com base nesses dois livros de Perdigão Malheiro, esforça-se para resumir seus principais pontos, argumentando-se que o jurista aqui estudado é um dos pais fundadores do direito tributário brasileiro.

O Procurador da Fazenda, competências e roteiro de atuação

Perdigão Malheiro inicia seu *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional* afirmando que “o Procurador dos Feitos é o Advogado e representante da Fazenda Nacional nos juízos de 1ª Instância”¹⁵⁷. Na Corte, atuaria o Procurador da Fazenda na Província do Rio de Janeiro, nas capitais das Províncias, serviriam os Procuradores de 1ª Instância, os Procuradores Fiscais das Tesouraria e seus ajudantes. Nos outros lugares, quem fosse designado, com preferência nos Coletores¹⁵⁸.

No Rio de Janeiro os Procuradores da Fazenda receberiam ordenado, além de porcentagens ou comissões nos juízos dos feitos, nos juízos de defuntos e ausentes, bem como nos demais juízos¹⁵⁹. Não tinham direito aos emolumentos da Fazenda ou das partes. Receberiam, no entanto, *diárias de caminho e estada*, quando em serviço, fora da

¹⁵⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 1.

¹⁵⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 2.

¹⁵⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 3.

residência do juízo onde estivessem lotados¹⁶⁰. Ainda, aos Procuradores, se arbitrariam porcentagens e comissões, como retribuição por diligências a bem da Fazenda¹⁶¹.

O Procurador da Fazenda era impedido de ocupar o cargo de Procurador da Fazenda Provincial, de Delegado, de Subdelegado, de qualquer emprego de julgador, de Juiz de Paz e de Promotor Público¹⁶². No entanto, não estava impedido de atuar como Curador-Geral dos Órfãos e de exercer a advocacia, exceto nas causas nas quais a Fazenda fosse parte ou diretamente interessada¹⁶³.

Não podiam ser procuradores de partes em negócios que, direta ou indiretamente, ativa ou passivamente, dissessem respeito à Fazenda Nacional e, se fossem advogados, deveriam evitar o patrocínio de causas ou questões dessa natureza¹⁶⁴. Deveria o Procurador, segundo Perdigão Malheiro, proceder “*no desempenho do seu cargo com toda a civilidade, decência, boa-fé e discrição próprias de um perfeito Advogado*”¹⁶⁵. Dois irmãos não poderiam ser, na mesma causa, um juiz e o outro Procurador¹⁶⁶.

O Procurador não poderia propor ação ou intentar oposição, por parte da Fazenda, sem ordem do Tesouro, salvo perigo de mora, quando necessitaria comunicar imediatamente a medida tomada¹⁶⁷. Uma vez demandado, o Procurador, prossegue Perdigão Malheiro, deveria avisar ao Tesouro, pedindo informações, para a boa defesa da Fazenda¹⁶⁸. Estava proibido de conciliar¹⁶⁹. Não poderia submeter as causas das Fazendas a árbitros, exceto quando autorizado pela lei ou por ordem superior¹⁷⁰.

O Tesouro Nacional, que deveria ser avisado por Perdigão Malheiro na hipótese acima descrita, fora criado por uma lei regencial, datada de 4 de outubro de 1831. Essa lei organizava o Tesouro Público Nacional e as Tesouraria das Províncias. Dispunha-se que haveria na Capital do Império um Tribunal denominado Tesouro Público Nacional, o qual era composto de um Presidente, um Inspetor Geral, um Contador Geral e um Procurador Fiscal. Recebia o título do Conselheiro, e eram nomeados pelo Imperador. Reunia-se três vezes por semana, e contava com anexos de Secretaria, uma Contadoria de

¹⁶⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 4.

¹⁶¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁶² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 6.

¹⁶³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁶⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 2.

¹⁶⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 7.

¹⁶⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 1.

¹⁶⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 8.

¹⁶⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁶⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁷⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

Revisão, uma Tesouraria Geral e um Cartório. O Presidente apresentava voto deliberativo, e todos os outros membros do Tribunal o consultivo; ficando responsáveis por seus votos, que forem opostos às Leis, ou contra os interesses da Fazenda Pública, se fossem manifestamente dolosos. Perdigão Malheiro conhecia o funcionamento desse órgão fazendário.

Ao Procurador era também vedado confessar, desistir ou fazer composição nos processos de interesse da Fazenda¹⁷¹. Segundo Perdigão Malheiro, o Procurador deveria ter todo cuidado para que não se retardassem os processos nos quais atuasse; deveria zelar também para que não ocorressem erros ou nulidades em prejuízo da Fazenda ou das partes¹⁷². Era obrigado a assistir vistorias, exames e diligências de que fosse parte a Fazenda, requerendo o que conviesse¹⁷³. Não poderia comprar ou arrematar bens penhorados pela Fazenda, e também era proibido de receber dos devedores e executados a importância das dívidas¹⁷⁴.

Prossegue Perdigão Malheiro observando que o Procurador deveria comunicar ao Tesouro as sentenças proferidas a favor ou contra a Fazenda, devendo também comunicar a interposição e remessa de apelações¹⁷⁵. Incumbiria ao Procurador acompanhar e examinar a contagem das custas¹⁷⁶. Tinha competência para fiscalizar, nas execuções da Fazenda, o pagamento dos selos, da dízima da Chancelaria e de todas as custas devidas¹⁷⁷. Deveria prestar contas, mensalmente, do dinheiro dispendido nas causas da Fazenda¹⁷⁸.

A atividade era rigidamente controlada. O Procurador, segundo Perdigão Malheiro, deveria lançar em livro de protocolo todos os termos das execuções da Fazenda, bem como remeter semestralmente ao Tesouro um mapa, identificando o estado das execuções pendentes¹⁷⁹. O Procurador era responsável, em face da Fazenda, pelos prejuízos que pudesse causar¹⁸⁰. Estava dispensado de prestar fianças ou de pagar custas¹⁸¹. Também estava dispensado de juntar comprovação de sua nomeação, justamente porque se julgava conhecida¹⁸². Não era necessário que se fizesse o

¹⁷¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 9.

¹⁷² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁷³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁷⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁷⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 10.

¹⁷⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁷⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 11.

¹⁷⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 12.

¹⁷⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁸⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 13.

¹⁸¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁸² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

reconhecimento de sua assinatura, nos atos que interviesse¹⁸³. Quando imperativo, deveria requerer a restituição integral de bens da Fazenda¹⁸⁴.

Perdigão Malheiro elencou as atribuições e encargos do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional. Ao Procurador competia delegar, com permissão de autoridade superior, para pessoas idôneas, poderes necessários para diligências a bem da Fazenda, em diferentes Comarcas e Províncias¹⁸⁵. Daria instruções a solicitadores sobre andamento de processos em que interveriam, velando para que cumprissem seu dever¹⁸⁶. Deveria comunicar diretamente ao Procurador da Coroa, a quem estava subordinado, informando e enviando documentos sobre processos que corressem em segunda instância¹⁸⁷. Também se corresponderia com autoridades, com vistas a ter notícia de falecidos, cujas heranças estivessem sujeitas ao pagamento de taxas, que deveria arrecadar¹⁸⁸.

O Procurador tinha competência para examinar em cartórios os processos e livros de distribuição, nos quais houvesse interesse da Fazenda Nacional¹⁸⁹. Tinha prerrogativa para requerer de qualquer cartório documentos e certidões necessários à defesa da Fazenda, papéis que seriam encaminhados sem o recolhimento de custas¹⁹⁰. Perdigão Malheiro também informava que os Procuradores invocariam a suspeição entre juízes e escrivães¹⁹¹.

Havia competência para requerer advocatória para as causas que a Fazenda fosse parte, que se estivessem processando indevidamente em outros juízos¹⁹². Apelaria nos processos, mesmo entre particulares, em que a Fazenda fosse interessada, quando entendesse conveniente¹⁹³. O Procurador da Fazenda era o último que oficiava, depois das partes¹⁹⁴. O conjunto de competências era bem alargado. Segundo Perdigão Malheiro, o Procurador poderia lançar e cobrar multas em certos casos¹⁹⁵.

O Juízo dos Feitos da Fazenda e os atores nos processos de interesse do Fisco

¹⁸³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁸⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 14.

¹⁸⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 15.

¹⁸⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁸⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 16.

¹⁸⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁸⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 17.

¹⁹⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁹¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁹² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 18.

¹⁹³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁹⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁹⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 19.

Nos processos de interesse da Fazenda Nacional haveria um magistrado privativo para processar as causas em primeira instância¹⁹⁶. Na Corte e na Província do Rio de Janeiro seria magistrado o Juiz do Cível da Capital¹⁹⁷. Teria o mesmo ordenado do juiz do Cível, além de porcentagem ou comissão, bem como emolumentos das partes¹⁹⁸. A jurisdição era privativa e improrrogável¹⁹⁹.

Poderia o juiz avocar todas as causas de sua competência, que estivessem processando em outros juízos²⁰⁰. Deveria apelar *ex-officio* das sentenças que proferisse contra a Fazenda²⁰¹. Esse magistrado também julgava processos de desapropriação por necessidade e utilidade pública, atuando ainda na mediação e questões de terrenos de marinha pertencentes ao Estado²⁰². O Juiz dos Feitos que saísse em diligência não deixaria o cargo, segundo Perdigão Malheiro, por ter jurisdição em todo o território respectivo²⁰³.

Perdigão Malheiro tratava também do escrivão. Em cada um dos juízos dos feitos da Fazenda haveria um escrivão nomeado pelo governo; onde o expediente fosse pequeno (nas palavras de Perdigão Malheiro) serviria o escrivão do cível, ou quem o governo designasse²⁰⁴. Nesse mesmo juízo dos feitos haveria dois oficiais de justiça, nomeados pelo juiz²⁰⁵. Aos oficiais era vedado o recebimento de qualquer quantia a título de depósito, de receber dos devedores a quantia devida à Fazenda ou de arrematar, para si, ou por interposta pessoa, bens no juízo no qual exercessem suas funções²⁰⁶.

Em seu *Manual* Perdigão Malheiro também explica a figura do *solicitador*. Haveria em cada juízo um ou mais solicitadores, nomeados pelo governo²⁰⁷. Recebiam o equivalente à metade do ordenado do Procurador dos Feitos²⁰⁸. O cargo era incompatível com o cargo de Solicitador da Fazenda Provincial²⁰⁹. Também não poderia acumular o

¹⁹⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 26.

¹⁹⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 27.

¹⁹⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

¹⁹⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 28.

²⁰⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 29.

²⁰¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁰² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 31.

²⁰³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 4.

²⁰⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 34.

²⁰⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 37.

²⁰⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 40.

²⁰⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁰⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 41.

²⁰⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

cargo com o de Coletor ou de Secretário da Câmara²¹⁰. De igual modo, era vedado que ocupasse os cargos de Promotor Público, de Contador e de Distribuidor²¹¹.

O solicitador atuava como auxiliar do procurador. Competia-lhe, segundo Perdigão Malheiro, requerer em audiência tudo quanto fosse de interesse da Fazenda, acusar, notificar, postular diligências, em todas as causas²¹². Segundo Perdigão Malheiro, o solicitador deveria conservar-se de pé na audiência, enquanto o juiz a estivesse presidindo²¹³.

Solicitadores estavam proibidos de aceitar depósitos, de receber dos devedores da Fazenda a importância das dívidas, bem como de comprar, para si ou por interposta pessoa, bens, em cuja arrematação interviesse, ou de processo nos quais exercessem seus cargos²¹⁴. Perdigão Malheiro lembrou que não poderia servir no mesmo juízo do procurador o filho do solicitador respectivo²¹⁵.

Minucioso, Perdigão Malheiro descreveu em seção própria o papel dos porteiros; o porteiro do juízo dos feitos da Fazenda seria o porteiro do foro comum²¹⁶. Apregoariam a abertura e o encerramento das audiências, as citações e outros atos, passariam certidões dos pregões, os editais de praça e de citação, e também apregoariam os bens nas arrematações²¹⁷. A exemplo dos solicitadores, deveriam se conservar em pé durante as audiências²¹⁸.

O processo de execução fiscal e seus incidentes

Na continuidade, Perdigão Malheiro explicou com pormenor o processo de execução fiscal, então denominado de *executivo para cobrança*²¹⁹. Atualmente, o modelo brasileiro de cobrança judicial de créditos tributários é regulado pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que *dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências*. O texto vigente substituiu o Decreto-Lei nº 960, de 17

²¹⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 42.

²¹¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 6.

²¹² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²¹³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²¹⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 43.

²¹⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, loc. cit.

²¹⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²¹⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 44.

²¹⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²¹⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 45.

de novembro de 1938²²⁰, que por sua vez emendou o Decreto nº 10.902, de 29 de maio de 1914²²¹, que ainda substancializava excertos do Regulamento 737, de 25 de novembro de 1850. Com vistas a alcançar os modelos mais antigos deve-se estudar aos títulos IX, X, XII e XIII, do Livro Primeiro, das Ordenações Filipinas²²², que Perdigão Malheiro ajustou à casuística de sua época.

Nesse sentido, inicia observando que “*compete este executivo à Fazenda Pública para cobrança de dívidas do Estado provenientes de tributos, impostos, contribuições lançadas, multas*”²²³. As execuções eram propostas contra o devedor, seu fiador, herdeiro, contra qualquer possuidor dos bens obrigados ao Fisco, contra o devedor do devedor, se a dívida tivesse origem fiscal, e também contra o sucessor no negócio pela dívida do antecessor²²⁴. A denúncia voluntária do devedor de impostos isentaria o contribuinte de multas e penas²²⁵.

Com a certidão da dívida completamente liquidada (isto é, devidamente lançada em registro próprio), o Procurador deveria requerer mandado executivo ao juiz competente, para que o devedor pagasse a dívida em 24 horas, sob pena de penhora²²⁶. Se não pagasse o valor expresso na certidão de dívida, a penhora cairia sobre quantos bens bastassem para integral pagamento do pedido, bem como das custas, até o final do processo²²⁷. Uma vez feita a penhora, e depositados os bens, marcava-se audiência e dava-se ao executado dez dias para apresentar defesa²²⁸. Onde não houvesse cofre de depósito público, as joias, moedas e outros valores seriam recolhidos em poder de depositários públicos ou particulares²²⁹.

²²⁰ Por exemplo, o art. 59 do referido decreto-lei dispunha que a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda não poderia ser submetida a juízo arbitral. Esta regra firmava a natureza do modelo, típico do Estado Novo, marcado pela hipertrofia do Estado.

²²¹ O referido Decreto reorganizava a Procuradoria da República no Distrito Federal. Cuida da execução fiscal (arts. 72 e ss.), que nominava de *executivo fiscal*. O art. 133 dispunha que os Procuradores da República (que então conduziam as execuções fiscais de créditos federais) poderiam promover *ex-officio* processos que confirmassem a insolvibilidade de dívidas da União, reconhecendo-as como falidas e insolúveis, ou por se acharem os devedores em estado manifesto de insolvibilidade, ou por terem falecido sem deixar bens, ou haverem se ausentado para lugares não sabidos.

²²² Os aludidos títulos dispõem sobre os Juizes dos Feitos da Coroa e da Fazenda, bem como sobre seus respectivos representantes legais.

²²³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²²⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 48.

²²⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 24.

²²⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 49.

²²⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²²⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 50.

²²⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 19.

Se o devedor não comparecesse em audiência, explica Perdigão Malheiro, julgava-se por sentença a penhora, condenando-se o réu²³⁰. Por outro lado, se o devedor comparecesse, e sua defesa não fosse procedente, sucedia sua condenação²³¹. Depois da sentença era permitido ao devedor embarga-la²³². Caso o juiz decidisse contra a Fazenda, deveria apelar de ofício²³³.

Prossegue Perdigão Malheiro informando que, com a sentença, o devedor era intimado a pagar em 24 horas, e prosseguir até o final a execução²³⁴. Se a penhora fosse feita em dinheiro, não havendo credores que se tivessem habilitado a disputar o valor depositado, o Procurador deveria requerer o levantamento em favor da Fazenda²³⁵. Na hipótese de a penhora ter sido realizada em bens, seguiria a avaliação, depois da qual se faria a arrematação ou a adjudicação²³⁶. Os bens móveis e semoventes seriam apregoados e vendidos em três dias, os bens de raiz, em nove dias²³⁷.

Se não houvesse interessados, os bens seriam adjudicados pela Fazenda²³⁸. No entanto, feita a adjudicação, o executado seria intimado para remir, se quisesse, no prazo de oito dias improrrogáveis. Se não o fizesse, explica Perdigão Malheiro, os bens seriam de novo levados a praça, depois de apregoados, sobre o valor da adjudicação²³⁹. Na hipótese de inexistência de lançador, os bens seriam definitivamente adjudicados²⁴⁰.

Perdigão Malheiro em seguida cuidou dos vários incidentes que poderiam ocorrer na execução da sentença. O executado poderia opor-se na execução com embargos modificativos ou infringentes do julgado, assim como ao modo de execução²⁴¹. Previam-se também embargos de terceiro. Tratava-se de interesse de terceiro senhor ou possuidor de bens penhorados, que deveria se apresentar com os embargos os títulos que justificassem seu domínio²⁴². O embargante tinha a prerrogativa de exhibir, em até dez dias, improrrogáveis, os outros títulos que tivesse a seu favor²⁴³.

²³⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 51.

²³¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²³² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 52.

²³³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²³⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 53.

²³⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²³⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 54.

²³⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 55.

²³⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 57.

²³⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁴⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 58.

²⁴¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁴² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 59.

²⁴³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

Depois de ouvido o Procurador dos Feitos o Juiz deveria proferir sua sentença²⁴⁴. Perdigão Malheiro reconhecia que credores poderiam concorrer com a Fazenda. Prefeririam aos créditos da Fazenda o credor de hipoteca especial anterior; o credor de benfeitorias; a mulher, pelo seu dote; o credor, quando a dívida proviesse de dízima de chancelaria; o credor por sentença obtida anteriormente à obrigação da Fazenda²⁴⁵. Quanto às apelações, seriam recebidas apenas em efeito devolutivo, sendo a sentença a favor da Fazenda²⁴⁶.

Outros incidentes foram tratados por Perdigão Malheiro. Falecendo o executado devedor prosseguiria a execução contra qualquer herdeiro ou viúvo que estivesse na posse dos bens, ainda que a partilha se tivesse feito, independentemente de habilitação²⁴⁷. Caso o devedor falisse, a execução prosseguiria contra curador fiscal e administradores²⁴⁸. Se devedores obtivessem moratória ou parcelamento, não se suspenderia a execução, exceto por ordem do Tesouro²⁴⁹. Contra os falidos podia-se ajuizar execução fiscal da dívida ativa ante o juiz da falência, em forma administrativa²⁵⁰. O sistema de responsabilização é, de algum modo, exatamente idêntico ao modelo contemporâneo.

Perdigão Malheiro registrava também que o executado que dolosamente retardasse a execução, ou ocultasse e sonegasse bens à penhora, fraudulentamente, estaria sujeito à prisão²⁵¹. À época havia prisão civil por dívidas, inclusive por dívidas para com o Estado. Procedimentalmente, as férias não suspenderiam, nem obstaculizariam as penhoras, sequestros, depósitos ou outros atos que, com a demora, ficariam prejudicados²⁵². Quanto à prescrição, Perdigão Malheiro observou que a dívida ativa da Nação, como então se chamava a dívida ativa do governo central, ajuizada antes de 1º de janeiro de 1843, não prescreveria, ainda que se tivesse passado o prazo de 40 anos sem se falar no feito²⁵³. Se as dívidas fossem insolúveis, se faria a respectiva justificação e eliminação²⁵⁴. O prazo prescricional, assim, era de 40 anos.

²⁴⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 60.

²⁴⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 62.

²⁴⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 63.

²⁴⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 65.

²⁴⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁴⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 66.

²⁵⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 18.

²⁵¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 67.

²⁵² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 68.

²⁵³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁵⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 69.

À penhora forçada denominava-se de sequestro. Perdigão Malheiro explicava que este procedimento se aplicava na cobrança das dívidas ao Estado²⁵⁵. Uma vez feito o sequestro, se intimava o réu para comparecer em audiência de defesa, em dez dias²⁵⁶. Perdigão Malheiro observava que se tratava de ato sumário e violento, de que não se poderia abusar, denominado de sequestro para segurança²⁵⁷.

A Fazenda Pública e os processos de desapropriação

Perdigão Malheiro também redigiu seção na qual tratou a desapropriação por necessidade pública. Registrava que se tratava de exceção ao direito de propriedade, como previsto no art. 179 da Constituição do Império, que previa os casos de necessidade ou utilidade²⁵⁸. A necessidade era justificada pela defesa do Estado, segurança pública, socorro público em tempo de fome ou outra extraordinária calamidade, e ainda por razão de salubridade pública²⁵⁹. Nesses casos, a desapropriação seria precedida de requerimento do Procurador da Fazenda, com audiência da Parte, perante o Juiz dos Feitos do domicílio do proprietário²⁶⁰.

Uma vez decretada por sentença, procedia-se a avaliação da propriedade, segundo Perdigão Malheiro, por árbitro nomeado “*a aprazimento das Partes e do Procurador da Fazenda*”²⁶¹. Em seguida, pago, ou depositado o valor, se a Parte se recusasse a recebê-lo, seria a desapropriação decretada finda, com a consequente imissão na posse²⁶².

Lembrava Perdigão Malheiro que, em caso de perigo iminente, não se levaria em conta o conjunto das formalidades procedimentais; teria lugar a imediata desapropriação, desde que avaliada a propriedade, indenizado o dono ou depositado o valor, “*reservados os direitos para tempo oportuno*”²⁶³. Sobre a desapropriação não incidiam tributos, a exemplo da sisa, do selo e da dízima²⁶⁴. Esses tributos serão explicitados mais à frente.

No caso de desapropriação por utilidade pública havia número fechado de possibilidades. Especificamente, construção de edifícios e estabelecimentos públicos de

²⁵⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁵⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 71.

²⁵⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 73.

²⁵⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 78.

²⁵⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁶⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁶¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 79.

²⁶² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁶³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁶⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 80.

qualquer natureza; fundação de povoados, hospitais, casas de caridade e instrução; aberturas, alargamentos ou prolongamentos de estradas, ruas, praças e canais; construção de pontes, fontes, aquedutos, portos, diques, cais, pastagens; construções ou obras destinadas à decoração ou salubridade pública²⁶⁵. Nessa modalidade, havia necessidade de lei ou de decreto imperial²⁶⁶.

Haveria um júri, reunido em sessão pública sob presidência do Juiz, que julgaria o valor e os incidentes da indenização²⁶⁷. Segundo Perdigão Malheiro, as indenizações não poderiam em caso algum ser inferior às ofertas dos agentes do Governo, nem superiores às exigências das partes²⁶⁸. Assinada a decisão do júri, o seu Presidente entregaria ao Juiz, que a julgaria, por sentença, condenando nas custas a quem de direito coubesse²⁶⁹.

Desta sentença, prossegue Perdigão Malheiro, caberia apelação para a Relação²⁷⁰, com efeito devolutivo, tão somente²⁷¹. A esse tribunal de superior instância caberia apenas conhecer da falta de observância de formalidades substanciais²⁷². Ao longo do período no qual advogou Perdigão Malheiro um Supremo Tribunal de Justiça atuava como instância superior²⁷³. Logo abaixo, uma justiça de segunda instância, os Tribunais da Relação, regulamentados por um decreto datado de 3 de janeiro de 1831.

Cada um dos Tribunais das Relações, que podiam ser instaladas nas províncias, e consequente equiparadas aos tribunais estaduais contemporâneos, era composta de 14 desembargadores, dentro os quais um deles é o presidente. Junto a esses tribunais oficiavam um Promotor de Justiça e um Procurador da Coroa, este último, o Procurador da Fazenda em 2ª Instância. Usavam beca, detinham o título de Conselheiros. Despachavam em seções públicas, ocupando uma mesa por ordem de antiguidade. Reuniam-se três vezes por semana. O exercício da advocacia dependia também da autorização da Relação. Esse tribunal podia autorizar a prática da advocacia para não formados, nos locais nos quais houvesse a falta de bacharéis.

²⁶⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 81.

²⁶⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁶⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 84.

²⁶⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁶⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 85.

²⁷⁰ Para as origens e histórico do Tribunal da Relação ao longo do período colonial, consultar, por todos, WEHLING, Arno e WEHLING, Maria José, *Direito e Justiça no Brasil Colonial- O Tribunal da Relação do Rio de Janeiro -1751-1808*.

²⁷¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁷² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁷³ Para um estudo sobre o Supremo Tribunal de Justiça, conferir, LOPES, José Reinaldo de Lima, *O Supremo Tribunal Federal e a Justiça do Império- 1828-1889*, São Paulo: Saraiva, 2010.

Ainda segundo Perdigão Malheiro, no tema da desapropriação, se o processo fosse anulado, voltaria a novo júri, com novos jurados, presididos pelo substituto do Juiz que serviu no primeiro processo; deste novo julgamento não cabeira mais recurso²⁷⁴. Também essa desapropriação estaria isenta de sisa, selo e dízima de chancelaria²⁷⁵.

Demais competências do Procurador da Fazenda

O Procurador dos Feitos da Fazenda também contava com competência para atuar nas causas de habilitação para meio soldo, de dependentes de oficiais do Exército, o que contemporaneamente sugere matéria previdenciária. Aos interessados, que fizessem jus ao benefício, correspondia parcela dos rendimentos de servidores falecidos. Segundo Perdigão Malheiro, competia o meio soldo às viúvas dos oficiais do exército, às filhas solteiras, aos órfãos menores de 18 anos, às mães dos oficiais, quando viúvas, por eles alimentadas²⁷⁶. O meio soldo era dividido, e devido por escala, isto é, proporcionalmente²⁷⁷. Era pago às filhas solteiras e, na falta destas, aos filhos menores; a filha solteira não perderia o benefício, se eventualmente se casasse²⁷⁸.

Ainda segundo Perdigão Malheiro, eram excluídos do benefício as viúvas, filhas, filhos e mães que recebessem dos cofres públicos alguma pensão, montepio, tença, ou que tivessem ofício ou emprego vitalício que igualasse ou excedesse em vencimentos o meio soldo²⁷⁹. As viúvas que passaram a segundas núpcias também perderiam o mencionado direito²⁸⁰. Refletindo o plano moral da época, também não tinham direito ao meio soldo as filhas que viviam apartadas dos pais, e não eram por eles alimentadas, por seu mal comportamento²⁸¹. O meio soldo era devido desde a morte²⁸².

Perdigão Malheiro tratava de todas as ações nas quais a Fazenda Nacional deveria intervir. Cuidava de ações diversas, ordinárias ou sumárias, inventários medições, entre outros processos. Iniciava fixando competência e prerrogativa da Fazenda, no sentido de que quando fosse interessada em uma causa, ordinária ou sumária, como autora, ré,

²⁷⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁷⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 86.

²⁷⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 94.

²⁷⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 96.

²⁷⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁷⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 97.

²⁸⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁸¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 97.

²⁸² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 98.

assistente ou opoente, o processo correria no Juízo dos Feitos da Fazenda, com intervenção do Procurador²⁸³.

Nos processos nos quais a ação contra a Fazenda tivesse por fim o pagamento de dívida passiva seria preciso, segundo Perdigão Malheiro, que as partes fossem legítimas, que se provasse a dívida e que houvesse se verificado a prescrição²⁸⁴. Registrava que se a dívida decorresse de perdas de particulares, por causa de guerra interna ou externa, somente à Assembleia Geral seria reconhecida a competência para mandar inscrever e pagar o débito²⁸⁵.

As indenizações deveriam ser reclamadas ordinariamente perante o Conselho de Estado²⁸⁶. Dívidas provenientes de fornecimentos militares não podiam ser cobradas em juízo; somente por via administrativa seriam liquidadas²⁸⁷. Segundo Perdigão Malheiro, das sentenças contra a Fazenda haveria apelação de ofício. Proibia-se a penhora de bens públicos, então denominados de *bens nacionais*²⁸⁸. Contra a Fazenda não era admissível a compensação ou o encontro de contas em juízo²⁸⁹. Quando vencida, a Fazenda pagaria custas à parte vencedora²⁹⁰. Indenizações por benfeitorias contra a Fazenda poderiam ser requeridas e decididas administrativamente, ou por via judicial²⁹¹.

Perdigão Malheiro fixava que a Fazenda Nacional não era obrigada a impostos provinciais ou municipais²⁹², o que qualificaria, contemporaneamente, imunidade recíproca. Bens públicos não poderiam ser alienados sem autorização da Assembleia Geral²⁹³. Em todos os inventários, em que a Fazenda fosse interessada, com o objetivo de receber tributos sobre herança, deveria intervir o Procurador²⁹⁴.

O tributo cobrado denominava-se *décima ou taxa de herança e legado*²⁹⁵. Consistia em 10% sobre o valor líquido dos legados e heranças por testamento²⁹⁶. A Santa Casa da Misericórdia, Expostos e Recolhimento era isenta do recolhimento desse

²⁸³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 114.

²⁸⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 115.

²⁸⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 117.

²⁸⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁸⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 118.

²⁸⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 119.

²⁸⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁹⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁹¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 120.

²⁹² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 122.

²⁹³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

²⁹⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 173.

²⁹⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 174.

²⁹⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 175.

tributo²⁹⁷. Nenhum legado ou herança se entregaria, ou se daria quitação, sem que se constasse o pagamento do imposto, quando devido²⁹⁸.

As exações devidas, e não pagas em oito dias, seriam cobradas por executivo fiscal²⁹⁹. A taxa de herança deduzia-se do líquido depois de subtraídas as dívidas, despesas e outros encargos³⁰⁰. O testamentário, o inventariante e os herdeiros eram solidariamente responsáveis pela taxa de herança e seus juros³⁰¹. O Procurador era autorizado a cobrar taxa de herança das dívidas ativas do espólio, sobre o produto delas em praça, ainda depois de recolhidos os títulos ao depósito³⁰².

De acordo com o *Manual* de Perdigão Malheiro, cabia ao Ministro da Fazenda conhecer das questões que versassem sobre o cumprimento, interpretação, validade, rescisão e efeito das fianças e dos contratos celebrados com a Fazenda, que tivessem por objeto quaisquer rendas, obras ou serviços públicos³⁰³. Ao Ministro da Fazenda também competia aplicar leis e disposições relativas à prescrição das reclamações contra o Estado por dívidas passivas, independentemente da natureza do direito em que se fundassem, bem como sobre a prescrição de 40 anos relativas à dívida ativa³⁰⁴. No caso das fianças, seu arbitramento não impediria que se exigisse dos fiadores o pagamento de alcance superior ao devido, exceto se no termo de fiança de modo contrário fosse estipulado³⁰⁵.

Nulidades de testamentos, quando arguidas, exigiam oitiva do Procurador da Fazenda³⁰⁶. Nesse caso, prescrevia o *Manual* de Perdigão Malheiro que o Procurador deveria examinar se o juiz era competente, se as pessoas que detinham legitimidade para a causa foram regularmente citadas, se o autor da ação era pessoa competente, se não havia nulidade no processo e se as provas eram procedentes³⁰⁷. O Procurador podia apelar da decisão³⁰⁸. Nas ações por dívidas contra heranças *pro indiviso*, o Procurador também se manifestava, especialmente porque havia interesse da Fazenda no recolhimento da taxa de herança³⁰⁹.

²⁹⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 177.

²⁹⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 189.

²⁹⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 190.

³⁰⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 50.

³⁰¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 51.

³⁰² PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 52.

³⁰³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 123.

³⁰⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁰⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 13.

³⁰⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 287.

³⁰⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 288.

³⁰⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁰⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 289.

Perdigão Malheiro ainda lembrava que era costume ouvir-se o Procurador em outras diversas ações, reais, ou pessoais, de diversa natureza, ordinárias ou sumárias, nas quais a Fazenda tivesse algum interesse ou pudesse ser prejudicada³¹⁰. Deveria então o Procurador, prossegue Perdigão Malheiro, para o bem da Fazenda, defender interesse ou evitar prejuízo, *“fiscalizando convenientemente a causa, seguindo as regras de Direito concernentes às diversas ações e questões”*³¹¹.

Os Procuradores também atuavam nos conflitos de jurisdição. Perdigão Malheiro observava que conflitos eram positivos ou negativos, isto é, *“positivo quando ambas as autoridades se julgam competentes; negativo, quando ambas se julgam incompetentes”*³¹². Ocorria entre autoridades administrativas, entre essas e autoridades judiciárias, e entre autoridades judiciárias tão somente³¹³, o que mais recorrente. O Conselho de Estado decidiria nas duas primeiras hipóteses³¹⁴, nas demais, o Supremo Tribunal de Justiça, em última instância³¹⁵.

Segundo Perdigão Malheiro o Procurador dos Feitos tinha competência para dar de suspeitos os juízes, mesmo os da Fazenda, bem como os escrivães, devendo proceder, no entanto, com prudência³¹⁶. Enfatizava Perdigão Malheiro que *“o Procurador mesmo não pode ser dado de suspeito”*³¹⁷.

O Procurador contava também com competência criminal, nos casos de contrabando, multas criminais e indenizações por danos causados. Nesses casos, requeria por parte da Fazenda no juízo criminal³¹⁸. Contra Tesoureiros, Coletores e Recebedores de tributos, além de quaisquer outros colaboradores e depositários de dinheiros do Estado, o Procurador poderia requerer ordem de prisão, que inclusive poderia ser deferida pela autoridade administrativa³¹⁹. Não havia necessidade de processo para tais prisões, que não estavam também sujeitas a habeas corpus³²⁰.

Uma síntese do modelo tributário em meados do século XIX

³¹⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 290.

³¹¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 291.

³¹² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 292.

³¹³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 293.

³¹⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³¹⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³¹⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 297.

³¹⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 298.

³¹⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³¹⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 302.

³²⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

Em seu *Manual*, Perdigão Malheiro dedica um título para tratar de vários tributos, abordando os impostos do selo, a dízima da chancelaria, as sisas, os direitos de habilitação para tratar de heranças, entre tantos outros. Os selos eram cobrados em relação a diversos documentos, lembrando contemporaneamente as taxas. Eram cobrados de forma fixa e de forma proporcional. O selo proporcional era o imposto sobre títulos de transações e atos diversos, na razão do preço ou valor deles³²¹. Perdigão Malheiro descreve esses vários tributos, justificando que o Procurador, quando consultado em razão de seu cargo, deveria ter em vista as disposições que elencava³²².

Estavam sujeitos ao imposto do selo proporcional as letras de câmbio, as notas promissórias, os créditos, as escrituras de venda, os termos de hipoteca, de doação, de depósito extrajudicial, de quinhões hereditários e legados, as quitações judiciais, as formas de transmissão de propriedade, o usufruto, os vales aceitos pelos comerciantes, as escrituras públicas ou particulares dos contratos de sociedade, as escrituras de fiança, os fretamentos dos navios, os bilhetes e vales de emissão de bancos, entre outros³²³.

O selo fixo consistia em imposto de quota certa em razão da natureza dos títulos e atos ligados às respectivas cártulas³²⁴. Estavam sujeitos a essa exação, entre outros,³²⁵ os autos de posse, de tombo, de inquirição, de justificação de serviços, as justificações para obter passaporte, as justificações para ser reconhecido cidadão brasileiro, as escrituras de quaisquer contratos que não explicitassem a quantia, os traslados, as procurações judiciais, as sentenças dos processos, os formais de partilha, as cartas testemunháveis, as precatórias, rogatórias, avocatórias, as cartas de arrematação, os testamentos, os codicilos, os passaportes, os títulos de residência, os editais, os mandados de penhora, de sequestro, de citação, os atestados, procurações particulares.

Os livros das repartições públicas eram isentos de selo, e de igual modo os papéis de ofício e os livros de registro de seguro³²⁶. Perdigão Malheiro registra ainda que não estavam sujeitos ao imposto do selo os cadernos ou livros de lembranças das irmandades, confrarias, ordens, hospitais e fábricas³²⁷. Dispensas de pregão de casamento também

³²¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 204.

³²² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 203.

³²³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 207.

³²⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 219.

³²⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 222.

³²⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 61.

³²⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 62.

eram sujeitas a esse imposto³²⁸. Memoriais e requerimentos, que se desdobravam de processos administrativos, de igual modo, estavam sujeitos ao selo³²⁹.

A matéria era rica em casuística, e Perdigão Malheiro, com base na legislação então vigente, procurava alcançar todas as hipóteses. Assim, registrava que escrituras de distrato de hipotecas não eram sujeitas ao imposto do selo, quando já recolhida a exação no contrato originário³³⁰. Recolhia-se o selo também nas apólices de risco marítimo, nos bilhetes dos bancos, nos compromissos das irmandades e mesmo nos contratos assinados com o governo³³¹. Perdigão Malheiro além disso registrava que títulos vindos do estrangeiro, que produzissem efeitos no Brasil, estavam sujeitos ao recolhimento do imposto do selo³³². Nos processos judiciais os selos eram também devidos antes do registro da conclusão para sentença, ainda que interlocutória³³³.

Seguia a dízima de chancelaria, que guarda semelhanças com custas de sucumbência devidas pelo perdedor da ação. Segundo Perdigão Malheiro, “*era como uma pena a quem fazia má demanda, foi substituído pelo valor de 2% do valor demandado em Juízo*”³³⁴. Incidia nas demandas propriamente ditas, nas reconvenções, nos embargos de terceiro, nas justificações e nos preceitos cominatórios³³⁵.

Não incidiam, entre outros, nas sentenças dos juízes eclesiásticos, nos processos criminais, nas decisões dos juízes de paz³³⁶, nos laudos arbitrais (exceto quando confirmados ou reformados em juízo superior), nas desapropriações e nas habilitações pelo Juízo de Defuntos e Ausentes para receber heranças³³⁷.

Eram isentos da dízima da chancelaria a Fazenda Nacional, a Fazenda Provincial, os Procuradores das respectivas Fazendas, a Santa Casa de Misericórdia, os órfãos (exceto se emancipados), as viúvas (exceto se durante a demanda tivessem novamente se casado) e, em geral, os miseráveis³³⁸. Na sucumbência recíproca a exação era proporcionalmente

³²⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 64.

³²⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, loc. cit.

³³⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 68.

³³¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 69.

³³² PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 71.

³³³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 72.

³³⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 231.

³³⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 232.

³³⁶ O tema dos *juízes de paz* é explorado com proficiência por VIEIRA, Rosa Maria, *O Juiz de Paz, do Império a nossos dias*, Brasília: Editora da UnB, 2002, pp. 29-47.

³³⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 233.

³³⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 235.

dividida entre autor e réu³³⁹. A dízima era devida, ainda que se fizesse uma composição, mesmos depois de prolatada a sentença³⁴⁰.

Perdigão Malheiro tratava também da sisa dos bens de raiz. Cuidava-se de um imposto de alienação da propriedade imóvel a título oneroso de compra ou de igual natureza³⁴¹. Guarda semelhanças com o imposto contemporâneo de transmissão *inter vivos*. Incidia na compra e venda do imóvel, na arrematação, na adjudicação, nas dações em pagamento, nas trocas e nas remissões³⁴².

A sisa não era devida na troca de bens de raiz por outro imóvel em igualdade de valor, ainda que os imóveis se localizassem em municípios distintos³⁴³. Não incidia a sisa quanto aos escravos, “*ainda que aderentes por destino ao imóvel*”³⁴⁴. Também não incidia na desapropriação, nas rifas não autorizadas por lei, na divisão e partilha entre sócios, ou condôminos³⁴⁵.

Estavam isentos do pagamento da sisa a Fazenda Pública e os que sofreram processos de desapropriação³⁴⁶. Incidia apenas metade do tributo nas transferências em favor das corporações de mão-morta (nos negócios com fundos públicos), dos arrematantes de bens executados pela Fazenda, bem como em favor dos compradores de terras devolutas³⁴⁷.

A sisa era devida no lugar da situação dos bens ou do contrato, na hipótese de os contratantes residirem em lugar diferente da coisa sobre a qual incidisse o tributo³⁴⁸. A sisa de bens imóveis era devida desde que o contrato fosse perfeito e acabado, ainda que sem escritura pública, se esse documento não fosse essencial³⁴⁹. Cobrava-se a sisa também nas hipóteses de adjudicação de bens em inventário, e da remissão por outrem, que não o cabeça do casal ou herdeiro necessário³⁵⁰. Era devida pelo cônjuge meeiro, ou pelo herdeiro necessário, da adjudicação, depois da partilha³⁵¹.

³³⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁴⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 301.

³⁴¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 239.

³⁴² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 240.

³⁴³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 242.

³⁴⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁴⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 243.

³⁴⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 244.

³⁴⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 245.

³⁴⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁴⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 78.

³⁵⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 79.

³⁵¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, loc. cit.

Isenções específicas havia. Perdigão Malheiro noticiou que a Igreja do Senhor dos Passos, na cidade de Paraibuna, em Minas Gerais, estava isenta de pagamento de sisa na compra de terrenos para hospital e edificação da capela³⁵². Tabeliães e escrivães eram obrigados a remeter ao Tesouro e às Tesourarias certidões relativas às transações sujeitas à sisa. Enviavam mapas, sob penas de multas e suspensão³⁵³.

Perdigão Malheiro também explicou o funcionamento da *meia-sisa incidente sobre os escravos*. Tratava-se de imposto devido pela alienação do escravo ladino por título oneroso de compra e venda ou semelhante, consistente em 5% do valor da transação³⁵⁴. Era devido na compra e venda, na arrematação, nas doações em pagamento, na troca, na adjudicação e na remissão³⁵⁵. Essa orientação contrariava regra da época do primeiro reinado, quando não se tributavam escravos *ladinos* que acompanhavam seus senhores, e que se empregavam nos respectivos serviços, verificando-se orientação para devolução de valores cobrados³⁵⁶.

Não era devida a sisa nas alforrias, ainda que compradas, nas rifas não autorizadas por lei, nas adjudicações em inventários, na partilha entre sócios e condôminos e na venda de herança ainda não liquidada³⁵⁷. Perdigão Malheiro avisava que havia isenções para a Fazenda Nacional, para o escravo que se libertasse e para o proprietário que o libertasse³⁵⁸. Comprador e devedor eram solidariamente responsáveis pela meia sisa³⁵⁹. A avaliação de *escravos da Nação*, como se denominavam os escravos que pertenciam ao estado, para efeitos de alforria, era realizada no Juízo dos Feitos³⁶⁰.

A escravidão³⁶¹, recorrentemente combatida por Perdigão Malheiro, é central nos problemas de meados do século XIX³⁶², situação sempre assustadora e constrangedora³⁶³,

³⁵² PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 78.

³⁵³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 81.

³⁵⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 248.

³⁵⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 249.

³⁵⁶ Ordem nº 245, do Ministério da Fazenda, em 24 de outubro de 1825.

³⁵⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁵⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 250.

³⁵⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁶⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 23.

³⁶¹ Há estudo recente sobre o tema, conferir CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto, *A escravidão no Império do Brasil- Perspectivas jurídicas*, S.L.: S.E., 2010.

³⁶² O tema da escravidão e da justiça, especialmente ao longo do Segundo Reinado, é explorado por NEQUETE, Lenine, *Escravos & Magistrados no Segundo Reinado*, Brasília: Ministério da Justiça, Fundação Petrônio Portella, 1988.

³⁶³ Conferir, por exemplo, a propósito da impressão que a escravidão provocava em viajantes que passavam pelo Rio de Janeiro, SELA, Eneida Maria Mercadante, *Modos de Ser, Modos de Ver- Viajantes Europeus e Escravos Africanos no Rio de Janeiro-1908-1850*, Campinas: Editora da Unicamp, 2008.

marcada por feridas ainda abertas³⁶⁴, em todo o continente americano³⁶⁵, indicativas de um grande constrangimento que o debate suscita³⁶⁶. Ao que consta, na primeira metade do século XIX conheceu-se o maior volume de chegada de africanos no Brasil. Não há números exatos, porém, baseia-se, entre outros, em estimativas que orçam em torno de “(...) 100 mil africanos, no século XVI, quatro milhões, nos séculos XVII e XVIII; e mais de um milhão e meio, nos últimos 50 anos do tráfico, na primeira metade do século XIX, excluindo os mortos nos navios negreiros”³⁶⁷. Perdígão Malheiro tratou com pormenor esse assunto em livro próprio.

Há permanente debate em torno dos números relativos à escravidão. Entre outros, “estudos da década de 1960 criticando o paternalismo atribuído, sobretudo por Gilberto Freyre, aos senhores do Brasil, em contraste com os EUA, indicaram que enquanto ali entraram cerca de 500 mil escravos e no fim do período escravista havia cerca de quatro milhões de cativos, no Brasil teria ocorrido um verdadeiro genocídio: dos milhões de escravos traficados, restaram pouco mais de 700 mil, em 1887, e menos ainda no ano da abolição”³⁶⁸. Esses números são assustadores. Afirmou-se que “em fins do primeiro século já somavam cerca de 14 mil indivíduos numa população total – inclusive índios aldeados – que não chegava a 60 mil habitantes. Em fins da era colonial representavam 50% da população”³⁶⁹.

Atividades ligadas à escravidão suscitavam ampla incidência fiscal no Brasil. Há registros de ampla casuística para tratar da tributação relativa ao comércio e exploração de escravos, a exemplo de ordem de 5 de setembro de 1814, que mandava que se cobrasse dos escravos levados diretamente da África aos portos do sul do Rio de Janeiro os impostos destinados para a guarda real da polícia³⁷⁰.

³⁶⁴ Conferir, nesse sentido, LARA, Silvia Hunold, *Fragmentos Setecentistas- Escravidão, Cultura e Poder na América Portuguesa*, São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

³⁶⁵ Conferir, especialmente, MARQUESE, Rafael de Bivar, *Feitores do corpo, missionários da mente- senhores, letrados e o controle dos escravos nas Américas- 1660-1860*, São Paulo: Cia. das Letras, 2004.

³⁶⁶ Inusitada, e assustadora, entre outros, a relação entre cientistas e a questão racial no Brasil, no contexto do delicadíssimo problema da escravidão. Conferir, por todos, SCHWARCZ, Lilia Moritz, *O Espetáculo das Raças- Cientistas, Instituições e Questão Racial no Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 1993.

³⁶⁷ FARIA, Sheila de Castro, *Escravidão*, in VAINFAS, Ronaldo, VAINFAS, Ronaldo (direção), *Dicionário do Brasil Imperial*, Rio de Janeiro: Objetiva, 2002, p. 237.

³⁶⁸ FARIA, Sheila de Castro, *Escravidão*, in VAINFAS, Ronaldo, cit. loc. cit.

³⁶⁹ PRADO JÚNIOR, Caio, PRADO JÚNIOR, Caio. *História econômica do Brasil*. São Paulo: Ed. Brasiliense, 1980, p. 28.

³⁷⁰ Ordem nº 26 de 5 de setembro de 1814. *Tendo levado à Augusta presença de Sua Alteza Real o Príncipe Regente meu senhor, o ofício de V. S. do 1º de Julho passado, que serve de informação ao requerimento de Joaquim Pereira de Almeida & Comp. que pretendem ser isentos de pagar nos portos de Santa Catarina e do Rio Grande de S. Pedro do Sul, pelo despacho dos escravos da negociação do Bergantim Pequena*

Incidia também a sisa de embarcações. Segundo Perdigão Malheiro era um imposto devido na alienação dos navios e embarcações³⁷¹. A alíquota era de 5% em relação a embarcações nacionais, de 15% de embarcações estrangeiras que passavam a ser brasileiras e de qualquer navio construído fora do Império, mesmo que por conta de brasileiro³⁷². Havia isenção para jangadas e barcos de pesca nacionais, bem como para os vapores da companhia do Amazonas³⁷³.

Perdigão Malheiro menciona um tributo denominado de *direitos de habilitação para haver herança*. Era devido da habilitação para receber herança de defuntos e ausentes³⁷⁴. A ninguém a isenção alcançava, com exceção de descendentes e ascendentes³⁷⁵. A habilitação se processava no Juízo de Órfãos³⁷⁶. Este imposto, segundo Perdigão Malheiro, seria deduzido do líquido que restava, uma vez deduzida a décima ou taxa de herança³⁷⁷.

No *Manual* verifica-se que do interesse do Fisco não escapava ato ou circunstância da vida, inclusive familiar. Explica Perdigão Malheiro que sob o título de *direitos novos e velhos, e de Chancelaria*, tributava-se, entre outros: as cartas de legitimação, a autorização para suprimento de idade, a ordem para entrega de bens a órfãos que se casaram sem licença, o suprimento do consentimento do pai ou tutor para casamento, a licença para sub-rogação de bens inalienáveis, as fianças criminais, a autorização para administração de capelas, a provisão de tutela e a carta de naturalização³⁷⁸.

Esclarece, em seguida, a *décima urbana*. Sujeitos a esse imposto estavam os proprietários de prédios urbanos, com alíquota de 10% do rendimento anual líquido, abatidos 10% para despesas de manutenção (*falhas e concertos*)³⁷⁹. Segundo Perdigão Malheiro seriam “(...) *prédios urbanos todos os que compreenderem dentro desses*

Ventura, o imposto de 4\$800 por cabeça destinado para a Guarda Real da Polícia e iluminação desta Cidade. O mesmo Senhor, atendendo, a que a tabela que acompanhou o Decreto de 15 de Maio de 1809 manda receber aquela contribuição, quando a Intendência Geral da Polícia expede os despachos para saírem os escravos da barra fora, para os Portos do Sul, e que os daquele Bergantim nem saíram desta Barra, nem receberam despachos da Intendência, porque voltou diretamente da Costa da África para Santa Catharina; há por bem deferir aos suplicantes, declarando isentos da mencionada contribuição os escravos, de que se trata, os quais só deverão pagar por cabeça os 800 reis de entrada (...).

³⁷¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 251.

³⁷² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 252.

³⁷³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 253.

³⁷⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 257.

³⁷⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 258.

³⁷⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁷⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁷⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 261.

³⁷⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 262.

limites, que possam servir de habitação, uso e recreio”³⁸⁰. O imposto incidia sobre imóveis alugados, ocupados pelos próprios donos, quer por outrem gratuitamente, ou simplesmente mobiliados, ainda que não habitados³⁸¹.

Eram isentos os palácios, chácaras e quaisquer prédios reservados para habitação ou recreio do Imperador e sua Família (*S.M.I. e Sua Augusta Família*)³⁸². Havia também isenção para os bens públicos, para os prédios pertencentes às Santas Casas de Misericórdia, aos hospitais de caridade, aos templos, igrejas, catedrais, matrizes, capelas, conventos das ordens religiosas, para o paço episcopal, para os matadouros públicos, para o Imperial Colégio D. Pedro II e também para os prédios que se encontrassem fechados, em estado de ruína, reedificação ou que fossem reformados ao longo do ano³⁸³.

Obrigados ao recolhimento da décima urbana, de acordo com Perdigão Malheiro, eram os proprietários de prédios urbanos, os locatários (quando ao aumento do preço quando sublocavam os imóveis), os inquilinos que antecipassem alugueis futuros, testamenteiros, tutores, curadores, administradores, procuradores, usufrutuários, depositários públicos e particulares³⁸⁴.

O controle sobre o recolhimento da décima urbana era rigoroso. De acordo com Perdigão Malheiro, havia pena de multa, calculada sobre a quantia igual devida, se não fosse comprovado o recolhimento da exação, mediante transcrição, nas escrituras ou títulos de compra e venda, arrematação, adjudicação, dote, doação e permuta³⁸⁵. As partes eram obrigadas a averbar na Recebedoria, no prazo de três dias, o formal de partilhas, a escritura, ou outro título pelo qual tivessem adquirido prédios urbanos, em virtude de herança, legado, sucessão ou permuta, também sob pena de multa³⁸⁶.

Além disso, “*as autoridades judiciárias, e quaisquer outras, assim como tabeliães, escrivães públicos e de paz, que deixarem de observar as disposições referidas, ficam sujeitos à mesma multa, além das penas que possam incorrer criminalmente*”³⁸⁷. Há contemporaneamente regra semelhante, que dispõe que tabeliães, escrivães e demais

³⁸⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 263.

³⁸¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁸² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁸³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 264.

³⁸⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 265.

³⁸⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 267.

³⁸⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁸⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 267.

serventuários de ofício respondem pelos tributos devidos sobre os atos por eles praticados, ou perante eles, em razão de seu ofício³⁸⁸.

Perdigão Malheiro menciona também um tributo denominado de *décima predial da légua além da demarcação*. Esse imposto era devido pelos proprietários de prédios localizados fora da demarcação da área urbana, no limite de uma légua contados do limite da área urbana demarcada; incidia, no entanto, apenas no Município da Corte e Província do Rio de Janeiro³⁸⁹. Cobrava-se também uma décima adicional das chamadas *corporações de mão-morta*³⁹⁰, que eram instituições de fundo religioso, cujos bens não poderiam ser alienados ou transferidos para outra instituição religiosa. Permitia-se que as corporações de mão-morta adquirissem bens de raiz³⁹¹.

De acordo com o *Manual* de Perdigão Malheiro, cobrava-se também um *imposto sobre lojas e casas de negócio*. O rol de incidência desse tributo é de relevante interesse histórico, permitindo que se tenha uma visão da vida negocial do século XIX. Sujeitavam-se a esse imposto as lojas, armazéns ou sobrados que se vendesse por atacado ou retalho qualquer qualidade de fazendas, gêneros secos e molhados, ferragens, louças, massames (cabos para ligar as velas das embarcações), vidros e quaisquer outros de qualquer natureza; todas as casas que contivessem gêneros expostos à venda, qualquer que fosse a quantidade e qualidade, inclusive a venda de manufaturas produzidas por entalhadores, escultores, marceneiros, tanoeiros, torneiros, cuteleiros, espingardeiros, ferreiros, serralheiros, pintores, gravadores, douradores, alfaiates, sapateiros colchoeiros, seleiros; lojas de ourives, lapidários, latoeiros, caldeireiros, estaqueiros de tabaco, boticários, livreiros; botequins, tavernas e confeitarias; casas de consignação de escravos; lojas que vendessem carne verde (crua) de vaca, de carneiro, de porco ou carne seca; fábricas de charuto; todas as cocheiras e cavalariças que alugassem charretes e cavalos; todos os escritórios de banqueiros, negociantes, corretores e cambistas; o tributo incidia também sobre advogados e contadores³⁹².

Havia extenso rol de isenções. Segundo Perdigão Malheiro esse tributo não incidia sobre os armazéns de depósito, os trapiches de trânsito, as fábricas, as barracas portáteis, as quitandas que vendessem apenas miudezas, estalagens, hospedarias, casas de jogos, museus, cosmoramas, dioramas, tipografias, vendedores ambulantes e bancas de peixe da

³⁸⁸ CTN, art. 134, VI.

³⁸⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 268.

³⁹⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁹¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 54.

³⁹² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 272.

praça do mercado da Corte³⁹³. Cosmoramas e dioramas eram salas de entretenimento, que se assemelham aos cinemas, de que são antecessores.

De acordo com Perdigão Malheiro havia também impostos que incidiam exclusivamente sobre casas que vendiam calçados, roupas e imóveis fabricados no estrangeiro³⁹⁴. Esse imposto especial incidia ainda nas casas de moda, nas casas que vendessem móveis fabricados no estrangeiro, nas confeitarias, perfumarias e nas casas que vendessem escravos³⁹⁵.

A tributação era implacável. Perdigão Malheiro noticia um imposto incidente sobre barcos do interior, que sujeitava todos os barcos de aluguel e frete, de transporte de gêneros, nominando-os, a saber: saveiros, lanchas, falúas, escaleres, botes, catraias, jangadas, canoas, “(...) e outras embarcações de qualquer forma e denominação”³⁹⁶. Havia também longa lista de isenção, nomeadamente: canoas empregadas em serviço particular de seus donos; barcos pesqueiros; botes, escaleres; barcos de curtumes, olarias; barcos de carregar pedras³⁹⁷.

Perdigão Malheiro de igual modo explicou com riqueza de pormenores as taxas que incidiam sobre escravos. Era um imposto sobre os escravos possuídos em todo o país³⁹⁸. Excetuavam-se os escravos menores de 12 anos e os escravos forros ou libertos (ainda que gravados com cláusula de acompanhar ou servir a alguém)³⁹⁹.

Para que o imposto fosse cobrado de modo eficiente determinava-se que se procedesse à matrícula de todos os escravos⁴⁰⁰. Nesse sentido, no mês de junho de cada ano, deveriam os donos e administradores de escravos apresentar na repartição competente declarações assinadas e justificadas das alterações provenientes da aquisição, transferência, alforrias e mortes, dos respectivos escravos⁴⁰¹. Também deveriam ser matriculados os escravos que chegassem às cidades e vilas, com o objetivo de aí morarem, e também os que chegassem com o objetivo de serem vendidos⁴⁰².

Havia previsão para isenção de matrículas, segundo Perdigão Malheiro. Essa isenção alcançava os escravos que transitassem pelas cidades e vilas, e que não

³⁹³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 273.

³⁹⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 276.

³⁹⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁹⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 278.

³⁹⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

³⁹⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 279.

³⁹⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 280.

⁴⁰⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

⁴⁰¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

⁴⁰² PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 281.

excedessem o período de seis meses; os que estivessem presos nas prisões públicas e os menores de 12 anos⁴⁰³. O rigor do controle também é confirmado com o fato de que não se admitiria ação alguma em juízo sobre escravos sem que se apresentasse certidão de matrícula devidamente registrada⁴⁰⁴. Escravos também não podiam ser soltos das prisões públicas sem que se apresentasse a respectiva certidão de matrícula à autoridade competente⁴⁰⁵. Infratores e omissos seriam penalizados⁴⁰⁶.

Na continuidade, Perdigão Malheiro tratou do *imposto de consumo de aguardente*. Cobrava-se uma alíquota de 20% sobre o preço da aguardente que se vendesse⁴⁰⁷. A essa exação estavam sujeitos os engenhos, fábricas, alambiques, lojas, armazéns, tavernas e outros estabelecimentos que comercializassem essa mercadoria⁴⁰⁸. O controle também se revelava com o fato de que se exigia a demonstração da regularidade para com esse tributo, como condição de ajuizamento ou de contestação de ação judicial, por parte de dona de taverna, botequim ou qualquer outro estabelecimento que comercializasse aguardente⁴⁰⁹. De igual modo, exigia-se comprovação de quitação do tributo devido, para que as autoridades judiciárias julgassem inventários de interesses de comerciantes de aguardente⁴¹⁰.

A classificação dos bens públicos

Perdigão Malheiro em seguida tratava de matéria que contemporaneamente seria de maior interesse do direito administrativo. Elencou os bens públicos, que, como já observado, eram denominados de *bens nacionais*. Tratavam-se dos bens que pertenciam ao *Estado como Nação Soberana e Independente*⁴¹¹.

Indicava como bens de uso público as estradas e ruas públicas; os rios navegáveis e caudais; os portos de mar; as praias do mar; os mares territoriais; as ilhas adjacentes ao território nacional; os terrenos de marinhas⁴¹²; os mares interiores; os terrenos de aluvião

⁴⁰³ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

⁴⁰⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 282.

⁴⁰⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

⁴⁰⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

⁴⁰⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 283.

⁴⁰⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

⁴⁰⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 284.

⁴¹⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, loc. cit.

⁴¹¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 124.

⁴¹² Terrenos de marinha eram aqueles banhados pelas águas do mar, até a distância de 15 braças craveiras para a parte da terra, contadas do preamar médio. PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 129.

natural ou artificial que se assentassem sobre o fundo do mar; as terras devolutas⁴¹³; as florestas ou matas devolutas; as minas de todos os metais e pedras preciosas; os terrenos diamantino; os pau-brasil; os bens que não se achasse senhorio certo; aqueles cujo dono faleceu sem testamento e sem sucessão; as embarcações que se perdessem e dessem costa nas praias do Império, e seus carregamentos, sendo de inimigos e corsários⁴¹⁴. Também eram bens do Estado aqueles decorrentes de sucessão de estrangeiro em falta de herdeiros⁴¹⁵.

Em seguida, Perdigão Malheiro elencava os bens da Coroa: palácios e terrenos, possuídos pelo primeiro imperador, e que ficariam sempre pertencendo a seus sucessores; a par dos bens adquiridos, e as construções à custa da Nação, para “*decência e recreio do Imperador e de sua Família*”⁴¹⁶. Os bens da Coroa não podiam ser aforados sem autorização legislativa; entendia-se que o aforamento importava alienação do domínio útil⁴¹⁷.

Ainda se consideravam bens públicos o que então se denominava de *bens de evento*. Segundo Perdigão Malheiro, bens de evento eram os escravos, gado ou animais achados sem se saber do senhor ou dono, bem como “*tudo aquilo que anda como que vagando sem dono, e quase que incerto como o vento*”⁴¹⁸.

O controle era minucioso. Perdigão Malheiro esclarecia, por exemplo, que os ervais de mate não se reputavam como cultura, por serem agrestes, e nem o fato de que eram colhidos justificava tratamento como posse legítima⁴¹⁹. Quanto às terras dos nativos, então também classificadas como *terras abandonadas pelos índios*, eram consideradas bens públicos e devolutas, seguindo, portanto, as regras aplicáveis a essas últimas⁴²⁰. Terras devolutas, quando vendidas pelo Estado, exigiam escritura pública, como substancial dos contratos⁴²¹.

O legado de Perdigão Malheiro

⁴¹³ Terras devolutas eram definidas como aquelas que não se achassem aplicadas a algum uso público, nacional, provincial ou municipal. Também eram terras devolutas as que não se achassem no domínio particular, por qualquer título legítimo, nem que fossem obtidas por sesmarias e outras concessões do Governo Geral ou Provincial. PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 131.

⁴¹⁴ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 126.

⁴¹⁵ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 47.

⁴¹⁶ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 127.

⁴¹⁷ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 29.

⁴¹⁸ PERDIGÃO MALHEIRO, *Manual*, p. 170.

⁴¹⁹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 27.

⁴²⁰ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, loc. cit.

⁴²¹ PERDIGÃO MALHEIRO, *Suplemento*, p. 29.

Os dois livros de Perdigão Malheiro sobre o Procurador da Fazenda (o *Manual* e o *Suplemento*) suscitam duas linhas de compreensão. À época na qual foram escritos e publicados representavam um guia prático para procuradores, juizes, advogados, funcionários do Fisco, guarda-livros (contadores) e promotores. Contemporaneamente, permitem uma abordagem precisa das instituições fiscais e dos tributos do século XIX. Perdigão Malheiro, assim, é de robusto valor histórico.

Sintetizou o conjunto de competências e rotinas dos procuradores da fazenda, permitindo que se verifique um número considerável de funções, que não eram meramente judiciais. O trabalho administrativo do procurador da fazenda, como se percebe em Perdigão Malheiro, caracterizava-se por um rígido controle das atividades fiscais.

Judicialmente, esse conjunto de competências era também muito expressivo. Além da execução fiscal, e de seus inúmeros incidentes, o Procurador atuava em vários outros casos, a exemplo de heranças, justificações e desapropriação. O livro de Perdigão Malheiro também permite que o leitor contemporâneo compreenda o papel dos atores do sistema judicial, nomeadamente dos juizes, dos escrivães, dos oficiais de justiça, dos solicitadores, dos porteiros, dos advogados e dos próprios procuradores da fazenda, em relação aos quais se concentra o livro.

Na parte tributária propriamente dita colhe-se uma ampla e exaustiva pormenorização das exações então cobrados. Com Perdigão Malheiro conhece-se as linhas gerais e casuísticas dos impostos sobre o selo, das dízimas de chancelaria, das várias sisas, da tributação incidente sobre os escravos e das décimas urbanas, entre tantos outros.

Perdigão Malheiro é autor fundamental para que se conheça as origens e os fundamentos de nosso modelo tributário, dos quais é inegavelmente um de seus pais fundadores.

O Conselho de Estado e a Reforma Tributária de 1888

Nos momentos finais do Império, agosto de 1888, cogitou-se uma reforma tributária. Três aspectos centrais motivaram o projeto, que não avançou, especialmente por causa da ruptura institucional ocorrida logo em seguida. A Constituição de 1824 não contava com um sistema tributário e também não contemplava um modelo de repartição

de receitas. O Ato Adicional de 1834 vedou que as províncias legislassem sobre impostos de importação, que consistiam em importante fonte de receita pública.

À época, as províncias cobravam impostos de exportação. Em 1884 essa capacidade tributária passou a ser contestada. Verificou-se preocupante queda nas receitas provinciais. O primeiro aspecto, ou problema, que a reforma pretendia enfrentar era, justamente, o tema da penúria fiscal das várias províncias. Precisava-se encontrar uma fórmula para o aumento das receitas provinciais.

O pano de fundo dessa discussão encontrava-se em importante debate político que marcou o fim do Império, consistente na luta entre os partidários do federalismo e do centralismo⁴²². Paulino José Soares de Sousa, o Visconde do Uruguai, liderava os partidários do centralismo⁴²³. Tavares Bastos⁴²⁴, em contrapartida, defendia o federalismo e a autonomia das províncias. Esse debate implicou em muita tensão política e seu pano de fundo, em seu sentido prático, era referente à repartição das receitas tributárias. Essa questão ainda persiste, e tem sido o desafio de todas as reformas tributárias que vem se discutindo no Brasil. É o tema da guerra fiscal.

O segundo ponto central dessa tentativa de reforma consistiu na retomada da discussão sobre o imposto de renda. O assunto já havia sido discutido, não prosperou, foi retomado por Rui Barbosa no início da República. A tributação sobre a renda somente se efetivou na década de 1920. Cogitava-se de um imposto de renda emergencial. A receita obtida seria das províncias.

O terceiro grande problema consistia no esforço em se discriminar com objetividade e segurança as competências na ordem tributária. Uma sistematização somente foi alcançada na Constituição de 1891. Constatou-se forte influência de Rui Barbosa e do federalismo norte-americano, que de adotamos com alguma variação de pormenor.

O grande projeto de reforma tributária e a fase derradeira do Império

⁴²² ⁴²² No assunto, entre outros, TORRES, João Camilo de Oliveira, *A Formação do Federalismo no Brasil*, São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1961, ZIMMERMANN, Augusto, *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, SILVEIRA, Rosa Maria Godoy, *Republicanism e Federalismo- 1889-1902*, Brasília: Senado Federal, 1978, CALMON, Pedro, *Intervenção Federal*, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1936. DOLHNIKOFF, Miriam, *O Pacto Imperial, Origens do Federalismo no Brasil*, São Paulo: Globo, 2005. COSER, Ivan, *Visconde do Uruguai- Centralização e Federalismo no Brasil, 1823-1866*, Belo Horizonte: Editora UFMG, Rio de Janeiro: IUPERJ, 2008.

⁴²³ SOUSA, Paulino José Soares de (Visconde do Uruguai), *Estudos Práticos sobre a Administração das Províncias no Brasil*, Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1865.

⁴²⁴ BASTOS, Tavares, *A Província*, Rio de Janeiro: sem indicação de editora, 1870

Um projeto de reforma tributária foi encaminhado ao Imperador. Na qualidade de chefe do Executivo e do Moderador, atribuições que lhe conferiam a Constituição de 1824, D. Pedro II encaminhou o projeto para parecer do Conselho de Estado. No presente ensaio, ocupa-se com alguns pontos dessa interessante discussão, que permite que se tenha uma ideia do modelo tributário então vigente, na interpretação da autoridade de políticos e juristas da reminiscência jurídica brasileira. Na elaboração do presente texto procedeu-se a consulta das atas do Conselho de Estado, disponíveis para consulta eletrônica no sítio do Senado Federal⁴²⁵. É do que se trata em seguida.

O Conselho de Estado e os temas tributários

O Conselho de Estado⁴²⁶ era composto de conselheiros vitalícios, nomeados pelo Imperador⁴²⁷. O número de membros não excedia a dez⁴²⁸. Não se compreendiam nesse número os Ministros de Estado⁴²⁹. Os conselheiros eram ouvidos em todos os negócios graves e medidas gerais da administração pública, além de outros, em todas as ocasiões em que o Imperador exercia as funções próprias do Poder Moderador⁴³⁰. Os conselheiros poderiam ser responsabilizados pelos conselhos dados, opostos às leis e aos interesses do Estado, manifestadamente dolosos⁴³¹. O Regimento do Conselho de Estado constava do Regulamento nº 124, de 5 de fevereiro de 1842.

⁴²⁵ https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/AT_AtasDoConselhoDeEstado.asp.

⁴²⁶ Conferir: LIMA LOPES, José Reinaldo, *O Oráculo de Delfos e o Conselho de Estado no Brasil Império*, São Paulo: Saraiva, 2010. RODRIGUES, José Honório, *Conselho de Estado e o Quinto Poder*, Brasília: Senado Federal, 1978. TORRES, João Camilo de Oliveira, *O Conselho de Estado*, Rio de Janeiro: Edições GRD, 1965. TORRES, João Camilo, *A Democracia Coroada*, Petrópolis: Vozes, 1964. Brasil. Secretaria de Estado dos Negócios Estrangeiros. *O Conselho de Estado e a Política Exterior do Império: Consultas da Seção dos Negócios Estrangeiros: 1871-1874*. Rio de Janeiro: Centro de História e Documentação Diplomática. Brasília: FUNAG, 2009. MATTOS, Ilmar Rohloff de, *O Tempo Saquarema*, São Paulo: Editora HUCITEC, 2004. Para uma ampla visão do tempo, com coletânea de informações de primeira mão sobre conselheiros, conferir, NABUCO, Joaquim, *Um Estadista no Império*, 2 vol., Rio de Janeiro: Topbooks, 1997. Para estudos sobre o Conselho de Estado, por juristas da época, CARVALHO, José Murilo de (organização e introdução), SOUSA, Paulino José de, *Visconde do Uruguai, Coleção Fundadores do Brasil*, São Paulo: Editora 34, 2002, pp. 219-305, bem como KUGELMAS, Eduardo (organização e introdução), BUENO, José Antonio Pimenta, *Marquês de São Vicente, Coleção Fundadores do Brasil*, São Paulo: Editora 34, 2002, pp. 365-394. Para um estudo do Conselho de Estado Francês, quanto a seu funcionamento efetivo, de um ponto de vista histórico, GAUDEMET, Yves, STIRN, Bernard, DAL FARRA, Thierry, e ROLIN, Frédéric, *Les Grands Avis du Conseil d'État*, Paris: Dalloz, 2008.

⁴²⁷ Constituição de 1824, art. 137.

⁴²⁸ Constituição de 1824, art. 138.

⁴²⁹ Constituição de 1824, art. 139.

⁴³⁰ Constituição de 1824, art. 142.

⁴³¹ Constituição de 1824, art. 143.

Tratava-se do terceiro Conselho de Estado organizado ao longo do século XIX. O primeiro Conselho denominou-se de Conselho Geral de Procuradores das Províncias, criado por D. Pedro, e que funcionou até a Assembleia Nacional Constituinte de 1823. A segunda versão funcionou de 1828 a 1834, quando foi extinto pelo Ato Adicional. A versão definitiva funcionou de 1824 a 1889.

No contexto geral da atuação do Conselho de Estado em matéria tributária há intervenções de relevo, que ilustram a construção do pensamento tributário brasileiro ao longo da segunda metade do século XIX. No presente texto, ocupa-se com o tema da reforma, tal como discutido na sessão de 7 de agosto de 1888, um pouco antes da proclamação da República. Percebe-se longa discussão a propósito da discriminação de rendas e de impostos. Discutia-se um projeto de remodelação de partilha de impostos. As províncias passavam por forte crise financeira e buscavam fórmulas para alcançarem mais recursos. Tem-se nessa sessão um esclarecedor painel sobre as discussões tributárias mais relevantes no final do Império.

A propósito da atuação do Conselho de Estado em matéria tributária, registra-se também uma sessão de 10 de fevereiro de 1855, na qual discutiu-se o tema do crédito privilegiado da Fazenda Nacional. À época já se fixavam privilégios da Fazenda Pública, assunto que foi explorado com profundidade em importante livro do século XIX, de autoria de Perdigão Malheiros⁴³². Há além disso registro de sessão de 22 de novembro de 1855, na qual se discutiu a estruturação das tarifas alfandegárias. Tratando-se da exação mais importante no conjunto das finanças públicas no século XIX, a discussão referente à tributação referente à entrada e saída de mercadorias também dá pistas sobre o modelo geral de tributação.

A competência orçamentária provincial foi um assunto também discutido em sessão datada de 28 de março de 1861. No núcleo, a relação entre o poder central e os poderes provinciais, situado no intenso debate sobre o federalismo brasileiro, assunto que enfrenta problemas práticos quando se discute matéria tributária.

No presente estudo, vai se concentrar na discussão referente à reforma tributária, o que ocorreu na sessão de 7 de agosto de 1888 e que, entre outros pontos, tocou na possibilidade de se criar um imposto de renda, a par de outras medidas, que foram implementadas e aperfeiçoadas com o tempo.

⁴³² PERDIGÃO MALHEIROS, Agostinho Marques, *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional*, Rio de Janeiro: Laemmert, 1873.

O Conselho de Estado e o projeto de reforma tributária de 1888

A sessão na qual se discutiu o projeto de reforma tributária realizou-se na Quinta da Boa Vista, no bairro de São Cristóvão, no Rio de Janeiro. D. Pedro II presidiu o encontro, como determinava a legislação de regência. Estavam presentes os membros do Conselho de Estado, juristas e políticos importantíssimos ao fim do Império.

Entre eles, o Visconde de Muritiba, Paulino José Soares de Souza (Visconde do Uruguai), Visconde de Paranaguá, Souza Dantas, Martim Francisco Ribeiro de Andrada, José Caetano de Andrade Pinto, Cansanção de Sinimbu. O Primeiro-Ministro, Lafayette Rodrigues Pereira, estava presente à reunião. Também participaram da discussão os demais Ministros de Estado. O Conde D'Eu, genro do Imperador, que participava do Conselho, também opinou⁴³³.

Discutia-se projeto de nova discriminação de rendas e de criação de impostos. Isto é, tinha-se em pauta uma reforma tributária. D. Pedro II convocou o Conselho de Estado Pleno para ouvir sobre essa reforma. Formalmente, tratava-se de consulta sobre relatório e projeto de lei da Comissão encarregada de rever e classificar as rendas gerais, provinciais e municipais do Império. O projeto elaborado pretendia melhorar a divisão e classificação das rendas gerais provinciais e municipais, habilitando-as a equilibrarem seus orçamentos, e evitarem a reprodução dos conflitos que, a este respeito, recorrentemente ocorriam. Como se observará, um dos pontos mais debatidos foi a criação de um imposto sobre a renda, de competência das províncias.

Primeiramente, discutiu-se o problema da competência. A criação de impostos era de iniciativa privativa da Câmara dos Deputados. Entendeu-se que o Poder Executivo não exercia igual atribuição. Ponderava-se que não era conveniente que se retirasse competência do Legislativo. Nesse sentido, na medida em que se ouvia o Conselho de Estado, definido como um órgão do Poder Executivo, constatava-se que havia interferência de um Poder em relação a outro. Por outro lado, observou-se que a lei que criava o Conselho Estado dispunha que a este incumbia resolver consultas sobre negócios compreendidos nas atribuições dos Poderes Moderador e Executivo. E era o caso. Reconhecia-se a difícil situação financeira pela qual passavam as províncias. O assunto era de interesse direto do Imperador, a quem incumbia provocar o Conselho de Estado.

⁴³³ O tema da participação do Príncipe-Consorte no Conselho de Estado foi explorado pelo escritor e também jurista José de Alencar. Consultar, ALENCAR, José de, *Uma Tese Constitucional, a Princesa Imperial e o Príncipe Consorte no Conselho de Estado*. Rio de Janeiro: Livraria Popular, 1867.

Discutiu-se inicialmente um aumento do imposto sobre as sucessões, de competência do Município da Corte, isto é, do Rio de Janeiro. Anunciou-se em seguida que havia necessidade de se criar um imposto sobre a renda. É o ponto central de toda a discussão. Reconhecia-se que havia vários embaraços para se estabelecer esse imposto. Calculava-se que o imposto de renda necessitaria de alguns anos para ser colocado em prática.

A receita não seria imediata e o custo político poderia incontornável. Deve-se ter em mente que outros problemas gravíssimos sacudiam o império. A abolição da escravidão ocorrera alguns meses antes. Havia um crescente desconforto dos senhores de escravos, que não conseguiram indenizações e que passaram a fazer oposição a D. Pedro II. Os militares também se insurgiam, no contexto da questão militar, que decorreu de censura que D. Pedro II fez a altos oficiais que haviam se pronunciado publicamente sobre o montepio militar. Registre-se também um conflito que opôs o Vaticano (e na esteira, os católicos) a D. Pedro II, resultante da determinação do Imperador no sentido de que os documentos papais somente teriam vigência no Brasil após sua imperial concordância. Tratava-se da questão religiosa⁴³⁴.

A criação do imposto de renda deveria ser tratada com muito cuidado. Admitia-se que não havia bases para se orçar o imposto de renda. As propostas até então discutidas estariam fundadas em conjecturas falíveis. Cogitou-se que o imposto de renda poderia ser de competência das províncias, o que poderia lhes dar um alívio imediato, com o que nem todos concordavam. Ao longo do registro das discussões, percebe-se que já se cogitava do princípio do mínimo existencial, na medida em que julgou necessário que o imposto de renda não alcançasse pessoas de baixa renda. Alegou-se que pequenas quantias eram destinadas para a sobrevivência, e que não poderiam ser tributadas, se os titulares não tivessem outros recursos.

Mencionou-se que o governo central vinha cedendo vários impostos às províncias, além se que o poder central também era responsável pelo custeio de vários serviços públicos. Encarregava-se de manter a justiça de primeira instância. Remunerava todos os párocos, dado que a religião católica era a religião oficial⁴³⁵. Queixava-se que não havia controle sobre essas despesas porque as Assembleias provinciais haviam multiplicado

⁴³⁴ COSTA, Emilia Viotti, *Da Monarquia à República, Momentos Decisivos*, São Paulo: Editora da Unesp, 1999.

⁴³⁵ É o tema das relações entre Igreja e Estado no contexto da Constituição de 1824. A consulta obrigatória é ALMEIDA, Cândido Mendes de, *Direito Civil Eclesiástico Brasileiro*, Rio de Janeiro: Livraria Garnier, 1873, 2 vol.

(em grande escala, argumentou-se) o número de comarcas, termos e paróquias. Um dos aspectos pouco lembrados e estudados do fato do catolicismo ter sido a religião oficial consiste na compreensão dos custos que esse arranjo institucional tinha para o Estado.

Além disso, o governo central garantia os juros pelos empréstimos tomados pelas províncias, para a realização de suas obras. Assim, considerava-se que grande parte da arrecadação central era transferida para os governos provinciais, consumindo-se com as despesas locais. Lembrou-se que a Comissão havia trabalhado no texto da reforma por nove meses. Concordava-se, em linhas gerais, que não seria adequada a transferência de receitas do governo central para os governos provinciais, por meio de ato do Poder Executivo ou do Poder Moderado. A questão era de competência do Poder Legislativo.

Seguiu o parecer e o voto do Conselheiro Paulino José Soares de Souza, o Visconde do Uruguai, membro do Partido Conservador, defensor da centralização administrativa e reconhecido estudioso do direito público. Uruguai não aconselhava ao Imperador que aprovasse o projeto da comissão por não lhe parecer comprovado que as suas disposições foram concebidas de modo que ficassem acautelados os inconvenientes da situação financeira geral do país. Acreditava que o projeto apenas substituíra um mal por outro, tendendo a estabelecer precedente, até certo ponto arriscado e em todo o caso oposto ao direito financeiro. Era típico de sua atuação a cautela e o imobilismo institucional.

O tema da repartição das receitas tributárias suscitou, por parte do Visconde do Uruguai, reflexões em torno do federalismo brasileiro, que então se desenhava. Uruguai, como já observado, era ferrenho defensor do centralismo. Nesse sentido lembrou que a Constituição separou rigorosamente as duas entidades, Estado e Província. Baseou-se nos fins de cada uma das esferas, definindo, ainda que em termos gerais como convinha, os serviços compreensíveis na ação de cada uma das entidades. Determinou-se a competência legislativa para realização, na esfera legal, dos meios necessários ao desempenho dos serviços atribuídos a cada um dos entes, conforme fossem de natureza geral ou provincial e municipal.

A questão era de interesse do Poder Legislativo Central, a quem incumbiria levantar impostos para acudir às despesas gerais. Às Assembleias Legislativas das Províncias competia decretar os impostos exigidos para atenderem às necessidades decorrentes das despesas provinciais. Desse modo, seriam inconstitucionais os impostos decretados pelo Legislativo para atender a despesas provinciais e a recíproca, sustentava Uruguai, seria verdadeira.

Assembleias Legislativas Provinciais não podiam decretar impostos com vistas à obtenção de receitas para o governo central. Esse argumento de algum modo desviava o núcleo da discussão, porquanto o que estava em jogo não era o exercício da competência tributária central pela entidade provincial. O que se discutia era a competência da província lançar e cobrar certos impostos que se cogitava, em princípio, como de competência do poder central.

Uruguai acrescentava que o contribuinte do imposto de renda provincial não era obrigado a pagar à Província senão o imposto votado por aqueles a quem deu mandato para esse fim. A Província então que o criasse. A Assembleia-Geral teria o poder, conferido pelo art. 20 do Ato Adicional, de revogar as leis de impostos provinciais, que ofendessem os gerais. No modelo da época, observa-se, não havia uma nítida repartição de competências. No entanto, conflito entre competência tributária do poder central em face dos poderes provinciais era resolvido em favor daquele primeiro. À época, à Assembleia Geral competia pronunciar-se nas hipóteses de bitributação.

Segundo Uruguai, a atribuição de criar impostos necessários para as despesas provinciais era legislaturas das Províncias e poderia ser então exercitada. As províncias poderiam lançar impostos de importação, o que preencheria o vazio deixado nos cofres provinciais. Enfatizava que era de boa política alargar o campo da matéria tributável pelas Assembleias Legislativas provinciais para aliviar as angústias financeiras, sem prejuízo das urgências do Tesouro Nacional.

Entendia que as províncias deveriam adotar um sistema análogo ao francês, segundo o qual os conselhos departamentais e municipais lançavam para as despesas do departamento e do município impostos gerais. Quanto ao imposto sobre a renda que se pretendia criar, Uruguai opinava por sua inconveniência. O imposto de renda, segundo Uruguai, era impopular e de difícil arrecadação. Em geral, essa era uma percepção dividida entre os demais conselheiros.

O déficit que constatava, segundo Uruguai, decorria menos da agraviação dos impostos então existentes. O problema estaria também no exagero das despesas, que cresciam de modo assustador. Afirmava Uruguai que não se conseguia prosperar absorvendo-se e consumindo-se nas despesas ordinárias da administração a maior parte do produto da atividade nacional. Assim, sustentava que o problema persistiria que enquanto não se executasse com rigor um plano de redução das despesas públicas.

Confirmava-se que as duas maiores fontes de recursos de receita estatal eram as obtidas com a importação e a exportação. Havia muita dependência para com a

agricultura. A precariedade da lavoura refletia na carga fiscal, então irrelevante. Esses pontos, enfatizados por Uruguai, não foram impugnados pelos demais.

Quanto à revisão dos impostos estão cobrados, Uruguai insistia que deveria se construir um modelo mais equitativo. Afirmava que o defeito do sistema tributário então vigente consistia no fato de que o fisco não levava em conta a situação econômica geral, preocupando-se apenas com o contribuinte, e o considerando de modo isolado.

Exemplificou o argumento com o imposto de exportação, à época condenado pelos melhores economistas e pela experiência financeira dos governos mais esclarecidos. Segundo Uruguai, o imposto de exportação atacava a riqueza e desanimava a indústria. Feria também a agricultura. Uruguai intuía problemas de sobrecarga tributária. Argumentava que manufaturas e matérias-primas obtinham na saída para os mercados estrangeiros a restituição dos direitos de consumo que os exportadores haviam pago e que ficariam no Tesouro, se tais produtos fossem empregados ou consumidos no país. O consumo interno também deveria ser incentivado.

Uruguai observava que os principais produtos da agricultura brasileira, a exemplo do café, açúcar e algodão encontravam nos mercados estrangeiros artigos similares altamente protegidos. Por isso, Uruguai não se admirava do fato de que a baixa dos preços do café tivesse como resultado a ruína monetária dos produtores. Havia inegáveis restrições dos capitalistas, situação que se agravava com a escassez da mão de obra. Verifica-se grande desânimo em face de também grandes incertezas. Para Uruguai, o problema não era exclusivo das províncias. Havia uma conjuntura nacional que deveria ser avaliada.

Lembrava que os produtos exportados consistiam na base de todo o sistema tributário então vigente. Registrava que os gêneros de produção nacional, café, açúcar e o algodão consumidos no interior, eram livres de quaisquer direitos. Para Uruguai a tributação sobre esses bens também deveria alcançar o mercado interno.

A tributação deveria alcançar uma massa enorme de produtos, que sujeitos a imposições razoáveis, não só dariam com que melhorar, pela extinção dos direitos de exportação, a posição dos nossos artigos nos mercados estrangeiros, mas avolumariam a receita pela grande extensão de matéria contribuinte, na qual se poderiam no começo compreender também em pé de igualdade os mesmos gêneros destinados à exportação.

O Visconde do Uruguai concluía seu parecer lembrando que a maior preocupação não deveria se concentrar na diminuição ou no aumento da carga tributária. Lembrando que a receita fiscal havia triplicado nos últimos vinte anos, período curto na vida da nação,

uma reforma deveria focar um plano financeiro aceitável, cuja chave e ponto de partida deveriam ser a mais avisada economia na gestão da fortuna pública. A reforma fiscal, assim, dependeria também de um modelo mais econômico e racional de gasto público.

Em seguida, o Conselheiro Jerônimo José Teixeira Júnior leu seu parecer. Teixeira Júnior, Visconde do Cruzeiro, havia sido diretor do Banco do Brasil e Ministro da Agricultura e dos Transportes, o que confirmava sua respeitabilidade em temas de direito público.

Quanto à reforma, confessava que contara com pouco tempo para estudar a matéria, e que não lhe havia sido possível consultar, no curto período de alguns dias, todas as questões e referências suscitadas pela comissão autora do relatório que procedeu ao projeto. Também lembrou que não conseguiu investigar outras fontes além das que foram exploradas pela mesma comissão. Para Teixeira Júnior, a ideia central do projeto era ceder às províncias alguns impostos até então tido como gerais, a exemplo do imposto de indústrias e profissões e de transmissão de propriedade. A penúria financeira das províncias, era, assim, a mola propulsora do projeto.

Teixeira Júnior analisava que no projeto que se discutia havia previsão de elevação do imposto sobre transmissões causa mortis, por título sucessório ou testamentário, e do imposto de doações a herdeiros necessários, cobrados no município da Corte. Lembrava também que se pretendia criar um imposto sobre a renda, o ponto mais polêmico da discussão. No projeto Havia providências que aos olhos de hoje parecem descabidas. Por exemplo, os carcereiros das cadeias, que eram remunerados pelo governo central, passariam a receber seus vencimentos dos cofres provinciais. O governo central deixaria de auxiliar financeiramente as forças policiais das províncias. Não se cuidava apenas de uma reforma tributária. Tratava-se também de uma reforma financeira.

Teixeira Júnior opinava contrariamente à criação do imposto de renda, cujo resultado financeiro seria conferido às províncias. O imposto geral sobre a renda, para cobrir o déficit, resultante da cessão dos impostos suprimidos na receita geral, não parecia ser o mais conveniente às condições da riqueza pública no Brasil. Argumentava que a criação do imposto de renda era assunto para um estudo mais profundo, e que sua criação havia repugnado a prudência e o critério dos governos e dos legisladores anteriores.

Isto é, ainda quanto ao imposto de renda, lembrou que a Assembleia Geral o rejeitara em 1880. Observou que, na Inglaterra, onde fora estabelecido em 1798, sob a denominação de *income tax*, e abolido diversas vezes, e onde se mantinha reduzido a uma diminuta taxa, prudentemente distribuída, e com muitas isenções, era, à época, o imposto

mais impopular. Ainda que o imposto de renda não tivesse os inconvenientes da desigualdade e do vexame dos contribuintes que lhe atribuem todos os publicistas, teria sempre a contingência da incerteza a que estavam expostas todas as inovações sociais. Era um cético em relação à criação do imposto sobre a renda.

Para Teixeira Júnior, a história desse imposto na Europa resultava em mais de um naufrágio das tentativas que se fizeram para sua adoção. A experiência das poucas nações que o adotaram demonstrava que o imposto de renda demonstrava que há uma preferência por impostos indiretos, característicos dos povos livres, porque com ele cada um pode pagar mais ou menos segundo sua vontade.

Explicou que a França rejeitou as tentativas que se fizeram para adoção desse imposto. A sua aplicação prática, e Teixeira Júnior citou um ex-Ministro das Finanças da França, demonstrava inúmeros inconvenientes, dentre os quais a publicação dos lançamentos e registros que revelariam a situação financeira das famílias e provocaria descontentamentos. Na Áustria, argumentou, a arrecadação era muito inferior ao orçado. Era um imposto substancialmente frustrante.

Na Itália, lembrou, era expressivo, principalmente desde 1866, época em que a alíquota, já exorbitante de 8%, foi elevada para 12 e 13%. Mas na Itália, lembrou, o imposto onerava fortemente as classes menos abastadas, e nem ao menos se justificaria como mecanismo de compensação. Para Teixeira Júnior o imposto de renda era exação vexatória, difícil na sua arrecadação e fiscalização, iníqua pela desigualdade relativa. Construía-se senso comum que rejeitava o imposto de renda.

Observava que se deveria equilibrar os orçamentos geral e provincial proporcionando meios às Províncias para saldarem o déficit resultante da revogação dos impostos sobre a importação. Porém, a receita geral do Império não poderia ser desfalcada. Não se deveria agravar vexadoramente os contribuintes como o imposto sobre a renda. Em outras palavras, argumentava que se fosse indispensável recorrer à agravação de impostos, seria preferível a elevação de alguns dos que já existiam.

Condenava a tributação incidente sobre os salários, que era uma das consequências práticas do imposto sobre a renda. Colocava a questão no contexto da substituição da mão de obra escrava, que se intensificava na época. Para Teixeira Júnior, a principal necessidade reclamada pelo desenvolvimento da riqueza pública era a vinda de trabalhadores assalariados. E ainda, o meio mais eficaz para atraí-los não poderia ser, argumentava, a expectativa do pagamento de um imposto sobre a importância dos seus

salários. O imposto de renda restringia a atração de emigrantes para o Brasil. Também por essa razão, não poderia ser adotado.

Teixeira Júnior também se preocupava com os gastos públicos. Em seu parecer observou que às províncias não bastaria o produto dos impostos indicados no projeto, e também não bastaria a criação de outros. O fundamental era que as respectivas assembleias provinciais restringissem seus orçamentos aos recursos da sua receita. Para Teixeira Júnior, toda e qualquer providência seria inútil sem a observância dessa condição, importante para o Estado e também para as famílias, e que consistia em não se gastar mais do que se arrecadasse. Opinava pela desnecessidade de se recorrer a novos impostos ou então, no limite, à agravação dos impostos então existentes para que se equilibrasse o orçamento geral.

Concluía seu parecer ponderando que nenhuma medida seria eficaz sem que observasse o orçamento com rigidez, invocando um compromisso de se gastar somente o que estritamente necessário à manutenção dos serviços indispensáveis. Denominou esse esforço de *empenho patriótico*.

Teixeira Júnior acreditava que bastava um melhoramento na arrecadação dos impostos que então se cobravam. Defendia que exatores negligentes deveriam ser punidos, que o serviço de cobrança de impostos deveria ser melhor regulado, o que resultaria em uma fiscalização mais eficiente. Aconselhava que funcionários que inutilmente agravavam a despesa pública deveriam ser dispensados. As repartições públicas deveriam ser reformadas. Concluía que se tratava de uma tarefa árdua, mas que reputava de patriótica e digna da gratidão nacional. Opinou que o aumento da arrecadação não bastava. Havia necessidade de se controlar o gasto público.

Em seguida votou o Conselheiro Joaquim Raimundo de Lamare, senador, que também questionou o imposto sobre a renda que se pretendia criar. Lembrou que em todos os países nos quais essa exação era lançada e cobrada as respectivas legislações indicavam os modos pelos quais as rendas tributáveis seriam avaliadas. Em alguns lugares, levava-se em conta uma mera declaração do contribuinte. Em outros países a declaração deveria ser acompanhada por um juramento. Explicou também que para fixar o valor devido de imposto de renda havia países que contavam com árbitros, inclusive escolhidos pelos próprios contribuintes. Por fim, lembrou que a experiência comparada indicava que também se poderia optar pela avaliação feita pelos empregados do fisco. Criticou o projeto, que não apresentava um modelo para aferição de renda, o que o tornava inócuo

e inoperante. Raimundo de Lamare insistia que o projeto deveria indicar como seria determinado o valor do tributo devido, especialmente quanto à base de cálculo.

Constava do projeto que o imposto sobre a renda incidiria também sobre os vencimentos de qualquer natureza percebidos por funcionários e pensionistas do Estado. De tal modo, seriam tributos o soldo dos militares de terra e mar. Raimundo de Lamare acreditava que tais rendimentos eram de natureza especial, por isso registrou que era de justiça e conveniência isentar militares da tributação incidente sobre a renda.

O projeto também pretendia transferir os impostos incidentes sobre a propriedade territorial para a competência das províncias. Esses impostos eram até então de competência do governo central. Raimundo de Lamare criticava essa proposta. Não identificava vantagens para as províncias. Lembra que impostos territoriais exigiam trabalhos cadastrais que eram dispendiosíssimos, e que nenhuma das províncias estaria em condições de organizar o modelo. Adiantando-se a problemas futuros, a exemplo da guerra fiscal que hoje se observa, Raimundo de Lamare acreditava que um imposto territorial de competência das províncias deveria contar com uma legislação uniforme, em forma de lei geral.

Votou em seguida o Conselheiro Visconde de Bom Retiro. Defendia que o poder central, por intermédio de decisão da Assembleia Geral, poderia ceder alguns dos impostos da receita geral em benefício dos cofres provinciais. Reconhecia que o momento era emergencial e que várias províncias estavam desfalcadas em seus recursos nos orçamentos para atenderem as suas despesas.

Declarou que não apoiava o imposto sobre a renda. Entendia que as circunstâncias do país não o comportavam. Argumentava que esse imposto era de difícil arrecadação, e que sua cobrança resultaria em muitas injustiças. O imposto sobre a renda seria, na opinião de Bom Retiro, vexatório, arbitrário e desigual. Temia dissimulações e fraudes.

Bom Retiro citou um político francês para quem o imposto sobre a renda era na realidade uma imposição cobrada em relação à consciência do contribuinte. Somente o contribuinte consciencioso o pagaria. Os contribuintes menos escrupulosos buscariam meios para se subtraírem do pagamento devido. Aqueles que optassem por não violar a lei, e que não dissimulavam seus ganhos, certamente seriam mais onerados do que os que optaram por cumprir a legislação. Assim, apenas os cidadãos com consciência de que a tributação deve ser dividida é que recolheriam o imposto sobre a renda.

Bom Retiro duvidava que o imposto sobre a renda, quando e se arrecadado, produzisse a renda orçada pela Comissão que pretendia implantá-lo. Lembrou em seu

parecer que os cálculos apresentados foram feitos em 1879, pelo então Ministro da Fazenda, o Conselheiro de Estado Afonso Celso de Assis Figueiredo. Observou que Afonso Celso era exímio estudioso das finanças, com quem frequentemente trocava ideias e impressões. No entanto, não obstante a qualidade da proposta de Afonso Celso, os números que informavam o projeto foram rejeitados.

Pretendia-se tributar também a renda derivada do resgate das apólices da dívida pública. Bom Retiro não concordava com a proposta, também nesse pormenor. As apólices foram emitidas em virtude de uma lei de 1827. No entender do Conselheiro, as apólices qualificam um contrato entre o Estado e seus possuidores. Esses detinham privilégios previstos em lei, a exemplo de declaração expressa de que seriam isentos dos impostos de heranças e legados, que não podiam sofrer embargos e nem sequestros.

Bom Retiro argumentava que a tributação sobre a renda das apólices implicaria em imperdoável quebra de boa-fé. O devedor - - o governo - - impunha ao credor um ônus não previsto quando da emissão e aquisição das apólices. A incidência sobre as apólices, argumentava, prejudicaria o sistema nacional de crédito. Haveria a revogação de isenções e privilégios criados por lei, quando ao Estado eram necessários esses empréstimos.

Em seguida votou o Conselheiro Visconde de Paranaguá. Entendia que o momento exigia uma melhor divisão de rendas como ponto de partida para uma reforma administrativa, que também deveria levar em conta a autonomia municipal. Os municípios precisam se associar mais eficazmente, aproximando-se do governo, em todas as esferas. Quanto à oferta de serviços públicos Paranaguá acreditava que as províncias e aos municípios também cabia parcela de responsabilidade, que então pesava apenas sobre o poder central. Ao governo central não se poderia imputar todas as responsabilidades administrativas. Junto à reforma fiscal pretendia uma reforma administrativa, com a necessária descentralização de serviços importantes.

Paranaguá observou que o imposto sobre a renda que se pretendia criar era de modestas proporções. Lembrou que em vários países a tributação sobre a renda se mostrava eficiente e relevante. Registrou também que não desconhecia os inconvenientes desse imposto, a exemplo de sua impopularidade. As alíquotas que se pretendiam fixar eram módicas. Sugeriu providências adequadas para que se acautelasse quanto a alguma forma vexatória de lançamento. Com essas precauções, acreditava, o imposto seria aceito.

Atingiria as classes mais favorecidas da fortuna. Reconhecia que era natural que os mais ricos se opusessem, e que suas reclamações fossem ouvidas, como reflexo do poder que possuíam. Por outro lado, o imposto sobre a renda guardava uma relação de

proporcionalidade com as faculdades dos contribuintes, o que lhe retirava qualquer acusação de injusto ou de vexatório.

Da forma como então proposta, prosseguia Paranaguá, o imposto sobre a renda consistia em uma contribuição suplementar. Não representava uma duplicata da tributação já existente sobre certas profissões. Tratava-se de um corretivo da desigualdade proveniente dos impostos sobre o consumo, que formam a maior parte da renda do Estado, onerando em sua generalidade as classes trabalhadoras. Intuíam-se nesse passo o problema da regressividade fiscal.

Paranaguá considerava a reforma sobre vários aspectos, e também discutiu as demais exações que se pretendia criar ou modificar. Cogitava-se de um imposto que incidiria sobre o sal, gênero de primeira necessidade, que agravaria as classes menos abastadas. Pensava-se em um imposto sobre o fumo que, no entender de Paranaguá, oneraria uma indústria do tabaco, que então estava nascendo, e que ocupava um grande número de operários. Não se discutia, à época, dos efeitos nocivos do tabaco, assunto que foi explorado pela primeira vez por Rui Barbosa, em relatório que elaborou quando era Ministro da Fazenda, no início da era republicana. Paranaguá lembrava que a incidência sobre o tabaco deveria ser mínima, o que nos favoreceria no mercado internacional, onde as taxas eram exorbitantes. Discutiu ainda uma imposição que se pretendia sobre os fósforos, que julgava aceitável. Quanto ao imposto territorial, também advertiu que a exiguidade de cadastros consistia em problema a ser enfrentado.

O Conselheiro José Caetano de Andrade Pinto apresentou seu parecer, tratando o imposto sobre a renda com atenção e pormenor. Observou que assistiu aos debates da Assembleia Nacional da República Francesa quando se discutiu a criação desse imposto. O momento na França era crítico em virtude da guerra contra a Alemanha. Entendia que o imposto incidente sobre a renda era inadmissível. Andrade Pinto também foi um forte opositor à criação do imposto de renda.

Argumentava também com base em político francês, que dois problemas centrais não recomendavam a adoção do imposto de renda. Haveria uma incidência dupla, justamente porque as rendas tributadas já teriam sido oneradas. Também argumentava que se tratava de imposto arbitrário porque não decorreria de prova incontestável de renda. Insistia que se tratava de imposto desigual e injusto, dependente de vontade do lançador que decidiria por meio de investigação inquisitoriais e vexações odiosas. O imposto de renda, afirmava Andrade Pinto, seria fonte e motivo de muitas iniquidades.

Votou em seguida o Conselheiro João Lins Vieira Cansanção de Sinimbu. Experiente na política e na administração, Sinimbu foi presidente de província no Alagoas, em Sergipe, no Rio Grande do Sul e na Bahia. Foi ainda juiz de direito e chefe de polícia. Estou direito em Olinda e depois complementou seus estudos na Europa. Obteve um doutorado em Jena, na Alemanha.

Quanto à reforma, Sinimbu posicionou-se integralmente contra o projeto que se discutia. Do ponto de vista formal, observou que o projeto avançava em competência que era exclusiva da Câmara dos Deputados. Era à Câmara que competia, exclusivamente, a iniciativa sobre projetos de lei em matéria fiscal. Quanto ao mérito, não admitia o projeto porque se assentava sobre mecanismos incertos.

Tratou inicialmente do imposto territorial. Não negou as vantagens e a conveniência dessa exação. Observou que o imposto territorial poderia se revelar, no futuro, como a base de um sistema tributário brasileiro. Não admitia, no entanto, que o imposto territorial poderia representar uma fonte segura de recursos, naquele momento específico da vida política e econômica do Brasil. O imposto territorial não seria uma alternativa factível para satisfazer as necessidades urgentes do Estado.

Sinimbu de igual modo contestou o imposto sobre a renda que se pretendia criar. Criticava a prova inquisitorial que se exigia para o devido lançamento da exação. Pensava que esse imposto somente era lançado em épocas calamitosas, nas quais os contribuintes não conseguiam medir a extensão do sacrifício, quando se tratava de se evitar um perigo nacional. Admitia que o imposto de renda se justificava em países como a Inglaterra, onde grandes riquezas acumuladas estavam nas mãos de poucos. O Brasil não se encontrava em nenhuma dessas circunstâncias. Não se vivia uma calamidade e também não acreditava que no Brasil as grandes riquezas estivessem concentradas nas mãos de poucos.

O imposto de renda, continuava Sinimbu, seria fonte de graves perturbações. Previa muitas dificuldades para sua aferição, lançamento e cobrança. Os agricultores, que formavam a base da economia nacional, insistia, não possuíam sistemas de contabilidade própria, que satisfizessem minimamente as condições mais rudimentares de uma empresa industrial. O Conselheiro Sinimbu afiançava que nenhum agricultor seria capaz de dizer conscienciosamente ao fisco qual a renda de sua terra que pelo projeto o sujeite à taxa.

Problematizava, tratando da incidência do imposto sobre vencimentos de qualquer natureza percebidos por funcionários e pensionistas do Estado. Também adiantando-se a

um problema contemporâneo, observava que, nesse caso, a cobrança era muito fácil. No entanto, questionava qual seria o efeito moral dessa regra.

Argumentava que a despesa com funcionários públicos somente era justificável perante o contribuinte, quando se fixasse uma justa proporção entre o serviço prestado e o vencimento. A dedução de parte do vencimento, em virtude do tributo lançado, quebraria essa lógica, com prejuízos para os serviços prestados à comunidade. Além do que, significava confessar que funcionários públicos estavam recebendo vencimentos superiores aos serviços que prestavam. Por isso, argumentava, melhor seria que se diminuíssem os salários públicos. Para os cofres do Estado os resultados seriam idênticos.

Sinimbu não aceitava o projeto que se analisava. Pedia atenção e ia além. O projeto não criava novos recursos para o Tesouro e também não prevenia conflitos. Pregava a necessidade de que se articulasse uma forma para obtenção de recursos de que tanto se necessitava e que se suprissem as províncias de necessidades orçamentárias.

Abominava uma solução *ad hoc*, de ocasião. A questão tinha um fundo constitucional.

Deveria se traçar uma linha divisória, fixando-se competências do governo geral e dos governos provinciais, evitando-se rivalidades. A expressão *guerra fiscal* ainda não era utilizada pelos publicistas, porém essa a questão que estava em discussão.

Manifestou-se, em seguida, o Conde d'Eu, genro do Imperador. Contornava o tema da competência exclusiva da Câmara, em matéria tributária, lembrando que o governo poderia apresentar projeto de lei, por algum membro do gabinete que ocupasse lugar na Câmara. O Conselho de Estado, então convocado, poderia ainda opinar e encaminhar suas conclusões para que o Legislativo tomasse as providências devidas. Apontou que o art. 7º da lei que criava o Conselho dispunha a esse órgão competia o Imperador consultar em todos os negócios que tivesse de ouvir e resolver.

Entendia que o projeto, em suas linhas gerais, no sentido de rever e classificar as rendas gerais, provinciais e municipais, era bem combinado. Reconhecia que eram ofensivas às prescrições constitucionais as regras relativas aos impostos de importação ou de consumo decretados por algumas Assembleias Provinciais. As atribuições deveriam ser bem explícitas, cada ente na órbita de suas atribuições, de modo que se evitassem conflitos. Também reconhecia a necessidade de que se pudesse prover recursos para os cofres provinciais.

A exemplo dos demais conselheiros o Conde d'Eu percorreu longamente sobre o imposto incidente sobre a renda. Entendia que esse imposto guardava características de generalidade e de universalidade, ainda que não utilizasse essas expressões. Reconhecia

que o imposto sobre a renda alcançaria o princípio da equidade, expressão que utilizou. Era esse aspecto, acentuava, que suscitaria mais relutância e impopularidade, a exemplo do que ocorrera na França.

A exemplo de outros conselheiros, registrava que o imposto sobre a renda contava com alguns inconvenientes, relativos ao seu caráter inquisitorial se agentes fiscais buscassem os exatos valores a serem tributados, devassando a vida dos contribuintes. Além do que, o Conde d'Eu temia que o imposto sobre a renda seria permitiria qualquer tipo de fraude.

Lembrou a seus pares que, na Inglaterra as autoridades reconheceram que, em 1870, em 40% dos casos verificados, o Tesouro fora desfalcado na proporção de 130% das declarações feitas. De tal modo, ponderou, se a fraude contava com grandes proporções na Inglaterra, não se poderia aguardar comportamento distinto no Brasil. Aqui, grandes distâncias separam os lugares habitados, o que dificultaria sobremodo a ação das autoridades. A mais importante receita a ser alcançada seria a receita gerada pela agricultura. Nessa área, os rendimentos eram falíveis e incertos. Ainda assim, o Conde d'Eu não repelia totalmente a ideia do imposto sobre a renda. Especialmente, quando se demonstrasse que não havia outras fontes de receita para que se obtivessem recursos suplementares necessários ao Tesouro.

Reconhecia a impraticabilidade de se estabelecer um imposto territorial, que poderia apresentar importantes vantagens. Condenava a elevação da tributação da exportação dos gêneros nacionais. Quanto ao imposto de importação, justificava que se poderia tributar mercadorias luxuosas, sem o inconveniente, nesses casos, de aplicar impostos quase proibitivos. Defendia que se deveria tributar a importação do fumo, como medida de proteção da indústria nacional. Baralhos de cartas e joias também deveriam ser pesadamente tributados, porque objetos suntuosos. Discordava da elevação da tributação sobre o sal, porque gênero de grande utilidade para a importante indústria da criação do gado.

O imposto sobre a renda, continuava o Conde d'Eu, acarretaria uma injustiça. Classes que já pagavam o imposto predial e o imposto de indústrias e profissões iriam, ao pagar o imposto de renda, recolher um duplo imposto. Essa situação, por outro lado, não ocorria com os que viviam de empregos ou pensões e de rendimentos de fundos, públicos ou quaisquer outros dividendos. Assim, o Conde d'Eu não constatava justiça ou conveniência pública nesse novo imposto.

O Conde d'Eu insistia que aqueles que já contribuíam para os cofres públicos, quer gerais, quer provinciais, com o imposto predial ou com o de indústrias e profissões deveriam, até certa proporção, ficar isentos do imposto sobre a renda que então se discutia. De igual modo, pensava que os que pagassem o imposto territorial deveriam ser isentos dos impostos sobre a renda. Quanto à incidência sobre as apólices da dívida pública, o Conde d'Eu entendia que haveria uma ofensa ao compromisso, ainda que tácito, que o Estado assumiu quando contraiu empréstimos. A medida iria prejudicar o sistema de crédito no Brasil.

Sustentava que era a isenção dos portadores dos títulos da dívida pública e dos cidadãos que pagassem o imposto predial, o de indústrias e profissões e o territorial que se pretendia criar. Com isso, seriam substancialmente reduzidos os ingressos que se pretendiam com o projeto de reforma que se discutia. O Conde d'Eu concordava com os novos impostos, desde que se provasse que os direitos de importação, base da receita tributária da época, fossem insuficientes para cobrir as despesas do Estado, mesmo se aumentados.

Opinou, por fim, o Conselheiro José Bento da Cunha e Figueiredo, que também opinou negativamente em relação à criação do imposto sobre a renda. Segundo Cunha e Figueiredo o imposto de renda, se criado, teria repercussões negativas. Preocupava-se com uma *severidade endêmica dos exatores*, a par de uma susceptibilidade congênita da população, que se sentiria constrangida ao momento do lançamento do imposto. Alertava que haveria uma repugnância geral.

Esse novo imposto não seria suficiente para que se obtivesse o equilíbrio orçamentário. Cunha e Figueiredo aviava que o equilíbrio orçamentário seria alcançado com o exercício de um verdadeiro patriotismo. Entendia que se deveria reconhecer que a culpa do desequilíbrio orçamentário era do poder central e dos poderes provinciais. Propunha, nesse sentido, duas medidas. Primeiramente, sustentava que as finanças nacionais deveriam ser reorganizadas, com colaboração dos Ministérios da Fazenda e da Agricultura. O Ministério da Fazenda deveria regularizar e simplificar sua atuação, afastando-se dos enigmas de difícil decifração. Este último deveria apontar, com exatidão, o que poderia ser efetivamente tributado.

Insistia que todos deveriam contribuir para as despesas do Estado, nos limites da lei, da justiça e da igualdade proporcional. A escolha e o lançamento dos impostos deveriam ser acompanhados da equidade na sua distribuição e percepção. Caso contrário, vivia-se uma incerteza. A linha divisória das competências deveria ser bem desenhada.

Enquanto isso não ocorresse, opinava que melhor seria deixar as coisas como estavam, não se arriscando em reformas incompletas que apenas turvavam as águas em proveito ora do governo central, ora do governo provincial. Deveria se escapar de um círculo vicioso, no qual as finanças gerais e as finanças provinciais não se consertavam convenientemente.

Após ouvir ao Conselheiro Cunha e Figueiredo o Imperador deu por encerrada a sessão, às 2 horas e meia da madrugada. Afonso Celso de Assis Figueiredo, membro e secretário interino do Conselho de Estado lavrou a ata e a subscreveu. Assinaram os demais.

O legado tributário das seções do Conselho de Estado

Discussões em matéria tributária que se processaram junto ao Conselho de Estado revelam algumas características de um sistema ainda incipiente. A exemplo do verificado no presente ensaio, constata-se uma absoluta repulsa ao imposto de renda. Os vários argumentos considerados resumem os pontos principais que se usavam contra esse tipo de imposição fiscal. Temia-se um modelo de iniquidades. Acreditava-se que o lançamento expunha o contribuinte e que era vexatório. Chegou-se inclusive a cogitar que o imposto de renda atentava contra o mínimo existencial.

Os problemas do federalismo fiscal já eram anunciados quando se discutia a repartição de competências e de receitas entre o poder central e as várias províncias. Alguns atentavam para o fato de que ao governo central acometia uma quantidade expressiva de obrigações, a exemplo do financiamento das cadeias públicas e da atividade dos párocos. De fato, a situação era potencializada com o regime de padroado, por intermédio do qual a Igreja Católica era a religião oficial. Essa disposição constitucional continha custos, que eram financiados pelo poder central.

Da discussão no Conselho de Estado acima retomada conclui-se uma concordância geral contra o imposto de renda, sobre vários pontos de vista, inclusive tomados da experiência do direito comparado. A reforma não avançou. A proclamação da República, logo no ano seguinte, resultou, do ponto de vista tributário, em um novo modelo, no qual se contemplou uma primeira versão de federalismo fiscal.

Amaro Cavalcanti, o mínimo tributável e a resistência cultural ao recolhimento de tributos

Amaro Bezerra Cavalcanti de Albuquerque (1849-1922) entre vários livros escritos em longa trajetória intelectual, publicou, em 1896, *Elementos de Finanças-Estudo Teórico Prático*⁴³⁶. Fez uma exposição dos pontos centrais do direito tributário, então substancialmente incipiente entre nós. Amaro Cavalcanti esforçou-se para sistematizar aspectos de uma também rudimentar ciência financeira. Não havia exatidão conceitual e epistemológica de áreas hoje singularmente consideradas, a exemplo da ciência das finanças, do direito tributário, do direito financeiro e da economia política. Nas faculdades de direito estudava-se a economia política, adotando-se o livro de Pedro Autran da Mata e Albuquerque⁴³⁷, professor em Olinda.

Amaro Cavalcanti sintetizou a história dessas disciplinas, no direito estrangeiro e no direito nacional. Elencou os autores mais importantes. Estudou de modo inovador a teoria do mínimo tributável, a resistência cultural à cobrança de tributos, intuiu de algum modo a *curva de Láfer*, discorreu (com base em Adam Smith) sobre as melhores fórmulas de tributação, enunciou princípios gerais de direito tributário, a exemplo de translação, repercussão e evasão.

Classificou impostos e fixou uma visão panorâmica da tributação no século XIX. Serviu como fonte para autores de sua época, como Viveiros de Castro, a quem devemos um primeiro esboço histórico da tributação no Brasil, prolatado em um curso ministrado no Instituto Histórico e Geográfico do Brasil, em 1915⁴³⁸. Explicou pioneiramente o princípio da seletividade, sem utilizar-se dessa expressão. Tratou do imposto de renda, quando ainda não conhecíamos essa exação, que terá em Rui Barbosa um grande defensor. Amaro Cavalcanti conhecia os financistas mais importantes da época, a exemplo de Gustav Schonberg, Sydney Buxton, Albert Delatour, a par, dos clássicos, a exemplo de Adam Smith, de Montesquieu e de John Stuart Mill, que citava recorrentemente.

Na presente seção do trabalho retomam-se as linhas principais da obra tributária de Amaro Cavalcanti, a quem se reconhece como um dos pais fundadores do direito

⁴³⁶ CAVALCANTI, Amaro, *Elementos de Finanças- estudo teórico-prático*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.

⁴³⁷ ALBUQUERQUE, Pedro Autran da Mata, *Elementos de Economia Política*, Recife: Typographia de Santos & Companhia, 1844.

⁴³⁸ CASTRO, Augusto Olympio, *História Tributária do Brasil*, Brasília: ESAF, 1989, pp. 61 e ss.

tributário brasileiro. Primeiramente, faz um esboço de sua importância na história da cultura jurídica brasileira. Em seguida, apresenta-se as linhas gerais de seu livro, com tópico específico sobre uma teoria geral do direito tributário, ainda que Cavalcanti não tenha usado essa expressão. A retomada da obra de Amaro Cavalcanti descortina os primeiros passos do direito tributário no Brasil. É do que se trata em seguida.

Traços intelectuais e biográficos de Amaro Cavalcanti

Amaro Cavalcanti estudou nos Estados Unidos, em Albany, no estado de Nova Iorque. Cavalcanti era *alumni* da Union University⁴³⁹. Conhecia latim, lecionando essa disciplina no Imperial Colégio D. Pedro II. Foi Senador pelo Rio Grande do Norte, atuando na Assembleia Nacional Constituinte que discutiu e votou a Constituição de 1891. Foi Ministro da Justiça de Prudente de Moraes. Atuou também como Consultor Jurídico do Ministério das Relações Exteriores. Foi Ministro do Supremo Tribunal Federal, ocupando a vaga de João Barbalho Uchoa Cavalcanti, importante constitucionalista da República Velha, e autor de livro sobre a Constituição de 1891⁴⁴⁰. Ocupou a cadeira no STF de 1906 a 1914⁴⁴¹.

Como Consultor no Itamaraty elaborou pareceres sobre questões relevantes na construção da política externa republicana. Opinou sobre pretensão de cidadãos franceses serem ressarcidos de prejuízos e danos ocorridos na Revolução Federalista do Rio Grande do Sul, em 1893 e 1894⁴⁴². Invocou doutrina internacional, especialmente a do Conselho de Estado da França, sustentando que os atos de guerra não geram para os Estados o dever de indenizar. Além do que, na hipótese de responsabilização federal, haveria necessidade de comprovação de responsabilidade, por intermédio de competente ação judiciária.

Quando Ministro do Supremo Tribunal Federal Cavalcanti polemizou com Ruy Barbosa, a respeito de impostos interestaduais⁴⁴³. Publicou cinco artigos no Jornal do Comércio, reiterando decisão do STF sobre a inconstitucionalidade de um imposto de

⁴³⁹ RODRIGUES, Leda Boechat, *História do Supremo Tribunal Federal, Tomo I – 1891-1898- Defesa das Liberdades Cívicas*, Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 1991, p. 75.

⁴⁴⁰ CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa, *Constituição Federal Brasileira*, Edição Fac-Similar, Brasília: Senado Federal, 1992.

⁴⁴¹ REIS, Daniel Aarão, *O Supremo Tribunal do Brasil- Notas e recordações*, Rio de Janeiro: Mabri Livraria e Editora, 1968, p. 177.

⁴⁴² O parecer está reproduzido em CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antonio Paulo (org.), *Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty*, volume I (1903-1912), Brasília: Senado Federal, 2000, pp. 20 ss.

⁴⁴³ RODRIGUES, Leda Boechat, cit., pp. 75 e ss.

estatística criado pelo estado da Bahia. Esse imposto incidiria sobre o valor dos gêneros de produção nacional que fossem exportados e sobre as mercadorias que fossem comercializadas no estado, inclusive estrangeiras.

No entanto, sustentava que a decisão não continha o poder de firmar jurisprudência, que não poderia ser interpretada de modo analógico e que, principalmente, não fora tomada pela maioria dos juízes do STF (*full bench*); foram sete votos contra três. A decisão fora tomada com base na jurisprudência norte-americana, e afirmou-se no voto condutor que o conteúdo decidido formava precedente para discussões vindouras. Cavalcanti questionou a extensão do aresto do STF. Previa desastrosas consequências para as economias estaduais, se vingasse uma interpretação analógica e extensiva da decisão do STF, então criticada. No artigo, revelou esperança em mudança jurisprudencial, esperando luzes, prudência e patriotismo da Corte Suprema⁴⁴⁴.

Rui Barbosa respondeu a essa intervenção jornalística de Amaro Cavalcanti com vinte artigos publicados no mesmo Jornal do Comércio. Rui insistia no acerto da decisão do STF. Alegava que a declaração de inconstitucionalidade do imposto de estatística militava em favor das unidades federadas, garantindo estabilidade e prosperidade, prestigiando interesses mútuos e fulminando a avidez de autonomia. Rui foi agressivo com Cavalcanti, acusando-o de meramente amontoar precedentes que conhecia por resumos e citações rapidíssimas⁴⁴⁵.

A jurisprudência do STF foi posteriormente alterada. A Lei nº 410, de 12 de novembro de 1896, esvaziou a discussão, porquanto se reconheceu, expressamente, que os Estados poderiam tributar a exportação de outros Estados. O caso ilustra, no entanto, a atuação de Amaro Cavalcanti, que polemizou com Rui, então reputado como o jurista de maior expressão nacional. Cavalcanti foi uma personalidade combativa e atuante.

Quando Ministro do STF, ao lado de Alberto Torres, deferiu *habeas corpus* em favor de D. Luís, filho da Princesa Isabel. D. Luís pretendia desembarcar no Brasil, porém havia proibição decorrente do decreto de banimento da família imperial, ocorrido com a proclamação da República. Cavalcanti afirmou “(...) *ser a Constituição da República incompatível com as odiosidades que importavam em restrição aos direitos por ela garantidos*”⁴⁴⁶. O STF, no entanto, por maioria, rejeitou o pedido.

⁴⁴⁴ RODRIGUES, Leda Boechat, cit., p. 76.

⁴⁴⁵ RODRIGUES, Leda Boechat, cit., p. 77.

⁴⁴⁶ RODRIGUES, Leda Boechat, *História do Supremo Tribunal Federal, Tomo II, 1899-1910- Defesa do Federalismo*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1991, p. 27.

Cavalcanti era um polígrafo. Tratou de vários assuntos, conforme se observa da lista de suas obras. Discutiu teologia, *A Religião* (1874). Observou os Estados Unidos e a vida norte-americana, *New York* (1881), *Educação elementar nos Estados Unidos da América do Norte* (1883). Discutiu pedagogia e religião, *Ensino moral e religioso nas escolas públicas* (1883), *Notícia cronológica da educação popular no Brasil* (1888). Publicou em inglês, a respeito da língua portuguesa, que reconheceu em sua forma brasileira, *The Brazilian language and its agglutination* (1884). Publicou em francês, sobre matéria financeira, *Finances du Brésil* (1890). Escreveu sobre direito privado, *Breve relatório sobre direito das obrigações* (1901).

Publicou extensivamente em matéria financeira, *O meio circulante no Brasil* (1888), *Resenha financeira do ex- Império do Brasil em 1889* (1890), *Tributação constitucional, polêmica na imprensa* (1896). Escreveu sobre Direito Constitucional, *Projeto de Constituição de um estado, com várias notas e conceitos políticos* (1890), *Regime federativo e a República brasileira* (1900), *Responsabilidade civil do Estado* (1905), *Revisão das sentenças dos tribunais estaduais pela Suprema Corte dos Estados Unidos* (1910), *O caso do Conselho Municipal perante o Supremo Tribunal Federal* (1911)⁴⁴⁷.

Cavalcanti também se notabilizou como conferencista. Brito Broca, historiador da cultura brasileira e memorialista, registra que havia um animado mercado de conferências e palestras no Rio de Janeiro, no início do século XX, destacando-se, entre os mais disputados conferencistas, Oliveira Lima, Roquete Pinto, Alberto de Oliveira, Afrânio Peixoto, Clóvis Beviláqua e o próprio Amaro Cavalcanti⁴⁴⁸.

Elementos de Finanças, características gerais e plano de obra

Amaro Cavalcanti inicia sua obra afirmando tratar-se de um “*simples resumo elementar da matéria, coordenada de acordo com os princípios teóricos geralmente admitidos, e ilustrada com os fatos da legislação e práticas de nosso país*”⁴⁴⁹. Afirmou, ainda, que não tinha a pretensão de fazer ciência, mas se preocupava em apresentar um trabalho útil⁴⁵⁰.

⁴⁴⁷ Eduardo Junqueira, <https://cpdoc.fgv.br/sites/default/files/verbetes/primeira-republica/CAVALCANTI,%20Amaro.pdf>, acesso em 26 de julho de 2019.

⁴⁴⁸ BROTA, Brito, *A Vida Literária no Brasil- 1900*, Rio de Janeiro: José Olympio, 2005, p. 214.

⁴⁴⁹ CAVALCANTI, Amaro, *Elementos de Finanças- estudo teórico-prático*, cit., p. V.

⁴⁵⁰ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. VI.

O livro é dividido em sete partes e em apêndice. O texto é longo, são 600 páginas. Na parte I, Cavalcanti trata das noções gerais de ciência financeira. Identifica seu objeto, natureza e apresenta acurada notícia histórica. Na seção II, cuida da despesa pública. Segue uma metodologia rigorosa na exposição dos temas. Identifica a natureza e o objeto da despesa pública. Classifica as várias despesas, sua forma de distribuição e elenca as regras que entendia aplicáveis ao assunto.

O federalismo era uma novidade entre nós, circunstância institucional que suscitava vários problemas na ordem tributária, evidentemente, quanto à fixação da competência entre os vários entes. O Município ainda não contava com competência para tributar, porém é responsável por gerenciar as próprias despesas. Essa seção II encerra-se com um cuidadoso estudo sobre as despesas federais, provinciais (a partir de 1889, data da proclamação da república, estaduais) e municipais.

Ainda antes da Constituição de 1891 vigia o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, que proclamava provisoriamente e decretava como forma de governo a República Federativa, estabelecendo normas pelas quais se deveriam reger os então criados estados federais. De acordo com esse decreto, as antigas províncias tornaram-se reunidas pelo laço da federação, constituindo a partir de então os Estados Unidos do Brasil. Fixou-se também que cada um dos estados, no exercício de legítima soberania, decretaria oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os respectivos governos locais. Essa nova situação, na qual se reconhecia a autonomia dos entes federados (antigas províncias, que não detinham nem autonomia e nem soberania) suscita vários problemas orçamentários e tributários, que Amaro Cavalcanti tratou em seu livro.

A parte III estuda a receita pública. Apresenta um quadro de noções gerais e discorre sobre matéria no Brasil. Havia dissemelhanças com o modo que a questão era tratada no Império, que Cavalcanti expõe com propriedade. Trata em seguida, parte IV, do Domínio Público Nacional, sessão que se confunde com o que presentemente estudamos em direito administrativo.

Na literatura jurídica do Império, o livro mais referenciado em direito administrativo era o texto de Paulino José Soares de Sousa, Visconde do Uruguai, que não cuidou do tema do domínio público nacional⁴⁵¹. Jurista notável⁴⁵², o Visconde do

⁴⁵¹ SOUSA, Paulino José Soares, Visconde do Uruguai, *Ensaio sobre Direito Administrativo*, São Paulo: Editora 34, 2002.

⁴⁵² DUTRA, Pedro, *Literatura Jurídica no Império*, Rio de Janeiro: Topbooks, 1992, p. 47.

Uruguai deu início à literatura administrativista brasileira. Porém, bens públicos, era assunto considerado de alcance da ciência das finanças. Cavalcanti definiu domínio público nacional, explicitou suas várias espécies, bem como formas de identificação de bens de domínio privado da União, que dividiu em bens imóveis, móveis, em bens industriais ou serviços industriais do Estado. Explicou como se administrava o domínio fiscal do Estado, seção na qual avança em matérias que são presentemente de direito tributário.

A seção V, que trata sobre os impostos, é o núcleo do livro de Amaro Cavalcanti que mais interesse ao presente trabalho. Cavalcanti dá início a essa seção definindo impostos. Em seguida, discorre sobre os fundamentos da tributação, suas qualidades, incidência, classificação e sistema. Discorre também sobre política aduaneira. Disserta sobre a legalidade da tributação, fixando um ponto de partida para o estudo desse importante princípio no direito tributário brasileiro.

Cavalcanti em seguida sintetiza o regime tributário então vigente no Brasil. Nesse passo, trata dos impostos sobre a posse e produção de riquezas, bem como sobre a circulação e o consumo. As linhas gerais do direito tributário contemporâneo guardam muita semelhança com as linhas gerais traçadas por Amaro Cavalcanti. Contribuições especiais, ao lado dos impostos provinciais e municipais, completam a sessão, que se encerra com um quadro geral dos impostos federais em 1895, que é mera reprodução da lei orçamentária então vigente.

Na parte VI Cavalcanti trata do crédito público. Explicita sua natureza, condições, utilidade. Explica o regime de empréstimos públicos. Didaticamente, caracteriza as várias espécies de dívida pública, nomeadamente, a dívida fundada, o regime de amortizações e conversões, a dívida flutuante e o papel moeda. Na última seção, VII, discorre sobre a administração financeira, definindo-a e fixando seus pontos cardeais. Trata das três grandes medidas tomadas no Brasil, ocorridas em 1808, em 1831 e em 1850.

Na conclusão, explica as várias competências administrativas, as repartições da Fazenda, classificando os serviços administrativos. Um apêndice explica o Erário Régio, com base em um decreto de 1892. *Elementos de Finanças* é obra completa, que permite que se tenha visão do sistema tributário brasileiro em fins do século XIX. Nesse sentido, é, ao mesmo tempo, um livro de feição histórica e de antecipação teórica, exatamente porque além as linhas conceituais básicas do direito tributário brasileiro.

Elementos de Finanças, seções históricas e conceituais gerais

Amaro Cavalcanti inicia sua obra identificando a natureza e o objeto da ciência financeira. Tem como premissa as diferenças entre economia política e economia financeira, que também denomina de ciência das finanças. Propõe uma distinção que se faz pela distinção de seus objetos particulares. A economia política, segundo Cavalcanti, é a ciência da produção e consumo da riqueza da sociedade. Preocupa-se com as necessidades privadas dos indivíduos e associações privadas. A ciência das finanças ocupa-se das necessidades públicas, de interesse do Estado central, das províncias (a partir de então, estados) e das municipalidades⁴⁵³.

Em seguida, se ocupa do Estado, como núcleo de atenção da ciência das finanças. A economia nacional funda-se em fortuna comum e na riqueza geral da Nação. O Estado, prossegue Cavalcanti, de modo a satisfazer seus fins, deve tomar ou receber, da economia nacional, os fundos de que necessita⁴⁵⁴. Cavalcanti justifica a tributação na existência do Estado, e dos fins que são perseguidos pelo Estado, em sintonia com a doutrina juspublicista contratualista então preponderante. Cavalcanti afinava-se, nesse sentido, com a doutrina de José Soriano de Souza, lente catedrático na Faculdade de Direito do Recife⁴⁵⁵.

O Estado deve atender a várias despesas, precisando de meios econômicos. Busca realizar uma receita, que Cavalcanti classificou como ordinária e extraordinária. Aquela primeira, ordinária, decorre do domínio público nacional e dos impostos. Esta última, extraordinária, é predicado do crédito público⁴⁵⁶. Cavalcanti sustentou que o poder público deve tributar a fortuna, o capital e a renda, com tarifas (alíquotas, diríamos hoje) progressivas com capacidade para satisfação um duplo fim: receitas para o Tesouro e uma melhor distribuição econômica na vida comum⁴⁵⁷. Tem-se, assim, uma concepção de tributação que objetivasse levantar recursos para a Administração, bem como promover a distribuição da renda social.

A justificativa da atividade financeira do Estado é percebida por Cavalcanti como um desdobramento de um processo evolutivo, no qual se constata uma longa e lenta transição de uma economia natural para uma economia pecuniária⁴⁵⁸. Ilustrando esse

⁴⁵³ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 3.

⁴⁵⁴ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 5.

⁴⁵⁵ SOUZA, José Soriano, *Princípios Gerais de Direito Público e Constitucional*, Recife: Casa Editora, 1893.

⁴⁵⁶ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 6.

⁴⁵⁷ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 171.

⁴⁵⁸ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 13.

ponto de vista Cavalcanti refere-se à cidade de Atenas no período clássico. Segundo Cavalcanti, três quintos da renda dessa cidade-estado eram provenientes dos tributos cobrados dos aliados.

Nesse ponto, tem-se intuitivamente uma explicação lexicográfica para o substantivo tributo, que é então percebido como uma homenagem, ou ainda como o instrumento de deferência para com o poder ao qual se é subordinado. Cavalcanti ainda mencionava a receita oriunda dos escravos empregados em obras do Estado, o arrendamento de imóveis e minas públicas, direitos de alfândegas e mercados, emolumentos de justiça, multas e impostos cobrados sobre a fortuna dos cidadãos⁴⁵⁹.

Erudito, conhecedor da história clássica, Cavalcanti também fez recorrentes menções ao modelo tributário romano. A exemplo de outros autores⁴⁶⁰, localizou nos espólios de guerra a fonte mais importante de receitas para o Fisco romano⁴⁶¹. A guerra, assim, representava o caminho mais recorrente para a obtenção de recursos. Assinala Cavalcanti que os despojos eram divididos entre o Estado e o exército. Municípios que não detinham direitos de cidadania ou qualquer forma de isenção (*civitates immunes*) pagavam um tributo anual (*stipendium*). Segundo Cavalcanti, havia também dízimos, requisições militares, confiscos, impostos extraordinários lançados em caso de graves necessidades, bem como vigésimas que incidiam sobre heranças⁴⁶².

Cavalcanti também identificou peculiaridades tributárias na Inglaterra Medieval, especialmente durante o reinado de Guilherme I, o invasor da Normandia, que bateu os ingleses na batalha de Hastings (1066). Esse soberano, segundo Cavalcanti, havia criado um cadastro geral de contribuintes e tributos devidos (*Domesday Book*), a par de uma repartição fiscal central, organizando burocraticamente um Estado que dependia de tributos. A exemplo de todos os autores que tratam da história do direito tributário⁴⁶³, Cavalcanti referiu-se à Magna Carta (1215), e a correspondente necessidade de autorização parlamentar para lançamento e cobrança de impostos⁴⁶⁴.

⁴⁵⁹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 15.

⁴⁶⁰ Entre outonos, MOMMSEN, Theodor, *Disegno del Diritto Pubblico Romano*, Milano: CELUC, 1973. Tradução do alemão para o italiano de P. Bonfante.

⁴⁶¹ Nesse tema, direito tributário romano, há estudo de MEIRA, Sílvia, *Direito Tributário Romano*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

⁴⁶² CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁴⁶³ Por todos, ADAMS, Charles, *For good and evil- the impact of taxes on the course of civilization*, Lanham: Madison Books, 2001, pp. 129 e ss.

⁴⁶⁴ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 20.

Ainda quanto ao direito fiscal inglês, Cavalcanti identificou impostos regulares e permanentes, exemplificando com impostos cobrados sobre a terra (*land tax*, 1692), sobre os selos (*stamp tax*, 1694) e sobre a renda (*income tax*, 1798). Referiu-se também às reformas de William Pitt (1784)⁴⁶⁵. Em seguida, Cavalcanti sintetizou o modelo francês, a partir da tributação da época de Filipe, o Belo (1302). Esse soberano convocou os Estados Gerais, pela primeira vez, quando pediu recursos⁴⁶⁶.

A tradição dos grandes financistas franceses foi identificada por Cavalcanti. Citou o Duque de Sully, que serviu a Henrique IV, a quem se reputa um primeiro orçamento que serviu de base à contabilidade pública. Tratou em seguida de Jean-Baptiste Colbert, que se notabilizou por ter diminuído gastos com cobrança de impostos. De igual modo, menciona Jacques Turgot, que concebeu e lançou impostos sobre renda e consumo. Conclui com Napoleão e com a reorganização do sistema fiscal francês, mediante o lançamento de quatro impostos diretos: sobre imóveis, portas e janelas, móveis e sobre patentes e benefícios industriais⁴⁶⁷.

Nessa seção conceitual Cavalcanti expõe pacientemente as linhas gerais do pensamento tributário de Adam Smith, com atenção especial para com o Livro V, que cuida da Economia do Estado. Nesse passo, identifica as quatro máximas de Adam Smith, que serão mais tarde retomadas quando Cavalcanti explica o modelo tributário de sua época: 1. Os súditos devem contribuir para o sustento do Estado na proporção de seus haveres; 2. O imposto que cada indivíduo não pode ser arbitrário, deve ser certo e identificável com facilidade; 3. Todo imposto deve ser calculado na época e de maneira que seja mais cômodo para o contribuinte; 4. Todo imposto deve ser cobrado de modo que os recursos entrem para os cofres do Estado no menor tempo possível, e com a menor despesa⁴⁶⁸.

Essas linhas conceituais serão exploradas por Amaro Cavalcanti ao longo de sua exposição sobre os pontos centrais da tributação, como se observa em seguida.

Esboço de uma teorização geral da tributação

⁴⁶⁵ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 21.

⁴⁶⁶ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 22.

⁴⁶⁷ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 24.

⁴⁶⁸ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 28.

Amaro Cavalcanti definiu imposto como “(...) *a contribuição pecuniária (ou suscetível de estimação pecuniária), arrecadada dos habitantes do país, para o fim de ocorrer as despesas do serviço público*”⁴⁶⁹. Na lição de Cavalcanti o fundamento racional e histórico da tributação seria tão evidente que dispensava a tarefa de discuti-lo. Tinha por manifesta a legitimidade e a procedência do poder tributante do Estado⁴⁷⁰.

Observa-se, de saída, alguma semelhança com a definição de tributo encontrada no Código Tributário Nacional, onde se inicia lendo que “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda, ou em cujo valor nela se possa exprimir (...)*”⁴⁷¹. Há analogias entre a noção de Cavalcanti - - *contribuição pecuniária ou suscetível de estimação pecuniária* - - e a concepção do CTN - - *prestação pecuniária em moeda, ou em cujo valor nela se possa exprimir*. Cavalcanti reconhece uma tradição que aceitou eventualmente tributos recolhidos *in natura*, e a essa modalidade fará referências (ainda que históricas) quando mais adiante em sua obra explicitar os tributos em espécie.

Ao explicitar a obrigatoriedade dos tributos Cavalcanti fez referência a Mirabeau, uma das figuras centrais da revolução francesa, para quem o recolhimento de tributos era um dever patriótico, que consistia na contribuição no recolhimento de uma dívida comum de todos os cidadãos⁴⁷².

Quanto a um conceito central de tributo, e de várias espécies tributárias, como se faz contemporaneamente, Cavalcanti afirmava que havia significações equivalentes entre expressões como *impostos, contribuições, direitos, tributos e taxas*⁴⁷³, reconhecendo que “(...) *tributos não tem entre nós nenhuma aplicação especial (...) não é reservada à este ou aquele ramo de contribuição*”⁴⁷⁴. Percepções particulares de várias espécies tributárias, e mesmo de um conceito de tributo enquanto gênero, é resultado dos debates que levaram ao CTN, desde o anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa.

Para Cavalcanti, a *taxa* seria o sinônimo geral de imposto, ainda com uma acepção própria, no sentido de que se paga por um serviço diretamente recebido. Para Cavalcanti, no entanto, o pagamento das taxas seria facultativo. Essa concepção diverge totalmente do conceito contemporâneo de taxa, que é tributo, e que, portanto, é de pagamento compulsório.

⁴⁶⁹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 169.

⁴⁷⁰ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 170.

⁴⁷¹ Código Tributário Nacional, art. 3º.

⁴⁷² CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁴⁷³ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁴⁷⁴ CAVALCANTI, Amaro, cit., pp. 169-170.

Não havia naquele tempo, e naquele contexto, a ideia de que se poderia lançar e cobrar uma taxa por um serviço meramente colocado à disposição de um provável utente. Cavalcanti exemplificava essa facultatividade com as taxas pagas para os correios, para os telégrafos, para as matrículas nos estabelecimentos de ensino. Ilustrava também com os emolumentos pagos às repartições públicas, a propósito de certidões e de registros de documentos. Nessa tipologia, os impostos seriam de pagamento obrigatório e se destinariam ao financiamento de despesas gerais da Administração. As taxas seriam de liquidação voluntária, e se prestariam para atender a despesas individuais⁴⁷⁵.

Cavalcanti também percebia a existência de um sentimento popular hostil a qualquer forma de tributação. Deveria o Tesouro, assim, arrecadar rapidamente, limitando, no tempo, a essa hostilidade tributária inerente a quem deva pagar impostos. Defendia que o tributo deveria ser limitado à necessidade de seu objeto, não se subtraindo do contribuinte mais do que o necessário para a manutenção do Estado. O imposto deveria ser lançado e arrecadado de todos, como condição indispensável para uma vida civilizada⁴⁷⁶. Esse é o elemento essencial que qualifica um imposto, tema que se trata em seguida.

Amaro Cavalcanti utilizava a tipologia de Adam Smith com o objetivo de explicitar o que seria um imposto ótimo, de qualidade e eficiente. Adam Smith trata da questão tributária no Livro V, parte II, da *Riqueza das Nações*⁴⁷⁷. Smith insistia que os impostos deveriam ser proporcionais à capacidade contributiva das pessoas, que deveriam ser certos, claros e evidentes, com um modelo de arrecadação que causasse o mínimo de problemas para o contribuinte e que se pagasse o mínimo possível de modo a se atender às despesas do Tesouro. Essas diretivas foram adotadas, sem alterações, por Amaro Cavalcanti, que tinha como premissa que todos deveriam contribuir na proporção de seus haveres, garantindo-se justiça e igualdade diante da tributação⁴⁷⁸.

Amaro Cavalcanti preocupava-se com uma concepção de um mínimo não tributável. Ainda que esse princípio não fosse contrário à equidade e à proporcionalidade do imposto, acreditava que poderia resultar em uma porta aberta ao abuso e ao arbítrio⁴⁷⁹. Na mesma linha de Adam Smith, estimava que impostos deveriam ser certos; não poderia

⁴⁷⁵ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 170.

⁴⁷⁶ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 174.

⁴⁷⁷ SMITH, Adam, *A Riqueza das Nações*, São Paulo: Martins Fontes, 2003. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e de Eunice Ostrensky. vol. II, pp. 1045 e ss.

⁴⁷⁸ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 175.

⁴⁷⁹ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

haver nenhuma forma de arbitrariedade. A certeza do que e do quanto deveria ser pago exigia que o contribuinte calculasse com antecedência o imposto devido. Também reproduzia Adam Smith no sentido de que a contribuição deveria ser arrecada na época e da maneira mais cômoda para o contribuinte. A cobrança deveria ser realizada de forma racional, obtendo-se o máximo possível com o menor dispêndio de energia⁴⁸⁰.

Cavalcanti se referia a essas regras como “*máximas smithianas*”⁴⁸¹, acrescentando algumas outras ideias, que atenderiam às peculiaridades nacionais, naquele contexto histórico. Afirmava que os impostos deveriam ser adaptados ao meio econômico. Insistia que era interesse também o Fisco o bem-estar geral. Intuindo a curva de Láfer, argumentava que impostos também deveriam contar com limites máximos necessários. A partir de certo patamar, seriam nocivos e incentivariam práticas que hoje definiríamos como evasivas⁴⁸². Cavalcanti chegou a definir evasão, circunstância na qual o contribuinte, sem qualquer isenção legal, conseguiria subtrair-se do encargo ao qual é submetido⁴⁸³.

A inovação que o livro de Cavalcanti revela consiste também na definição de vários conceitos de direito tributário. A par do conceito de evasão, acima identificado, Amaro Cavalcanti tratou também de translação e de repercussão. Na translação, afirmou, o contribuinte, tendo pago o imposto, por adiantamento, conseguiria descarregar a obrigação em terceiro, embutindo o que pagou nos preços das mercadorias ou dos serviços que prestasse. Exemplificou a translação com os direitos aduaneiros, quando o comerciante somente pagaria ao Fisco após ter recebido do consumidor. Elucidou a translação também com a hipótese do proprietário que recupera do inquilino o imposto predial que recolheu⁴⁸⁴. Como se observa, esses conceitos não se ajustam efetivamente aos conceitos atuais de contribuinte de fato e contribuinte de direito, bem como de contribuinte ou responsável, como disposto no art. 121 do CTN.

Cavalcanti entendia que a repercussão consistiria nos efeitos que os impostos suscitavam na vida econômica. Exemplificava a premissa com a hipótese do imposto que incidisse sobre o capital, e que resultasse na diminuição de postos de trabalho, dado que o capitalista poderia restringir sua atividade negocial⁴⁸⁵.

⁴⁸⁰ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁴⁸¹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 177.

⁴⁸² CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 178.

⁴⁸³ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 181.

⁴⁸⁴ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁴⁸⁵ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 182.

Argumentando, com base em Mirabeau, Cavalcanti afirmou que se o imposto exceder a produção, relativa à renda, a produção será destruída. O imposto, nessa concepção, somente poderia alcançar uma pequena fração da renda dos particulares⁴⁸⁶.

De acordo com Cavalcanti os impostos deveriam ser múltiplos. Cavalcanti desestimulava o imposto único. A concepção de imposto único, informa Cavalcanti, radicava nos fisiocratas, que acreditavam que a tributação deveria incidir exclusivamente sobre o produto líquido da terra. Os fisiocratas acreditavam que a única fonte de riqueza consistia na agricultura. Cavalcanti reconhecia algumas vantagens na adoção de um imposto único, a exemplo da simplificação, do baixo custo na arrecadação e da uniformidade sobre o rendimento. Por outro lado, argumentava, o imposto múltiplo seria mais eficiente, porquanto poderia corrigir várias iniquidades⁴⁸⁷.

Cavalcanti tratou também do que contemporaneamente conhecemos pelo princípio da legalidade tributária. O imposto somente poderia ser cobrado se previsto em lei anterior. Identificava na legalidade tributária um princípio cardeal de direito público. A cobrança deveria ser consentida por aqueles que deveriam pagá-lo.

O imposto dependeria da autorização dos chamados representantes do povo, reunidos em assembleia, onde discutiriam as espécies tributárias e as necessidades do Fisco, como condição para a autorização que se fazia necessária, e que se veicularia por lei⁴⁸⁸. Cavalcanti reconhecia o direito do contribuinte se insurgir em face de tributo lançado indevidamente, sempre que entendesse que as regras da lei não foram convenientemente observadas⁴⁸⁹.

No Brasil do século XIX a criação do tributo também dependia de previsão legal, que consistia em autorização disposta na lei do orçamento. Dada a anualidade da lei de meios, a literatura tributária valeu-se da expressão *princípio da anualidade* para registrar a necessidade de que o orçamento (*lex annua*) autorizasse o lançamento e a cobrança de um determinado tributo⁴⁹⁰. Segundo Cavalcanti, “(...) é indispensável, para a sua arrecadação, que nas leis ânuas se repita a autorização implícita da lei, para inscrição do título no orçamento”⁴⁹¹.

⁴⁸⁶ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 178.

⁴⁸⁷ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 179.

⁴⁸⁸ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 222.

⁴⁸⁹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 223.

⁴⁹⁰ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 222.

⁴⁹¹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 223.

Não se pode confundir o princípio da anualidade, que hoje vigora apenas no direito financeiro, com o princípio da anterioridade, que exige que o tributo somente possa ser cobrado em virtude de lei aprovada no ano anterior, com as algumas exceções, que basicamente alcançam os impostos regulatórios.

Cavalcanti também definia lançamento, que entendia pelo ato pelo qual os agentes do fisco determinariam e escreveriam a quota-parte do imposto, que recairia sobre determinados contribuintes, em épocas determinadas e mediante regras conhecidas, de acordos com causas, circunstâncias e espécies diversas⁴⁹².

Duas formas ou possibilidades de recebimento de tributos era previstas por Amaro Cavalcanti: o arrendamento e o recolhimento na boca do cofre. Na hipótese do arrendamento tinha-se algo que pode lembrar a venda da dívida, por parte do fisco, em favor de um particular, que se responsabilizaria pela cobrança. Essa situação lembra, de algum modo, algumas formas de securitização da dívida, como se cogita atualmente.

No arrendamento, segundo Cavalcanti, o Estado oferecia em hasta o rendimento de determinado imposto, cuja cobrança seria dada em arrendamento a quem melhor lance oferecesse. O arrendatário sub-rogava-se nos direitos do fisco. Procedia os atos necessários para a cobrança efetiva do imposto, respeitando as cláusulas do contrato que assinara com o fisco. Muitas vezes, prescindia-se da confecção e assinatura de contrato⁴⁹³.

O meio mais comum, e mais recomendado, no entanto, era o pagamento à boca do cofre. Consistia na obrigação do contribuinte dirigir-se às estações arrecadadoras, levando a contribuição, sob pena de multa, se não o fizesse nas épocas determinadas. Nesse caso, não haveria intermediários entre os agentes do fisco e o contribuinte. Porém, para que fosse facilitado o recolhimento, o Tesouro poderia nomear cobradores afiançados, que receberiam as importâncias devidas no domicílio do devedor⁴⁹⁴.

Nos termos do direito antigo o servidor público prestava fiança ao assumir um determinado cargo. Por exemplo, ainda em 1939, vigia no Brasil o Decreto-Lei nº 1.713, que dispunha sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União, de acordo com o qual aquele que fosse nomeado para cargo cujo provimento, por prescrição legal ou regulamentar, exigisse prestação de fiança, não poderia entrar em exercício sem ter satisfeito previamente a exigência. A fiança poderia ser prestada em dinheiro, em títulos da dívida pública da União, em apólices de seguro de fidelidade funcional, emitidas por

⁴⁹² CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁴⁹³ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁴⁹⁴ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 224.

institutos oficiais ou companhias legalmente autorizadas. Não poderia ser autorizado o levantamento da fiança antes do tomadas as contas do funcionário.

Classificação dos impostos

Segundo Amaro Cavalcanti, os impostos eram pecuniários ou *in natura*. O pecuniário era recolhido em dinheiro. O imposto *in natura*, então permitido, consistia na entrega, por parte do contribuinte, de certa quantidade de objetos ou bens. Era o caso de alguns dízimos, de impostos recolhidos em horas de trabalho (corveias), nas alcavalas e nos dízimos de miunça, esses últimos recolhidos junto às municipalidades ou ainda os dízimos relativos à propriedade do gado, que eram de competência provincial⁴⁹⁵. As alcavalas incidiam sobre a venda de carnes nas feiras⁴⁹⁶. As miunças eram um resquício do antigo modelo tributário português, significando *dízimos das coisas miúdas*, pagos aos arcebispos, em gêneros também⁴⁹⁷.

Cavalcanti também dividia os impostos em ordinários e extraordinários. Aqueles se repetiam em cada exercício. Incidiriam sobre a propriedade predial, sobre o selo, sobre indústrias e profissões e sobre a transmissão da propriedade. Os impostos extraordinários eram eventuais, a exemplo de contribuições que foram lançadas ao longo da guerra do Paraguai e das dízimas da Chancelaria⁴⁹⁸. Essas últimas eram cobradas à razão de 10% sobre o valor das demandas judiciais. Eram devidas pelas partes vencidas. Revertiam-se ao fisco⁴⁹⁹.

Segundo Cavalcanti, os impostos também poderiam ser proporcionais ou progressivos. Os proporcionais eram calculados mediante tarifas uniformes. Os progressivos seriam cobrados de forma progressiva, como o nome sugere. Insistia, no entanto, que impostos progressivos deveriam ser calculados de forma moderada⁵⁰⁰. Pode-se fazer alguma analogia com a compreensão contemporânea que se tem da proporcionalidade cobrada no caso das custas judiciais.

Fixa-se um limite, pois, cobradas ilimitadamente sobre o valor da causa, pode resultar em obstáculo intransponível de acesso à justiça. Quanto aos impostos

⁴⁹⁵ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 182.

⁴⁹⁶ GODOY, José Eduardo Pimentel e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, *Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo*, Brasília: ESAF, 1983, p. 23.

⁴⁹⁷ GODOY, José Eduardo Pimentel e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, cit., p. 90.

⁴⁹⁸ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 183.

⁴⁹⁹ GODOY, José Eduardo Pimentel e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, cit., p. 53.

⁵⁰⁰ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 184.

progressivos, citava Pierre-Joseph Proudhon, anarquista reconhecido (que Cavalcanti enfatizava ser um socialista), para quem os impostos progressivos eram injustos, afirmando que representavam uma verdadeira tolice⁵⁰¹.

A classificação também dividia e identificava os impostos em diretos e indiretos. Essa taxionomia, explicava Cavalcanti operava-se segundo o modo pelo qual se ordenava ou praticava a incidência⁵⁰². Impostos diretos, prossegue, recairiam diretamente sobre a pessoa do contribuinte. Era a exação que incidia, por exemplo, sobre os ganhos de indústria e de profissões. Impostos indiretos incidiam sobre certas circunstâncias, de aquisição, de transferência de bens, atingindo o contribuinte de modo transitório⁵⁰³. Cavalcanti denuncia (e o problema é atual) que impostos indiretos mascaravam o quanto de tributo incidiria sobre cada bem ou operação, no sentido de que “(...) o imposto indireto dissimula, na môr parte dos casos, a sua cifra, que vai englobada no preço da mercadoria, e assim ela é paga pelo consumidor sem sentir a parte que lhe tira o Tesouro Público”⁵⁰⁴.

Amaro Cavalcanti também dividia os impostos em reais e pessoais. A classificação é muito distinta do modelo atual, quando se considera que os impostos reais incidam sobre as coisas, e os pessoais sobre as pessoas. Isto é, contemporaneamente, “os impostos pessoais são os que recaem sobre as pessoas (...) são também chamados de impostos de sujeito ou subjetivos (...) impostos reais são os que recaem sobre as coisas (res: coisa), sobre os bens, v. g., um patrimônio, um ato econômico ou situação jurídica”⁵⁰⁵.

Para Cavalcanti, o imposto real era o “(...) lançado sobre as fontes de renda do contribuinte, abstração feita de sua personalidade, da sua situação econômica, ou mesmo do rendimento líquido que ele porventura receba”⁵⁰⁶. O imposto pessoal, segue Cavalcanti seria simplesmente o que levasse em conta a situação ou personalidade do contribuinte⁵⁰⁷.

Cavalcanti também cogitou de classificação que presentemente não utilizamos, pelo menos nos termos em que foi concebida e utilizada. Trata-se da divisão de impostos em moralizadores e protetores. O imposto moralizador impediria o uso ou o consumo de

⁵⁰¹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 188.

⁵⁰² CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 188.

⁵⁰³ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁵⁰⁴ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 190.

⁵⁰⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 437.

⁵⁰⁶ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 191.

⁵⁰⁷ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

objetos nocivos aos bons costumes. Alcançaria artigos de luxo, bem como o fumo e as bebidas alcóolicas. Nas tipologias contemporâneas, significaria o princípio da seletividade⁵⁰⁸. O imposto protetor não visaria receitas fiscais. Serviria como instrumento para auxílio para a indústria e comércio nacionais⁵⁰⁹. Incidiria, assim, sobre mercadorias estrangeiras⁵¹⁰. Porém, deveria ser utilizado com cautelas, “(...) *cumpre não levar a proteção até o monopólio, porque este, além de concorrer para o desenvolvimento real da produção e aperfeiçoamento dos produtos, ou o para o aumento do bem comum, somente redundará em lucro das associações ou indivíduos particulares*”⁵¹¹.

Na continuidade, Cavalcanti dividiu os impostos em impostos de repartição e impostos de quota, categoria que presentemente desconhecemos. O imposto de repartição teria fixada sua importância total na lei orçamentária. Em seguida, dividia-se o valor entre as circunscrições administrativas, provinciais, municipais e distritais, até atingir-se o contribuinte individual. Esse modelo, segundo Cavalcanti, era de uso comum na França⁵¹². O imposto por quota lembra o que contemporaneamente denominamos de imposto por lançamento *ex-officio*. Eram estabelecidas as tarifas ou quotas de imposto, uma vez calculadas sobre os vários produtos, e previamente lançadas⁵¹³.

Sistemas de Impostos

Amaro Cavalcanti concebeu e definiu quatro sistemas de impostos: de capitação, sobre o capital geral de renda e de rendimentos, territoriais e de consumo. Os impostos de capitação eram os lançados “*por cabeça*” em relação a todos os habitantes do país. Excluía-se (isentavam-se) os menores, os indigentes e os criados de serviços domésticos. Em princípio, eram lançados em face dos chefes de família⁵¹⁴. A capacitação dita *simples* era fixada em valor único, que alcançaria todos, independentemente do poder aquisitivo. Era graduada, quando levava em conta a capacidade econômica e financeira

⁵⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 94.

⁵⁰⁹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 192.

⁵¹⁰ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 193.

⁵¹¹ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁵¹² CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁵¹³ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 194.

⁵¹⁴ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

do contribuinte, confundindo-se, então, com os impostos incidentes sobre os rendimentos⁵¹⁵.

O imposto sobre o capital gravaria a fortuna acumulada dos indivíduos. Alcançaria a riqueza pessoal⁵¹⁶. O imposto geral sobre a renda gravaria a totalidade da renda individual⁵¹⁷. Tributaria a renda a partir de um cálculo feito com base em declarações do contribuinte ou de sindicâncias gerais, feitas pelas autoridades fazendárias ou pelos arrendatários. Segundo Cavalcanti, esse imposto teria um problema. Deveria se conhecer exatamente o valor da renda do contribuinte. O credor precisaria fazer indagações e proceder a exames laboriosos, isto é, “(...) *uma série de medidas vexatórias e inquisitoriais, acerca dos haveres do contribuinte*”⁵¹⁸.

Quanto ao imposto que incidiria sobre a renda (ainda não o possuíamos) Cavalcanti estuda o modelo em vários países, especialmente na Inglaterra. Identificou a fórmula clássica inglesa, que dividia o imposto de renda em cinco cédulas. Os ingleses conheciam incidências sobre a renda dos imóveis (dízimos, rendimentos de minas, pedreiras, caminhos de ferro, canais), das rendas territoriais, sobre as profissões industriais e comerciais, sobre ordenados e pensões (pagos pelo Estado) e sobre as rendas propriamente ditas⁵¹⁹.

Quanto aos impostos territoriais, Cavalcanti apontava inconvenientes. Os contribuintes se veriam retidos em uma espécie de servidão, não podendo dispor de sua colheita sem prévia estimação e pagamento da parte dizimada. O que se teria, do ponto de vista prático, seria uma contribuição pecuniária arrecadável sobre a renda presumida das terras⁵²⁰. Impostos territoriais demandariam também muitas operações técnicas. A apuração do devido exigiria a mediação do terreno (a denominada triangulação geodésica), a confecção de cartas topográficas (mapas e plantas), a determinação de extremos e de limites, bem como a exata localização dos proprietários⁵²¹.

Para que os impostos territoriais fossem eficientemente lançados haveria um método de estimativas, que apontaria o valor aproximado do imóvel tributável, consistente no preço da aquisição do imóvel ou no cânon do arrendamento. Ou então, diretamente, de acordo com o procedimento de perícia. Enfatizava a necessidade de

⁵¹⁵ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 195.

⁵¹⁶ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁵¹⁷ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 197.

⁵¹⁸ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 198.

⁵¹⁹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 200.

⁵²⁰ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 208.

⁵²¹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 210.

manutenção de cadastros e registros. Nesses documentos se consignaria a inscrição do domínio, da posse ou do arrendamento, a averbação de todas as transferências, *inter vivos* e *mortis causa*, os encargos, ônus reais, pignoratícios e hipotecários, as espécies de culturas e plantações, a produção, seu valor anual, bem como todos os outros dados para que se pudesse conhecer o rendimento líquido ou efetivo das terras⁵²².

No que se referia aos impostos sobre o consumo, Cavalcanti identificava uma grandeza semelhante aos impostos indiretos. Essa constatação é até hoje pertinente. Nesse âmbito, especulava sobre impostos de circulação, gravando-se mais intensamente objetos supérfluos ou de luxo. Ao mesmo tempo, criticava os impostos incidentes sobre a circulação de riquezas, porque contrários ao desenvolvimento econômico e ao bem-estar da população. Entre os supérfluos, identificava o tabaco, as bebidas alcóolicas e as cartas de jogar. Entre os objetos de luxo, citava as carruagens, os cães, o ouro e a prata⁵²³. Não deixa de ser curiosa a inserção dos cães entre os *objetos de luxo*.

Em nome da proporcionalidade (conceito que Cavalcanti explorava) artigos supérfluos e de luxo deveriam ser tributados. Ponderava, no entanto, que esses impostos não poderiam ser utilizados como meios violentos de proibição de consumo⁵²⁴. Cavalcanti além disso revelava preocupação com a dificuldade em se aferir os vários níveis de necessidade de vários bens, que de algum modo poderiam ser sumariamente classificados como supérfluos.

Exemplificava com o vinho, a cerveja, o chá, o café, o açúcar, o gás. Nesse sentido, afirmava que “(...) ora podem ser coisas dispensáveis, ora objetos de primeira necessidade, segundo as condições de lugar, de educação, de saúde, etc., do consumidor”⁵²⁵. Além do que, continuava, “muitos objetos que não são considerados de primeira necessidade para o consumo pessoal, são, todavia, essencial à vida industrial ou comercial do próprio país”⁵²⁶. Entendi, que eram essenciais, definitivamente, o pão, a carne, o peixe, o sal, os legumes, a água, os ovos, o leite, o vestuário, os calçados, os objetos de higiene pessoal e os combustíveis⁵²⁷.

Esclarecia que não mencionava a habitação entre os objetos de primeira necessidade porque as casas se sujeitavam aos impostos de consumo. O imposto predial,

⁵²² CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 211.

⁵²³ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 214.

⁵²⁴ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁵²⁵ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 215.

⁵²⁶ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁵²⁷ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 216.

que pertencia aos impostos diretos, em regra, era recolhido pelo proprietário⁵²⁸. Reconheceu, com propriedade (e os fatos contemporâneos comprovam o acerto de seu pensamento), que o imposto sobre o consumo representa a fonte de receita mais abundante entre as receitas fiscais possíveis. Segundo Cavalcanti, abolir esses impostos seria um inconveniente fiscal e uma grave injustiça⁵²⁹.

Nesse passo, Cavalcanti citou Montesquieu, que teria defendido o imposto de consumo, por ser inerente ao regime de liberdades⁵³⁰. De fato, no *Espírito das Leis* Montesquieu dedicou o livro décimo terceiro para comparar modelos tributários⁵³¹. O referido excerto denomina-se *Das relações que a arrecadação dos tributos e a grandeza das rendas públicas têm com a liberdade*. Montesquieu comparou modelos de tributação para questionar imposições fiscais e exercício de liberdades. O filósofo francês investigou vários modelos tributários de modo a evidenciar alguns equívocos que se praticavam em solo francês.

Observando os padrões tributários que então havia, Montesquieu identificou as formas de tributação de seu tempo, aparentemente buscando o que seria melhor para a França. Ainda teoricamente, Montesquieu questionava as melhores fórmulas de tributação, adiantando-se em discussão contemporânea, relativa à tributação dos salários ou do consumo. O pensador francês também problematizou questões que nos lembram temas de tributação indireta. As observações de Montesquieu indicavam a necessidade de se implementarem modelos simplificados de arrecadação.

Montesquieu compreendeu a importância da tributação e, de certa forma, insinuou que o bom gasto público é, certamente, o antídoto mais potente e o termômetro mais fiel para todos os regimes tributários que há. Amaro Cavalcanti conhecia o pensamento de Montesquieu, e defendia o imposto sobre o consumo com base nas ideias tributárias do conhecido filósofo francês.

A política aduaneira

Amaro Cavalcanti ainda dedicou parte de seu substancial trabalho para identificar os pontos centrais da política aduaneira, assunto central na construção de políticas

⁵²⁸ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁵²⁹ CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 217.

⁵³⁰ CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

⁵³¹ MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão de. *O Espírito das Leis*. Brasília: UnB, 1982.

tributárias. Definia política aduaneira como um sistema de leis e práticas que um Estado adota em relação ao comércio internacional, um complexo de condições, mais ou menos liberais, mais ou menos restritivas, que regulariam a entrada de mercadorias estrangeiras em um país, a par da saída das nacionais para o estrangeiro ou para a alfândega de outras estações⁵³².

Nesse ponto, sublinhou a importância de tratados e convenções. Identificou quatro sistemas básicos de política aduaneira⁵³³. No sistema proibitivo, que havia caído no descrédito, segundo Cavalcanti, e que não mais vigorava entre os povos cultos, o trânsito de mercadorias era reprimido. No sistema protecionista o objetivo consistia em se impedir a concorrência estrangeira. No sistema liberal, ou livre-cambista, buscava-se facilitar o comércio internacional, assegurando-se ao mercado nacional a provisão de vários bens e gêneros de que necessitava. No sistema puramente fiscal, defendia-se apenas o interesse do fisco e buscava-se tributar o máximo possível.

O legado centrado na primeira exposição sistemática do direito tributário brasileiro

Amaro Cavalcanti construiu uma primeira exposição sistemática do direito tributário brasileiro. Não contávamos, ainda, com uma construção doutrinária e sistemática da tributação, que era errática. Cavalcanti, lido hoje, revela um esforço de síntese das finanças, da tributação e da economia política da transição do Império para a República.

Cavalcanti adiantou-se na especulação e na discussão em torno de vários temas tributários contemporâneos, a exemplo do mínimo tributável, da seletividade, da importância da tributação sobre a renda, da resistência cultural que há ao Fisco. Transpôs para a realidade brasileira o pensamento aplicado de Adam Smith e de Montesquieu.

Atuando no Itamaraty e no STF Cavalcanti detinha posição doutrinário privilegiada, inclusive debatendo com Ruy Barbosa. Cavalcanti era um polígrafo e tratou de vários assuntos de direito público e de cultura geral. Humilde nos propósitos, afiançava que pretendia apresentar, apenas, um trabalho que fosse útil.

Em matéria tributária, Cavalcanti explicitou o objeto, as vantagens, os fundamentos, as qualidades, as incidências, as classificações e os vários sistemas de impostos. Em sua obra há também importante resgate histórico da tributação, o que nos

⁵³² CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 218.

⁵³³ CAVALCANTI, Amaro, cit., pp. 219 e ss.

permite avaliar o tamanho e o papel do Estado em fins do século XIX. Cavalcanti enfatizava a legitimidade de o Estado tributar. Há em seu livro de igual modo informações históricas sobre a privatização da cobrança da dívida ativa, o que nos lembra de algum modo formas contemporâneas de securitização. No núcleo, Amaro Cavalcanti defendeu intransigentemente o princípio da legalidade em matéria tributária, enunciando-o como cardeal no sistema do direito público.

Capítulo II. Os Modernizadores

Rui Barbosa, o Relatório do Ministro da Fazenda e os princípios básicos de direito tributário

A Rui Barbosa deve-se a adoção de vários arranjos institucionais e constitucionais norte-americanos no contexto brasileiro. O presidencialismo é o sistema de governo que adotamos no Brasil com a proclamação da República, em 15 de novembro de 1889. A queda do Império teria ocorrido basicamente por causa da perda de apoio da Dinastia Bragança, o que ocorreu a partir dos episódios da Questão Social (abolição da escravidão), da Questão Religiosa (uma querela entre o Imperador e a Igreja, entre outros, sobre a validade dos decretos papais no Brasil), e da Questão Militar (uma querela entre o Imperador e alguns oficiais do Exército sobre a punição de militares que se pronunciaram publicamente sobre um projeto de lei que tratava do montepio nas Forças Armadas).

A crise do Segundo Reinado se alastrou de 1870 a 1880. Militares, clérigos, fazendeiros e bacharéis derrubaram um regime que durou 77 anos. Éramos a única Monarquia na América. Baixíssima participação popular marcou o movimento. Forte foi também a influência do pensamento positivista, que mais tarde ficará gravado em nossa bandeira republicana, com fragmento de dito de Augusto Comte, *ordem e progresso*. O positivismo cativou os militares. Um de seus maiores seguidores, Benjamim Constant, era professor da Escola Militar; mais tarde foi Ministro da Guerra e posteriormente foi Ministro da Instrução Pública. Muito influente, foi o grande propagandista do positivismo no meio militar.

A questão abolicionista se arrastava desde a Proclamação da Independência, sempre marcada por intensa pressão inglesa. Internamente foi o núcleo de debate a propósito da modernização do Brasil, a par, naturalmente, da pregação humanista, que marcou a trajetória de Joaquim Nabuco, para quem a escravidão era uma ilegalidade flagrante, eleita como eixo de um projeto de reforma social. Fomos o último país a abolir

a escravidão no continente americano. E Rui Barbosa exerceu um papel central nessa questão também.

No Império (1822-1889) a cidadania era restrita, exclusiva e excludente. E, de cima para baixo, os protagonistas daquela pantomima de democracia desconheciam as razões pelas quais muitas vezes eram candidatos, ou eleitos. A propaganda republicana questionava nosso atraso institucional; nessa estratégia, militares e ascendente camada urbana se aproximaram; o impulso modernizador foi fortíssimo componente de uma *revolução burguesa brasileira*.

Primeira das intervenções militares na política brasileira a Proclamação da República decorreu de movimento que contou também com o apoio de uma pequena burguesia urbana, canalizada por uma obsessão do Exército, que fez nosso primeiro presidente, o alagoano Manoel Deodoro da Fonseca.

O presidencialismo é ligado ao movimento republicano, do qual é uma das mais emblemáticas expressões. Assim, é vinculado à pregação dos republicanos históricos, em São Paulo, a exemplo de Rangel Pestana, Américo de Campos, Francisco Glicério e Bernardino de Campos. A propaganda republicana foi muito forte também na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, onde estudaram Silva Jardim, Rui Barbosa, Prudente de Moraes, Campos Salles, bem como um grupo de gaúchos ligados ao positivismo, que em São Paulo foram estudar, a exemplo de Júlio de Castilhos, Pinheiro Machado, Silveira Martins e Assis Brasil.

Foi intensa a ligação do bacharelismo liberal brasileiro com a onda republicana, em momentos que oscilavam entre a euforia e o desencanto, este último sintetizado na frase *não era essa a República dos meus sonhos*, de Saldanha Marinho, que era bacharel em Direito pela Faculdade de Recife. O federalismo e o presidencialismo cativavam os bacharéis; no entanto, não havia - - efetivamente - - programa educacional definido que não transcendesse ao cientificismo do ideal positivista o que, do ponto de vista de um projeto de cultura, fazia do republicanismo uma utopia que mais valia pelo antimonarquismo. Nesse contexto, o bacharelismo vai significar, essencialmente, um modo de profissionalização da política; realizando, no limite, uma *culturologia do Estado*.

Rui Barbosa colaborou intensamente na redação dos dispositivos referentes às competências e responsabilidades do Presidente da República. Uma comissão de juristas nomeada pelo Governo Provisório de Deodoro da Fonseca, por intermédio do Decreto nº 29, de 3 de dezembro de 1889, e composta por Saldanha Marinho, Américo Brasiliense,

Santos Werneck, Rangel Pestana e Magalhães Castro, apresentou texto inicial, que foi emendado por Rui, e posteriormente encaminhado pelo Governo Provisório (com algumas outras pequenas alterações) para a Assembleia, que fixou o texto definitivo.

Mínimo existencial, princípios da seletividade e da generalidade, extrafiscalidade, competência fiscal do Distrito Federal, substituição tributária são temas contemporâneos de direito tributário, que foram tratados por Rui Barbosa, em relatório que preparou e enviou ao presidente Deodoro da Fonseca no início do período republicano⁵³⁴. Rui foi também perseverante defensor da tributação sobre a renda.

O conteúdo do relatório revela Rui como um dos pais fundadores do direito tributário brasileiro⁵³⁵. Datado de 15 de janeiro de 1891, Rui elaborou o balanço como Ministro da Fazenda⁵³⁶ do governo provisório da República⁵³⁷. Rui era respeitado por Deodoro, que reverenciava o saber técnico, centrado em um *“homem de livros, de erudição, conhecedor das leis e das instituições de vários países, tecnicamente valiosíssimo para a construção do novo regime”*⁵³⁸. Rui protagonizou importantíssimo papel na construção da ordem republicana brasileira. O relatório que aqui se estuda é um exemplo desse protagonismo.

São 464 páginas, cujo destinatário era o *Generalíssimo*, como Rui denominava ao então general presidente. Impressionam a quantidade de informações, o trato com o direito comparado, o conhecimento dos mais diferentes autores, a habilidade com assuntos financeiros, a clareza da exposição, a inovação, a vanguarda das ideias. Rui é um dos cinco juristas brasileiros biografados na célebre coleção de Michael Stolleis⁵³⁹.

⁵³⁴ BARBOSA, Rui, *Relatório do Ministro da Fazenda, Situação atual do Ministério da Fazenda*, 1891. Sem indicação de local, editora e data da edição.

⁵³⁵ Nesse sentido, Rui estaria ao lado de Viveiros de Castro, Castro Carreira, Amaro Cavalcanti e Felisbello Freire.

⁵³⁶ A passagem de Rui pelo Ministério da Fazenda foi explorada por VIANA FILHO, Luiz, *A Vida de Rui Barbosa*, São Paulo: Livraria Martins Editora, 1965.

⁵³⁷ O perfil tributarista de Rui Barbosa foi explorado também por TORRES, Ricardo Lobo, *Rui – Tributarista*, in Margarida Maria Lacombe Camargo (org.), *A Atualidade de Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2001.

⁵³⁸ GONÇALVES, João Felipe, *Rui Barbosa- pondo as ideias no lugar*, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000, p. 64.

⁵³⁹ STOLLEIS, Michael (org.), *Juristen- Ein Biographisches Lexikon- von der Antike bis zum 20. Jahrhundert*, München: Beck, 2001. Os outros juristas brasileiros biografados nesse dicionário são Tobias Barreto, Clóvis Beviláqua, Teixeira de Freitas e Pontes de Miranda. Stolleis é renomado historiador do direito. Foi o diretor do Instituto Max Planck para História do Direito Europeu, sediado em Frankfurt.

Rui é conhecido e admirado como juspublicista⁵⁴⁰, constitucionalista⁵⁴¹, internacionalista⁵⁴², polemista⁵⁴³, civilista⁵⁴⁴, processualista⁵⁴⁵, paladino da liberdade⁵⁴⁶, mestre consumado da língua⁵⁴⁷; não há barreiras ou fronteiras que não transcendiam e alcançavam sua incomparável erudição.

De um importante político do Império, Afonso Celso de Assis Figueiredo, Conde de Ouro Preto (que foi quem primeiro propôs uma tentativa de se tributar a renda no Brasil), colhe-se uma impressão muito viva de Rui Barbosa, que fora senador no segundo reinado:

*“Este assombrava, como um fenômeno. Baixo, franzino, compleição mórbida, parecendo insuscetível do mais leve esforço e prestes a desfalecer, falava duas, três, quatro horas consecutivas, sem repousar, sem soluções de continuidade, sem se servir de uma nota, sem molhar a garganta, sem que um instante afrouxasse ou empanasse o timbre de sua voz extensa e mordente. Olhos semicerrados, por causa da extrema miopia, gestos escassos e vagos, quase imóvel na tribuna, à guisa de um sonâmbulo, fisionomia impassível, de sua boca escorria ininterrupta, sempre cheia e volumosa, a caudal das palavras cristalinas. Prodigiosa máquina de falar admiravelmente!”*⁵⁴⁸

Partidário do federalismo, Rui emprestou seu prestígio à causa republicana. Discursando na Assembleia Nacional Constituinte, na sessão de 16 de novembro de 1890, Rui confessou a seus pares que, antes de ser republicano, já o era federalista⁵⁴⁹. Segundo um de seus mais entusiasmados biógrafos, foi somente na República que Rui ofereceu o “diâmetro de sua grandeza” e atingiu o “ápice de sua glória”⁵⁵⁰.

⁵⁴⁰ BORJA, Célio, *As ideias políticas de Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1994.

⁵⁴¹ GALVÃO JR., João Carlos, *Rui Barbosa e a doutrina brasileira do habeas corpus*, Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 2005. LAGO, Laone, *Rui Barbosa e o habeas corpus: o ‘nascimento’ de uma doutrina*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2005.

⁵⁴² CARDIM, Carlos Henrique, *A Raiz das Coisas- Rui Barbosa: o Brasil e o Mundo*, Rio de Janeiro, 2007.

⁵⁴³ SENNA, Homero, *Uma voz contra a injustiça- Rui Barbosa e o caso Dreyfus*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2004.

⁵⁴⁴ TEPEDINO, Gustavo, *Rui Barbosa e o Direito Civil*, in Margarida Maria Lacombe Camargo (org.), *A Atualidade de Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2001.

⁵⁴⁵ BUZAID, Alfredo, *Rui Barbosa- Processualista Civil e outros estudos*, São Paulo: Saraiva, 1989.

⁵⁴⁶ CÂNDIDO, Christine Dias, *Marcas ideológicas no discurso de Rui Barbosa: o instituto do habeas corpus e o contexto político brasileiro*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2005.

⁵⁴⁷ BARBOSA, Rui, *Réplica às Defesas da Redação do Projeto do Código Civil da Câmara dos Deputados*, Rio de Janeiro: Livraria Galdino Typographia, 1902.

⁵⁴⁸ FIGUEIREDO, Afonso Celso de Assis, Conde de Ouro Preto, *Oito Anos de Parlamento*, Brasília: Senado Federal, 1998, p. 81.

⁵⁴⁹ BARBOSA, Rui, *Pensamento e Ação e Rui Barbosa*, Brasília: Senado Federal, 1999, p. 84.

⁵⁵⁰ MANGABEIRA, João, *Rui, o Estadista da República*, São Paulo: Livraria Martins Editora, 1946, p. 29.

Rui foi Ministro da Fazenda do governo provisório de Deodoro da Fonseca⁵⁵¹. Mais tarde, enfrentou Floriano Peixoto, e posteriormente ainda concorreu à presidência da república, sendo derrotado por Hermes da Fonseca e depois por Epitácio Pessoa. Uma trajetória memorável⁵⁵², explorada em seus aspectos mais singulares, que evidenciam advogado brilhante e ativista obstinado, o mais emblemático dos bacharéis brasileiros, Rui foi também um zelador do Erário⁵⁵³. No presente artigo, explora-se o protagonismo de Rui Barbosa na construção dos conceitos tributários na tradição juspublicista brasileira.

O relatório do Ministro da Fazenda

O relatório sintetiza a situação financeira da República nos anos de 1889 e 1890. Avalia o meio circulante, então afetado pela crise financeira do encilhamento⁵⁵⁴, o papel dos bancos de crédito popular, o resgate dos empréstimos de 1889. No núcleo, o relatório expõe o modelo tributário brasileiro da época, seus problemas, perspectivas de reforma. Enumera providências que deveriam ser tomadas. Rui conhecia matéria financeira e fiscal. O catálogo de sua biblioteca indica vários títulos de economia, finanças e tributação, a exemplo de livros de Adam Smith, Isidore Sachs, David Ricardo, John Stuart Mill, Henri Matton, Richard von Kaufmann, dentre tantos outros, que Rui cita em seu relatório⁵⁵⁵.

Rui reconhecia a necessidade de um novo modelo de fontes de receitas, à vista da aspiração federativa, que estava formulada no projeto de Constituição (de sua autoria), que à época do relatório já fora encaminhado ao Congresso. Adotamos um federalismo dualista clássico, que “*praticamente ignorou a cooperação entre União e entes federados*”⁵⁵⁶. O regime deveria passar por transformações profundas, “(...)

⁵⁵¹ É dessa época interessante polêmica relacionada à suposta queima dos arquivos da escravidão, também supostamente ordenada por uma determinação de Rui Barbosa. Conferir LACOMBE, Américo Jacobina, SILVA, Eduardo e BARBOSA, Francisco de Assis, *Rui Barbosa e a queima dos arquivos*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1988.

⁵⁵² Impressões de Rui também podem ser colhidos em livro de memórias de jurista que foi ministro do Supremo Tribunal Federal, NUNES, Castro, *Alguns homens de meu tempo- memórias e impressões*, Rio de Janeiro: José Olympio, 1957.

⁵⁵³ MADEIRA, Marcos Almir, *O outro Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1994.

⁵⁵⁴ NASSIF, Luís, *Os cabeças de planilha, como o pensamento econômico da era FHC repetiu os equívocos de Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Ediouro, 2007.

⁵⁵⁵ Catálogo da Biblioteca de Rui Barbosa, Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 2008.

⁵⁵⁶ BERCOVICI, Gilberto, *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 31.

especialmente quanto às fontes de receitas, algumas das quais hão de transferir-se inevitavelmente da União para os Estados, obrigando-nos a reconstituir o nosso sistema tributário”⁵⁵⁷. O modelo tributário deveria ser profundamente alterado. A centralização que caracterizava o Império cedia às formulas de federalismo.

Tema de intenso debate no século XIX⁵⁵⁸, a questão federativa opôs Tavares Bastos⁵⁵⁹ ao Visconde do Uruguai⁵⁶⁰, aquele primeiro defensor do federalismo, este último, defensor da centralização. O assunto se resolvia, no plano prático, na fórmula de arrecadação e de repartição das receitas tributárias. É o nó górdio que Rui tentava desatar em seu relatório.

A questão não fora tratada de modo sistemático pela Constituição de 1824. Ao longo do século XIX a tributação era objeto de legislação esparsa e por opiniões que o Conselho de Estado⁵⁶¹ submetia à decisão do Imperador⁵⁶², a exemplo do tema da criação e da discriminação de rendas⁵⁶³. No cotidiano, atos do executivo tratavam da tributação, a exemplo de um decreto de 5 de março de 1852, que reduzia o imposto de ancoragem⁵⁶⁴.

Além do que, enfatizava Rui, era comum o aumento das despesas públicas no contexto das grandes revoluções nacionais; isto é, a proclamação da República, e a reorganização do Estado decorrente, exigiriam mais recursos⁵⁶⁵. Rui argumentou que o mesmo ocorrera na França (em 1815, 1830 e 1851), na Itália e na Alemanha (em ambos os casos, a partir de 1871)⁵⁶⁶. Para Rui, “*a situação económica do país reclama [reclamava] providências vitais, que não podiam aguardar o termo de nossa gestão constitucional, condenada pelas circunstâncias a várias dilações*”⁵⁶⁷. O Ministro da Fazenda acrescentava que “*o desequilíbrio entre a receita e a despesa é a enfermidade*

⁵⁵⁷ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., pp. 3-4.

⁵⁵⁸ DOLHNIKOFF, Miriam, *O Pacto Imperial- origens do federalismo no Brasil*, Rio de Janeiro: Globo, 2005.

⁵⁵⁹ BASTOS, Tavares, *A Província e a descentralização*, Rio de Janeiro: sem indicação de local, 1870.

⁵⁶⁰ COSER, Ivo, *Visconde do Uruguai- centralização e federalismo no Brasil- 1823-1866*, Belo Horizonte e Rio de Janeiro: Editora UFMG e IUPERJ, 2008.

⁵⁶¹ ASSUF, Maurício, *O Conselho de Estado*, Rio de Janeiro: Guavira Editores, 1979.

⁵⁶² BRASIL. Senado Federal. *Atas do Conselho de Estado*, Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988.

⁵⁶³ BRASIL. Senado Federal. *Atas do Conselho de Estado*, cit., vol. 11, pp. 148 e ss.

⁵⁶⁴ Decreto nº 928, de 5 de março de 1852. Art. 1º Do 1º de julho de 1852 em diante, o imposto de ancoragem, sobre as embarcações que navegarem entre os portos estrangeiros e os do Império, será reduzido a trezentos reis por tonelada; e abolido o imposto da mesma denominação, que atualmente pagam as embarcações de cabotagem.

⁵⁶⁵ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., pp. 12 e ss.

⁵⁶⁶ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁵⁶⁷ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 14.

crônica de nossa existência nacional”⁵⁶⁸. Rui percebia as relações entre a tributação e o jogo político⁵⁶⁹; a implantação do federalismo cobrava um preço alto.

Essa constatação propiciou que Rui alavancasse uma série de propostas⁵⁷⁰. A fiscalização deveria ser melhorada. A despesa deveria ser repensada e diminuída. A dívida pública deveria ser controlada, premissa que justificaria a luta de Rui por um Tribunal de Contas⁵⁷¹. Rui pretendia resgatar a dívida pública mediante fórmula de extinção progressiva e gradativa. Pensava também em emancipar o Tesouro do mercado de câmbio, o que poderia significar uma ideia antecedente da Superintendência da Moeda e do Crédito-SUMOC e, conseqüentemente, do Banco Central do Brasil. Quanto à Corte de Contas, Rui observou que “*A criação do Tribunal de Contas – obstáculo insuperável às aberrações da despesa, garantia da verdade orçamentária, fiel permanente do equilíbrio financeiro (...)*”⁵⁷².

A reorganização econômica, por intermédio de um novo sistema tributário, era necessidade imediata da nova ordem política; a esse estado de coisas Rui denominava de *reconstituição tributária*⁵⁷³. As despesas aumentavam também porque os ministérios eram mais atuantes; em contrapartida, as receitas diminuía em virtude de um redirecionamento da carga fiscal em favor das unidades federadas⁵⁷⁴. Fato parecido ocorreu no contexto da Assembleia Nacional Constituinte que resultou na Constituição de 1988.

Rui criticava a herança escravista, assunto para o qual fora sempre muito engajado⁵⁷⁵. No relatório, Rui demonstrou que o crescimento do capital das sociedades anônimas era reflexo direto do fim do cativeiro⁵⁷⁶. Rui dividiu a análise desses investimentos em três etapas, cronologicamente distintas: de 1822 a 1888 (quando monarquia e escravidão funcionaram conjuntamente), de maio de 1888 à proclamação da república, em novembro de 1889 (quando monarquia e escravidão deixaram de funcionar conjuntamente) e, por fim, da proclamação da república ao tempo da confecção do

⁵⁶⁸ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 11.

⁵⁶⁹ Nesse tema, contemporaneamente, por todos, ADAMS, Charles, *For Good and Evil- the impact of taxes on the course of civilization*, New York: Madison Books, 1999.

⁵⁷⁰ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 30.

⁵⁷¹ BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, *Rui Barbosa- uma visão do controle do dinheiro público*, Brasília: Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedelo Corrêa, 2000.

⁵⁷² BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 32.

⁵⁷³ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 205.

⁵⁷⁴ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁵⁷⁵ BARBOSA, Rui, *A Questão Social e Política no Brasil*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1998.

⁵⁷⁶ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 90.

relatório. De 410 mil contos de reis (1822 a 1888), os valores caíram para 400 mil contos (1888 a 1889), e subiram vertiginosamente para 1 milhão e 160 contos de reis (a partir da proclamação da República). Ainda que se deva descontar a inflação da crise do encilhamento, Rui enfatizava que a inversão de capital societário era função do fim da escravidão.

A fórmula da Constituição de 1891, à época do memorando ainda não aprovada, imputaria à União os impostos de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, bem como as taxas de selo e as contribuições postais e telegráficas. Aos Estados se reservariam os impostos sobre a exportação, sobre a propriedade territorial e sobre a transmissão da propriedade. Ainda não se cogitava de tributos de competência municipal. Desse modo, ampliava-se a dependência do município para com o poder central⁵⁷⁷.

Percebe-se que as bases tributárias mais sólidas ficavam com os estados. Especialmente, contemplavam-se as expectativas dos estados de São Paulo e de Minas Gerais, centros agroexportadores, que garantiram para seus cofres as receitas da tributação sobre a exportação. Sacrificava-se o Tesouro Federal⁵⁷⁸. E porque estados ficavam com receitas tributárias de propriedade e circulação de bens (no caso da exportação), à União Rui Barbosa pensou socorrer com impostos sobre a renda e sobre o consumo (especialmente do álcool e do tabaco). O Ministro da Fazenda sentia que o Congresso caminhava para garantir aos Estados a maior parte da extração fiscal, em desfavor da União, situação que não seria revertida imediatamente⁵⁷⁹.

Outra questão que se apresentava como um desafio era relativa à formula de tributação que se utilizaria em relação ao Distrito Federal, então sediado no Rio de Janeiro. Com a vinda de D. João (em 1808) optou-se pelo Rio, como o centro administrativo.

Na Constituição de 1824 mencionava-se *a capital do Império* (art. 163) sem explicitar-se onde, exatamente, essa se localizaria. Na redação do Ato Adicional (Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834) destacou-se a cidade onde se encontrava a Corte - - e seu município - - do restante da província⁵⁸⁰. Tem-se a partir de então o *Município Neutro*

⁵⁷⁷ Conferir, por todos, LEAL, Victor Nunes, *Coronelismo, Enxada e Voto*, São Paulo: Alfa-Ômega, 1975, pp. 135 e ss.

⁵⁷⁸ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 206.

⁵⁷⁹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁵⁸⁰ Art. 1º O direito reconhecido e garantido pelo art. 71 da Constituição será exercitado pelas Camaras dos Districtos e pelas Assembléas, que, substituindo os Conselhos Geraes, se estabelecerão em todas as Provincias com o titulo de Assembléas Legislativas Provinciaes. A autoridade da Assembléa Legislativa da Provincia, em que estiver a Côrte, não comprehenderá a mesma Côrte, nem o seu Municipio.

da Corte, que se transformou no *Distrito Federal*, por disposição expressa da Constituição de 1891⁵⁸¹.

No contexto dos arranjos institucionais da época não se tinha uma exata compreensão de como funcionaria o modelo tributário no Distrito Federal. A tradição centralista não permitia que tal tipo de questão pudesse ser importante, ao longo do tempo no qual o Rio de Janeiro fora o Município Neutro da Corte. Preocupava-se com o fato de que a União estaria inibida de tributar os habitantes do Rio, que também não seria um Estado e, portanto, não haveria incidências fiscais estaduais.

Mais ainda, o Distrito Federal não se tratava de um município, e ainda que o fosse, não se contava, à época, com incidências tributárias municipais. A Constituição de 1891 dispunha que os Estados iriam se organizar de forma que ficasse assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto lhes respeitasse o peculiar interesse⁵⁸². Rui argumentava que os habitantes do Distrito Federal também deveriam ser tributados, pena que se incorresse em absurda imunidade fiscal, de acordo com o que se lê no relatório:

*“Mas no território neutro entre os Estados, no território da metrópole federal, estará inibida igualmente a União de lançar esses impostos? Parece-me que não. Não; porque aí não se encontra, para lhe opor o privilégio constitucional, o fisco dos Estados. O contrário seria criar para a população da capital federal absurdas imunidades fiscais”*⁵⁸³.

Rui compreendia a natureza do Distrito Federal em um sistema federativo. A fórmula de divisão política entre poder central e poderes de unidades federadas não excluía a existência de uma terceira modalidade de organização política e territorial, ainda que não necessariamente mais uma unidade federada. Na Constituição de 1934 alcançou a solução que se mantém até hoje. Dispôs-se que as fontes de receita do Distrito Federal seriam as mesmas que competem aos Estados e aos Municípios, cabendo-lhes todas as despesas de caráter local⁵⁸⁴.

Preocupado com a diminuição das receitas da União Rui Barbosa sugeriu novos impostos que atenderiam essa necessidade. Defendeu o imposto de renda, um imposto

⁵⁸¹ Art. 2º. Cada uma das antigas províncias formará um Estado, e o antigo município neutro da constituirá o Distrito Federal, continuando a ser capital da União (...).

⁵⁸² Constituição de 1891, art. 68.

⁵⁸² Constituição de 1891, art. 68.

⁵⁸³ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 207.

⁵⁸⁴ Constituição de 1934, art. 15, parte final.

sobre os terrenos incultos e não edificadas na capital da república, um imposto sobre o álcool, um imposto sobre o fumo, bem como a agravação do imposto do selo⁵⁸⁵.

Quanto ao imposto de renda, Rui partia da defesa dos impostos diretos, que atenderiam as exigências dos princípios da justiça nas sociedades do mais amplo desenvolvimento moral⁵⁸⁶. Rui criticava e problematizava os impostos indiretos. Observava que essas imposições tiravam da “(...) *algibeira do contribuinte mais do que entra para o Tesouro do Estado*”⁵⁸⁷. Rui intuía que a incidência de impostos indiretos comprometia também a arrecadação, justamente porque o responsável tributário (a usarmos uma locução jurídico-tributária contemporânea) poderia desequilibrar a cadeia arrecadatória:

*“(...) Entre aquele sobre quem recai o gravame, e o fisco, que o arrecada, medeia uma série de intermediários, a cada um dos quais é tributário o contribuinte, o verdadeiro contribuinte, o consumidor, o que adquire de terceira ou quarta mão a mercadoria taxada, e embolsa, no seu preço, ao último vendedor a taxa colhida para a Fazenda com as sobretaxas sucessivas (...)”*⁵⁸⁸.

No excerto acima Rui também intuiu a necessidade de uma regra que promovesse a não cumulatividade, que seria central nos impostos indiretos sobre o consumo como o Imposto sobre Vendas e Consignações-IVC, que se transformou no Imposto sobre Circulação e Mercadorias-ICM, núcleo do atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS.

De igual modo, Rui também criticava os impostos indiretos, no sentido de que não atentavam para a igualdade, percebendo ainda o princípio do mínimo existencial, sobre o qual se discorrerá mais adiante. Para Rui, os impostos indiretos violavam o princípio da igualdade, “(...) *pesando mais, muitas vezes, sobre os menos capazes de pagá-los, cerceando, quando não convenientemente dosados, até o consumo do necessário nas classes pobres* (...)”⁵⁸⁹.

A defesa do imposto sobre a renda

Rui imputava ao imposto sobre a renda uma medida de justiça. O imposto de renda consistiria em uma contribuição direta que atenderia às peculiaridades de todos os

⁵⁸⁵ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 208.

⁵⁸⁶ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 209.

⁵⁸⁷ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 211.

⁵⁸⁸ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁵⁸⁹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

contribuintes, na medida de suas possibilidades. Enfaticamente, Rui insistia em ideia de distribuição dos encargos e responsabilidades fiscais, entre os economicamente mais portentosos, como se lê em seguida:

*“Das várias formas sob que se pode concretizar a ideia das contribuições diretas, a menos imperfeita, a mais eficaz, a mais justa é a do imposto sobre a renda, o único instrumento financeiro capaz de medir a proporção dos encargos públicos, que recaem sobre as classes mais ricas e abastadas”*⁵⁹⁰.

Rui lembrava que as atenções governamentais, até então, recaíam tão somente sobre os impostos indiretos. Isto é, havia uma tendência de se tributar a manifestação “(...) mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega”⁵⁹¹. Historicamente, a tributação na entrada de mercadorias havia sido a fórmula mais utilizada para a captação de recursos fiscais, tendência que preponderava desde o período joanino. A Carta Régia de 28 de janeiro de 1808, que regulamentou a *abertura dos portos às nações amigas*, é o texto normativo fundante dessa intenção.

Quanto à implantação do imposto de renda no Brasil, Afonso Celso de Assis Figueiredo, Visconde de Ouro Preto, havia avançado em uma primeira tentativa, que Rui reconhecia como muito importante⁵⁹². Afonso Celso teria ouvido vários especialistas, competentes em matéria financeira, constatando a conveniência em se tributar a renda. O Barão de Rosário havia apoiado a iniciativa, e Rui retomou passagem do diretor de contabilidade do Tesouro Nacional no fim do Império, para quem não havia motivos para que o imposto sobre a renda não fosse adotado por todos os países nos quais houvesse o *“nobre desejo de possuir-se um bom sistema tributário”*⁵⁹³.

A discussão sobre o imposto de renda, conduzida por Afonso Celso, registrava Rui, contou com uma Comissão que propôs uma alíquota de 5% sobre a renda daqueles que não fossem contribuintes do imposto sobre os subsídios, vencimentos de indústria e profissões. Nesse primitivo modelo, a arrecadação seria feita com base em declaração feita pelo contribuinte. Rui lembrou-se também que em 1879 uma Comissão organizada pelo Ministério Lafayette, que tentava cobrir o déficit do Tesouro mediante a criação de imposto que incidisse sobre a renda⁵⁹⁴.

⁵⁹⁰ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 214.

⁵⁹¹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁵⁹² BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁵⁹³ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 215.

⁵⁹⁴ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 216.

Muito cauteloso, Rui mencionou também a opinião daqueles que percebiam que a tributação sobre a renda seria um processo difícil, a exemplo do Visconde de Jequitinhonha, para quem no Brasil as pessoas queriam parecer que eram ricas, mas que, quando cobradas pelo fisco, confessavam que eram pobres⁵⁹⁵.

Rui conhecia o direito comparado e explicou a tributação sobre a renda que havia na Alemanha, na Itália, na Suíça e nos Estados Unidos. No caso norte-americano deve-se atentar para um aspecto de natureza cultural muito importante⁵⁹⁶. A ampla aceitação do protestantismo de vertente calvinista, marcado pela ética da salvação pela predestinação, creditava ao sucesso material a eleição divina. Desse modo, na medida em que a acumulação era fator da salvação celestial, parecia impróprio se gravar com tributos esse indicativo de escolha divina. No Brasil, país de cultura eminentemente católica, não havia esse constrangimento.

O imposto de renda, argumentava Rui, seria um corretivo destinado a compensar as desigualdades dos impostos indiretos. As classes mais opulentas deveriam apoiá-lo, como uma medida de equidade, ainda que já tivessem pago, “(...) *com todos os contribuintes, grandes, medianos, ou pequenos, o imposto territorial, o imposto de indústria e profissões (...)*”⁵⁹⁷. Agravaria tão somente aqueles que desfrutavam de uma “*semi-isenção*” em relação aos impostos indiretos, que não lhes pesavam, em virtude da capacidade contributiva.

Rui exemplificava a eficiência do imposto de renda comentando o funcionamento do padrão inglês. Tratava-se de uma fórmula que fracionava os rendimentos tributários em cédulas, modelo que usamos por muito tempo. A cédula *A* tributava a renda decorrente da propriedade territorial, a *B* tributava os lucros da exploração da terra, a *C* alcançava os títulos públicos ingleses, coloniais e estrangeiros, a *D* tributava a renda decorrente das profissões, indústria e comércio e, por fim, a *E* incidia sobre o recebimento de empregos e funções⁵⁹⁸.

Percebe-se na argumentação de Rui a intuição do que mais tarde será conhecido como *curva de Lafer*, vale dizer, a partir de um certo nível de tributação, a tendência é a evasão e a sonegação fiscais⁵⁹⁹. Rui percebeu que a tributação deve respeitar à capacidade

⁵⁹⁵ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 217.

⁵⁹⁶ Nesse tema, por todos, WEBER, Max, *A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo*, São Paulo: Companhia das Letras, 2004. Tradução de José Marcos Mariani de Macedo.

⁵⁹⁷ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 222.

⁵⁹⁸ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁵⁹⁹ MANKIOW, N. Gregory, *Princípios de Macroeconomia*, São Paulo: Cengage Learning, 2009. Tradução de Allan Vidigal Hasting e outros, pp. 163 e ss.

contributiva do cidadão. Rui argumentava que se deveria “*tributar moderadamente a renda livre do contribuinte, observar limites cautelosos no cálculo da taxa suportável, para não se criarem incitamentos à fraude, nem pesar com expressivo rigor sobre a parte da renda necessária para a subsistência individual*”⁶⁰⁰. Rui defendia a tributação sobre a renda, inclusive como meio corretivo de injustiça fiscal:

“É uma forma de imposição que, além de servir de complemento essencial ao sistema tributário, preenchendo-lhes as lacunas, corrigindo as imperfeições, e restabelecendo o equilíbrio sobre bases mais simples, além dessas funções normais e ordinárias, exerce funções extraordinárias e salvadoras como recurso de sobressalentes para as conjunturas típicas do Tesouro”⁶⁰¹.

Rui apontava que as rendas do capital acumulado deveriam ser gravadas de modo mais pesado, em comparação com as rendas decorrentes do trabalho. Invocava um princípio de equidade, que afastaria a tributação exagerada sobre o resultado do trabalho diuturno do indivíduo, mas que prestigiaria a incidência sobre o capital acumulado⁶⁰². Citando John Stuart Mill, Rui argumentava que o imposto deveria ser calculado com precisão, respeitando-se as individualidades e as características próprias dos contribuintes, “*(...) a fim de que o sacrificio de todos seja igual*”⁶⁰³. Nesse passo, Rui intuía também princípios específicos do imposto de renda, especificamente, a generalidade, a universalidade e a progressividade.

Ainda apresentando o imposto de renda, como tributação necessária para a justiça fiscal e para socorro do Tesouro federal, Rui apontava alguns problemas inerentes à imposição que defendia. O imposto de renda deveria ser graduado entre as rendas procedentes da atividade individual. Deveria ser fixado um patamar mínimo de incidência, abaixo do qual se estabelecesse a isenção de rendas inferiores. Rui ainda argumentava em favor de que o Tesouro contasse com meios para verificar corretamente os contribuintes, para que se fixasse com justiça cada uma das cotas devidas.

Quanto a esse último aspecto, verificação da capacidade contributiva, Rui defendia a criação de um “*sistema de presunções legais, estribado em indícios específicos, a que se ligam a priori as ilações do Fisco*”⁶⁰⁴. Acrescentava a possibilidade de o contribuinte diretamente informar ao Fisco, bem como defendia que o Fisco poderia lançar diretamente a imposição. Contemplava as modalidades de lançamento que

⁶⁰⁰ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 223.

⁶⁰¹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁶⁰² BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 226.

⁶⁰³ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 227.

⁶⁰⁴ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 231.

conhecemos hoje, a exemplo do auto lançamento, do lançamento por declaração e do lançamento de ofício. Opinava ainda que a melhor fórmula consistiria no depoimento do contribuinte, contrastado pela vigilância da autoridade fiscal⁶⁰⁵.

Pretendia copiar os ingleses e defendia que o imposto deveria incidir sobre os proventos de propriedade, das profissões, do comércio e dos ofícios em geral⁶⁰⁶. Ainda comentando a incidência desse imposto, anunciava os princípios da generalidade e da universalidade, no sentido de que, *“a concepção do imposto sobre a renda não se compadece com a isenção de classes. Todas elas, salvo nos graus mínimos correspondentes ou mais estritamente de subsistência, devem abranger-se no domínio dessas contribuições”*⁶⁰⁷. Rui também discutia se essa imposição poderia incidir sobre rendimentos da lavoura, de vencimentos de funcionários e sobre a dívida pública; com base em Joaquim Nabuco, acreditava que a incidência não poderia ser alta sobre os agricultores.

Firmando-se pela generalidade do imposto (e Rui usa literalmente a expressão)⁶⁰⁸ pretendia que o imposto de renda incidisse sobre cinco padrões, nomeadamente: *a.* sobre a renda decorrente da propriedade imóvel (proprietários locadores, produção de gado, exploração da agricultura), *b.* sobre o resultado da indústria, profissão, arte ou ofício; *c.* sobre os benefícios de títulos ou fundos públicos e sobre as ações de companhias e sociedades, *d.* sobre capitais e juros incidentes sobre dívidas hipotecárias e quirografárias e, *e.* sobre os rendimentos dos empregados públicos⁶⁰⁹.

O mínimo existencial e a organização do modelo de tributação sobre a renda

Rui, ainda em relação ao imposto de renda, cogitava de um mínimo não tributável, cujo conceito nos remete à concepção contemporânea de mínimo existencial. A proteção ao mínimo existencial, fundamentada na ética e na liberdade⁶¹⁰, é fortemente realizada no contexto de políticas tributárias. No excerto em que cuida desse princípio, Rui utiliza a expressão alemã que corresponde à forma (*Existenzminmun*). Pode-se, assim, imputar a Rui Barbosa a introdução desse princípio na literatura jurídica nacional:

⁶⁰⁵ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 232.

⁶⁰⁶ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 235.

⁶⁰⁷ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 237.

⁶⁰⁸ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 241.

⁶⁰⁹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁶¹⁰ Por todos, TORRES, Ricardo Lobo, *O Direito ao Mínimo Existencial*, Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Renovar, 2009, pp. 13 e ss.

“(...) considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência (Existenzminmun) nas classes mais desfavorecidas. Certamente, esse mínimo, se o quiserem determinar precisamente, é uma incógnita muito variável. Mas há possibilidade de apreciações aproximativas, que financeiros e legisladores têm considerado suficiente para dar satisfação, ao menos relativa, às exigências de equidade”⁶¹¹.

Entendia que um juízo de equidade deveria informar a tributação sobre a renda. Para Rui, não poderiam ser lançadas cobranças que retirassem dos contribuintes recursos para a sobrevivência. Não admitia que a tributação alcançasse recursos para acesso a gêneros e situações de primeira necessidade⁶¹². Cogitava de uma renda livre (*das Freie einkommen*), expressão que colheu da doutrina tributária alemã, que conhecia e que mantinha em sua biblioteca.

Especificando como imagina esse tributo, Rui sugeria duas formas de lançamento. Concordava que se tratavam de imposições sobre rendimentos incertos, a exemplo do que se ganhasse com a exploração agrícola, dada a incerteza do resultado da atividade. Pensava na declaração do contribuinte, submetida ao controle dos agentes fiscais⁶¹³. A ideia de auto lançamento era, assim, preponderante no modelo:

“O imposto de renda representa, no organismo tributário, o princípio da autonomia contributiva, da self-taxation (Selbstchatzung), que consiste em uma manifestação especial do self-government, reunindo no cidadão o papel duplo de contribuinte e taxador”⁶¹⁴.

Rui afirmava que a participação do contribuinte no modelo de imposto de renda seria indício de uma autonomia política, que certamente assimilara de suas leituras sobre a democracia norte-americana. Consta do catálogo de sua biblioteca que Rui possuía as obras de Tocqueville⁶¹⁵, especialmente *Democracia na América*, livro no qual essa compreensão de democracia verdadeiramente participativa é nítida. Rui lera Tocqueville e intuía a noção norte-americana de *voluntary compliance*. Isto é, há um comportamento voluntário do contribuinte, que reconhece que os valores arrecadados com a tributação seriam destinados para o bem da coletividade.

Com base nessa premissa, Rui opinou *“pela declaração do contribuinte como ponto de partida, seguindo-se a ela a verificação fiscal, e admitindo-se, se for possível, o elemento municipal na composição das autoridades locais constituídas para o*

⁶¹¹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 242.

⁶¹² BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁶¹³ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 243.

⁶¹⁴ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 244.

⁶¹⁵ Catálogo da Biblioteca de Rui Barbosa, cit., p. 816.

lançamento”⁶¹⁶. Rui reconhecia a importância da fiscalização local, a mais apta para alcançar objetivamente e confirmar a posição econômica e financeira do contribuinte. Mais uma vez, a influência de Tocqueville e a preocupação com o governo local como fundamento de uma estrutura genuinamente democrática⁶¹⁷.

Por outro lado, consciente além disso da existência de uma mentalidade refratária ao Estado, o que também herança da era colonial, Rui acrescentava que o “*Fisco ver-se-á muito prejudicado se basear sua contribuição unicamente sobre a declaração do contribuinte, por mais que a procure cercar de garantias*”⁶¹⁸.

No plano apresentado ao governo Deodoro, Rui previa isenções para o imposto de renda, fixando valores de base. Defendia que não fossem tributados pelo imposto de renda os agentes diplomáticos de nações estrangeiras, bem como os cônsules de carreira; também rejeitava a tributação da renda dos rendimentos de sociedades de socorros mútuos e de beneficência, a par dos juros das apólices da dívida pública, quando possuídas por estrangeiros residentes fora do país⁶¹⁹.

Os outros impostos

No relatório Rui propôs outros impostos, sempre com o objetivo de se ampliar as bases tributárias da União, concomitantemente com o desígnio de alcançar a justiça fiscal. Apresentou uma proposta de tributação sobre terrenos desocupados, então denominados de terrenos baldios⁶²⁰. Verifica-se nesse passo uma medida de extrafiscalidade. O modelo que propunha fomentaria a ocupação de propriedades sem destinação social. Como os terrenos ocupados e utilizados eram tributados pelos Estados, a tributação dos terrenos baldios, no Rio de Janeiro, seria de competência da União. Nos demais pontos do país esse imposto não seria lançado e cobrado. O imposto impediria a perpetuação dos então chamados *baldios*, evitando-se, na opinião de Rui, a desagregação violenta de grandes propriedades, por intermédio de alienações precipitadas⁶²¹.

Rui também pensava em tributar a produção e consumo de álcool. Com esse objetivo, no relatório apresenta e analisa o consumo de álcool na Europa, com especial

⁶¹⁶ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 245.

⁶¹⁷ No tema, TOCQUEVILLE, Alexis, *Democracy in America*, London: Penguin Books, 2003, pp. 228 e ss. Tradução para o inglês de Gerald B. Evan.

⁶¹⁸ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 245.

⁶¹⁹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 246.

⁶²⁰ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 247.

⁶²¹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 250.

atenção para com a Bélgica, a Alemanha, a França, a Rússia, a Inglaterra, a Noruega e a Itália⁶²². Elenca os países que tributavam o álcool. Os Estados Unidos aboliram esse tributo em 1817, mas o retomaram em 1862, na guerra civil, o que comprovaria sua alta capacidade arrecadatória.

O imposto sobre o álcool, segundo Rui, era também importante fonte de receita na Rússia, na Itália, na Holanda e na Alemanha. De acordo com o relatório de Rui, *“o álcool é um dos produtos nacionais, que não contribuem para a receita pública, nem na razão da quantidade tributável, nem na medida em que pode ser tributado, sem dano da produção e com utilidade apreciável para o Tesouro”*⁶²³. O imposto incidiria *“(…) no ato de entregar-se a mercadoria ao consumidor, isto é, na casa ou estabelecimento onde for vendido”*⁶²⁴. De acordo com Rui, o imposto sobre o álcool proporcionaria mecanismos de seletividade, a usarmos um critério contemporâneo. Segundo Rui, *“convém não esquecer que se trata de um gênero não de primeira necessidade, em relação ao qual haverá benefício em elevar o preço do consumo, restringindo o abuso odioso e funesto”*⁶²⁵.

Seletividade é critério que também se encontra na proposta de Rui para se tributar o fumo. Rui avançava em preocupação também contemporânea, levando-se em conta as externalidades negativas decorrentes do tabagismo. Mais uma vez, Rui valeu-se de seus vastos conhecimentos de direito comparado, comprovando que a tributação sobre o fumo era necessária, inclusive na perspectiva da saúde pública, ainda que não usasse tais expressões. Assim, de acordo com Rui,

*“Se há matéria eminentemente tributável, artigo da indústria usual, que suporte o gravame das maiores severidades sem abalo no consumo, sem vexame às forças do trabalho, que o produzem, nem danos aos interesses comerciais, é o fumo. As nações mais civilizadas, os povos dotados das instituições mais liberais aceitam com simpatia o imposto sobre essa espécie de produção, sob as mais ásperas formas fiscais”*⁶²⁶.

Rui detectava que não havia resistência à tributação incidente sobre o fumo. A relação entre o tabagismo e a tributação é situação que exemplifica o uso de políticas fiscais em favor de políticas de saúde e de internalização de externalidades negativas é

⁶²² BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., pp. 252 e ss.

⁶²³ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 259.

⁶²⁴ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 260.

⁶²⁵ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 261.

⁶²⁶ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 262.

também o tema da intervenção estatal em face do consumo de produtos do tabaco⁶²⁷. Com o benefício do retrospecto histórico pode-se observar que se desconhecia, à época de Rui, o conjunto de malefícios decorrentes do tabagismo. Para Rui, a tributação sobre o tabaco residia em um *“terreno comum, onde as finanças dos regimes mais diversos, mais opostos, podem ir buscar aqueles recursos para o Tesouro, sem que a economia nacional se recinta, nem se despertem reações populares”*⁶²⁸. Trata-se de uma concepção muito atual.

No entanto, a tributação sobre o fumo, do ponto de vista procedimental, ensejava uma série de dúvidas. Como tributar o fumo? Rui citava vários exemplos colhidos no direito comparado⁶²⁹. Na Inglaterra, o fumo era tributado na alfândega, com a entrada do produto, proibindo-se a cultura no país. Na Alemanha, tributou-se a extensão do terreno plantado (até 1880) e depois o peso do produto obtido (a partir de 1880). Em vários outros países tributava-se o consumo, mediante a aplicação de estampilhas.

Rui estava ciente, no entanto, das dificuldades que haveria, pois, *“em geral, nenhuma imposição é aceita de boa mente e, por isso, a arrecadação do novo imposto, nos primeiros tempos, encontrará tropeços, explorando-se, pelos meios possíveis, todos os subterfúgios contra ele”*⁶³⁰. Na tributação sobre o fumo, imposto indireto, deveria se usar o método da substituição tributária. O vendedor da mercadoria seria equiparado ao contribuinte, consistindo em obrigação sua o recolhimento do imposto que já cobrara do consumidor final:

*“Por amor da fiscalização convém tornar o mercador simultaneamente contribuinte indireto da taxa de consumo e da de licença. Será o negociante apenas, em última análise, um agente voluntário da arrecadação, e contribuinte o consumidor: aquele apenas obtém a estampilha do imposto, que este paga”*⁶³¹.

Outro problema se desenhava, referente às várias formas de fumo que se encontraria no mercado. O fumo bruto deveria ser distinguido do fumo preparado para consumo, a exemplo do fumo picado, desfiado ou mitigado⁶³². Na essência, Rui apreendia a seletividade que marcava essa forma de tributação. Rui temia um *bis-in-eadem*:

“Se o fumo no seu uso é geralmente prejudicial, dispensável e, por isso, fácil de imposição, não resulta daí motivo para tornar o contribuinte o produtor, que tem

⁶²⁷ Conferir VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, *Regulatory Tobacco Tax Framework- a feasible solution to a global health problem*, Belo Horizonte: Forum, 2010, pp. 175 e ss.

⁶²⁸ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁶²⁹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁶³⁰ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 275.

⁶³¹ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

⁶³² BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., loc. cit.

*direito a favores e imunidades comuns à lavoura entre nós. Taxando-se a mercancia e o consumo, é justo que se exima a produção, evitando-se assim que se repita a mesma contribuição sobre a mesma matéria, desde a sua obtenção da natureza até a sua absorção para consumo”*⁶³³.

Com base nessas preocupações, Rui construiu um modelo para a tributação do fumo, em favor da União Federal. Os sujeitos passivos seriam as fábricas e os mercadores. O fato gerador consistiria na licença para venda. Definia-se o fumo bruto como a folha, o fumo de corda, o rolo de fumo e a pasta. Como fumo preparado entendia-se o fumo picado, o desfiado, o mitigado, nesse último caso reduzidos a charutos, cigarros e rapés⁶³⁴. A arrecadação seria feita mediante o uso de estampilhas. Havia farta previsão de infrações e multas.

O legado de Rui Barbosa em matéria tributária

Rui Barbosa foi um pioneiro no Brasil na utilização de conceitos tributários como mínimo existencial, seletividade, capacidade contributiva, generalidade, extrafiscalidade e substituição tributária. Também foi pioneiro quando cogitou de um sistema tributário que atendessem às peculiaridades do Distrito Federal.

Federalista convicto, a ponto de ter afirmado que fora o federalismo, e não o republicanismo, que o levou ao golpe republicano, Rui pensou em fórmula de tributação que consolidasse o modelo. Para isso, lutou pelo aumento da capacidade contributiva da União, especialmente mediante a defesa do imposto de renda.

Rui mostrou-se extremamente prático e funcional, apresentando um modelo que seria implementado de fato, adesivo à Constituição de 1891, cujo projeto era de sua autoria. A teoria tributária de Rui tem como pano de fundo uma tentativa de resolver as tensões entre a União e as unidades federadas, em um contexto absolutamente novo, vivido pela República que então se iniciava.

Rui também foi um entusiasta de uma Corte de Contas, mostrando-se como seu maior defensor. O Tribunal de Contas, na sua feição contemporânea, deve muito ao esforço de Rui.

Jurista de saber ilimitado, profundo conhecedor do direito comparado e de arranjos institucionais de várias ordens constitucionais, Rui inovou em quase todos os

⁶³³ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 276.

⁶³⁴ BARBOSA, Rui, *Relatório*, cit., p. 277.

campos em que militou. Deve ser realçada sua contribuição para a construção de um modelo nacional de imposto de renda, continuando um trabalho iniciado por Afonso Celso de Assis Figueiredo. Ainda que o imposto de renda se tenha tornado uma realidade somente na década de 1920, Rui antecipou-se nos problemas e dilemas que essa fórmula de tributação direta suscitaria.

Acrescenta-se, assim, à sua contribuição para a doutrina brasileira do habeas-corpus e para o federalismo uma importante participação no direito público brasileiro, na qualidade de tributarista, campo no qual é um de nossos pais fundadores.

Clóvis Beviláqua e os problemas tributários no direito internacional público e privado

O jurista cearense Clóvis Beviláqua (1859-1944) atuou também como Consultor-Jurídico do Itamaraty, de 1906 a 1934, data de sua aposentadoria. Ao longo de quase trinta anos Beviláqua enfrentou muitos problemas de fundo fiscal. Revelou-se como exímio tributarista, aspecto pouco explorado de sua exuberante trajetória, e que o presente artigo pretende alcançar.

Clóvis Beviláqua elaborou vários pareceres em matéria tributária, em sua dimensão internacional, revelando-se como um *pai fundador* de um direito tributário de interesse diplomático. De certa forma, o jurista cearense avançava em problemas e soluções que presentemente afetam o que se entende por um direito tributário internacional.

Para Beviláqua o tributo era manifestação absoluta da soberania estatal. De tal modo, o poder de tributar se projetava nos contornos dos limites da soberania do Estado tributante. A lei local seria soberana em tema de sujeição tributária imobiliária. À época não se cogitava de modelos atuais de tributação em bases universais. Sofisticadas técnicas para se evitar a bitributação são de imaginação institucional muito recente, pelo menos no Brasil.

Os pareceres no Ministério das Relações Exteriores

Nas reflexões de Beviláqua, percebe-se sempre presente a percepção relativa aos vínculos entre o poder de tributar e soberania. É o que se lê, por exemplo, em parecer que

Beviláqua redigiu sobre pretensão da Alemanha no sentido de lançar e cobrar tributos sobre bens localizados no estrangeiro:

“Devemos significar à Alemanha que o imposto, sendo um dos modos por que se manifesta a soberania do Estado, não pode ter raio de ação mais extenso do que o da soberania; portanto, não pode alcançar bens situados em território de outra soberania. O imposto deve recair sobre o capital da nação, e os bens situados no estrangeiro não constituem capital do país. Sendo assim, a lei alemã, que, segundo a interpretam os agentes fiscais da Alemanha, estabelece imposto sobre bens situados no estrangeiro, invade a esfera própria da soberania das outras nações (...) Quanto ao imposto de transmissão causa mortis, embora a sucessão se abra no domicílio do de cujus e se submeta a uma lei única, em virtude do princípio da unidade e universalidade da sucessão hereditária, sempre se entendeu que os imóveis, pelo menos, estão sujeitos ao imposto da lei do lugar onde se acham situados, por constituírem porções do território de uma soberania. O Brasil não cobra impostos sobre coisas corpóreas situadas no estrangeiro. Além de ofensivo das soberanias dos outros Estados o sistema adotado na Alemanha conduz à dualidade dos impostos, com sacrifício da prosperidade dos indivíduos e da justiça essencial os impostos⁶³⁵”.

De igual modo, Beviláqua discutia leis brasileiras que pretendiam alcançar fatos geradores que não se relacionavam com nossa soberania. Exemplifica-se com parecer redigido a propósito de lei do estado da Bahia que pretendia taxar estrangeiros residentes fora do país, no que se referia sobre bens adquiridos, por herança ou doação:

“Com respeito ao artigo da lei baiana, nº 1933, de 25 de agosto de 1926, que vem transcrito no ofício de Vossa Excelência, a minha opinião é que padece do vício de inconstitucionalidade, pelas razões que passo a expor. Para o nacional, como para o estrangeiro residente no país, esse dispositivo estabelece um imposto, que varia de um a oito por cento; para o estrangeiro residente fora do país o imposto é sempre de quarenta por cento, seja ele herdeiro necessário, meramente legítimo, ou estranho. Vê-se, na cláusula residente fora do país, que houve intenção de não contrariar abertamente a Constituição da República, em sua declaração de direitos, art. 72, onde se assegura tratamento igual aos nacionais e aos estrangeiros residentes no país, quanto à liberdade, à segurança individual e à prosperidade. Mas não se atendeu a que o dispositivo invadia a esfera de atribuições privativas da União, quais são as concernentes à política internacional. Estabelecer imposto mais pesado para o estrangeiro, residente ou não fora do país, é regular relação de ordem internacional, que poderá motivar justa reclamação ou retorsão. Assim como se decretou a contribuição de 40% para o herdeiro, legatário ou donatário estrangeiro residente fora do país, poderia decretar-se contribuição mais forte, de 60, 80, 90% e, nessa marcha, chegar-se ao ponto de criar a incapacidade do estrangeiro para adquirir bens a título gratuito, por direito hereditário ou por doação. Sente-se bem que no exercício da sua faculdade de tributar a transmissão da propriedade, o Estado federado, tendo de se conservar dentro dos limites de ordem constitucional da

⁶³⁵ BEVILÁQUA, Clóvis, INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OS BENS SITUADOS EM TERRITÓRIO DE OUTRA SOBERANIA – 7 de dezembro de 1925.

República, desrespeita-os, desde que se orientar pelo caminho aberto pelo dispositivo da lei baiana, que estou considerando. Mas esse dispositivo fere ainda outro princípio fundamental do nosso regime constitucional – o da unidade do direito substantivo. Isso se vê claramente, desde que atendamos à regra de igualdade jurídica estabelecida no art. 3º do Código Civil. Proclama esse artigo do Código Civil: “A lei não distingue entre nacionais e estrangeiros, quanto à aquisição e ao gozo dos direitos civis.” A lei baiana, porém, rompe com essa igualdade na aquisição de certos direitos civis, estatuiendo assim uma ordem jurídica, no glorioso Estado de Ruy Barbosa e Castro Alves, diferente da que existe nos outros pontos da República. Não diz claramente, mas estabelece regra, que importa nessa desigualdade. E se os estrangeiros são diferentemente tratados nos Estados da República, no que diz respeito à aquisição e gozo dos direitos civis, não teremos unidade de direito substantivo. Dir-se-á que o art. 3º do Código Civil tem particularmente em vista os estrangeiros residentes no país, porque o direito civil é interno. Mas as relações jurídicas, atingidas pela citada lei baiana, são disciplinadas pelo direito interno. Sucessão mortis causa e doações constituem capítulos do direito civil. Se o Código Civil estatui que na aquisição dos direitos civis são perfeitamente iguais, perante a lei, os nacionais e os estrangeiros, sem distinguir entre residentes ou não residentes, criar desigualdades é estabelecer direito diferente do que o Código consagra. Além disso a lei baiana contraria os princípios dominantes no direito internacional, que procuramos codificar, para maior segurança da paz e da confraternidade americana. É claramente uma lei inamistosa, destoante das normas de urbanidade que devem prevalecer entre os povos. Em resumo. O preceito da lei baiana agora examinado se me afigura inconstitucional porque: a) invade a esfera da política internacional, da competência privativa da União; b) Contrariando um princípio de direito civil consagrado em lei federal, conturba a unidade de direito substantivo, que é fundamental em nosso regime. E, no conflito entre a lei estadual e a federal, há de esta última prevalecer. Se não a aplicar a justiça local, podem recorrer os interessados vencidos, para o Supremo Tribunal. É o que me parece⁶³⁶”.

Beviláqua havia percebido inconstitucionalidade na lei baiana que tributava estrangeiros. Isto é, constatou tratamento fiscal não isonômico entre nacionais e estrangeiros. Concretamente, o modelo impõe igualdade de tratamento entre brasileiros e estrangeiros residentes no país.

O fato de que se tenha residência no Brasil é o que consubstancia ligação conceitual indicativa de conteúdo relacional. Registre que, à época, conflito entre lei federal e lei estadual não se resolvia por critérios fechados de fixação de competência. De igual modo do que ocorre nos Estados Unidos da América hoje, a lei federal deveria ser aplicada se estivesse em conflito com lei estadual.

⁶³⁶ BEVILÁQUA, Clóvis, INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DO ESTADO DA BAHIA, Nº 1933, QUE CRIOU IMPOSTO SOBRE OS BENS ADQUIRIDOS, POR HERANÇA OU DOAÇÃO, PELOS ESTRANGEIROS RESIDENTES FORA DO PAÍS – 31 de agosto de 1927.

Ainda em tema de direito tributário de fundo internacional, as concepções de Clóvis Beviláqua relativas ao regime de imunidades que se aplicaria aos imóveis de propriedade de diplomatas, no sentido de que:

“A doutrina brasileira a respeito de imóveis pertencentes a Ministros diplomáticos, acreditados junto ao Governo brasileiro, é a patrocinada pelos melhores autores: - Esses imóveis estão submetidos à lei brasileira, e as ações a eles referentes são da competência dos tribunais locais. Consequentemente estão sujeitos a impostos prediais, execuções, penhoras e vendas judiciais. Se, porém, se tratar de edifício onde funcione a Embaixada ou a Legação, estará isento de impostos, penhor e venda forçada, por dever de alta cortesia, que entra nos costumes internacionais que adotamos. A Convenção celebrada em Havana, o ano passado, a respeito de funcionários diplomáticos, e que já foi aprovada pelo Congresso Nacional, no art. 18, II, declara isentos de impostos territoriais os edifícios das Missões diplomáticas, se pertencerem à Nação respectiva. Se estão isentos de impostos, penso que, com razão mais forte, estão isentos de penhora e execução forçada. Em todo caso não o diz a Convenção de modo claro. Dada, porém, a inviolabilidade do local da Missão, forçoso será concluir pela impenhorabilidade. Essa mesma Convenção, art. 19, estabelece a isenção da jurisdição civil a favor dos funcionários diplomáticos, de modo absoluto, sem consignar exceção referente a imóveis. Creio, porém, que não houve intenção de alterar, neste ponto, a norma aceita. A isenção é pessoal, abrange habitação, mas não pode estender-se aos imóveis de propriedade do funcionário. Em todo caso, se essas normas podem ser ampliadas a outras Nações, somente às signatárias da Convenção se aplicam de direito⁶³⁷. ”

Modernamente, o entendimento que se tem é o mesmo enunciado por Beviláqua, em 1929. No núcleo do parecer a compreensão de que a isenção tributária conferia à legação imunidade no que toca à execução, relativa a supostos tributos devidos. Não se teria execução forçada onde houvesse imunidade fiscal.

Beviláqua construiu a reflexão, dado que não havia referência específica, na Constituição então vigente, de 1891. O parecerista entendia que se a missão era inviolável, impenhorável seria o imóvel. A impenhorabilidade era característica e resultado da inviolabilidade.

A fixação do princípio da territorialidade, no que se refere ao imposto de transmissão de propriedade *causa mortis* foi objeto de parecer redigido por Clóvis Beviláqua que, nesse particular, também seguia a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; isto é, ao Brasil só se permitia a tributação em relação a fatos gerados efetivamente ocorridos em nosso próprio território.

⁶³⁷ BEVILÁQUA, Clóvis, IMÓVEIS PERTENCENTES A DIPLOMATAS – 24 de janeiro de 1929.

O que se percebe no caso, é problema de isenção heterônoma⁶³⁸. Tem-se a impressão de que a União pretendia fixar regra de reciprocidade com outro país, em relação a tributo estadual, que não era de competência da União.

Embora algumas constituições tenham efetivamente previsto a possibilidade de que a União isentasse por meio de tratado tributo estadual, à época do parecer abaixo reproduzido, Beviláqua foi peremptório no sentido de que à União era defeso isentar tributo estadual:

“É princípio geralmente reconhecido no Brasil, por suas leis fiscais, visto de acordo com as ciências das finanças e com o direito constitucional, que o imposto é, essencialmente, territorial, somente recai sobre bens existentes no território brasileiro. Como declarou o Supremo Tribunal Federal, em acórdão de 23 de agosto de 1922 (Revista do mesmo Tribunal, vol. XLVIII, pág. 157 e seguintes), ato privativo da soberania é, como ela, essencialmente territorial. O imposto de transmissão da propriedade, causa mortis, que é o de que se trata, pertence aos Estados que não tributam senão os bens nele situados (...) Não cabe ao Poder Executivo assegurar a reciprocidade, porque isso importaria em convenção que depende de aprovação do Congresso Nacional. Aliás, seria inútil essa garantia de reciprocidade, pois, sem ela, por simples aplicação do nosso direito fiscal, os bens situados no estrangeiro estão isentos do imposto de transmissão da propriedade, no Brasil⁶³⁹”.

Especificamente, em relação a isenção de imposto de selo aos embaixadores, Beviláqua insistia na isenção de impostos pessoais. O caso que se colocava era

⁶³⁸ A isenção heterônoma é proibida pela Constituição Federal de 1988 que dispõe que é vedado à União instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. No entanto, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a União pode isentar tributos de competência estadual, distrital ou municipal por intermédio de tratado internacional. No RE 258.759-AgR, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, em julgamento de 23 de setembro de 2008, ementou-se, como segue: *Tributo. Isenção. Art. 151 da CF. Política Internacional. No julgamento do RE 229.096/RS, o Colegiado Maior proclamou a possibilidade de a União, atuando no campo internacional, disciplinar a isenção de tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal. O leading case, no entanto, e citado pelo Ministro Marco Aurélio, é o RE 229.096, relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia, em julgamento de 14 de dezembro de 2008, cuja ementa é a seguinte: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

⁶³⁹ BEVILÁQUA, Clóvis, IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE CAUSA MORTIS E O CARÁTER TERRITORIAL DESSE imposto – 24 de setembro de 1929.

interessantíssimo. Pretendiam as autoridades fiscais brasileiras cobrar imposto do selo sobre transferências que o embaixador dos Estados Unidos recebia por intermédio do City Bank. O imposto do selo enquadrava-se na regra geral da isenção. Não era um imposto territorial, e também não era uma taxa. Segue excerto do parecer de Beviláqua:

“Tenho a honra de dar a Vossa Excelência a minha opinião a respeito da isenção de imposto de selo aos Embaixadores. A doutrina adotada no Brasil, há longos anos, é que os agentes diplomáticos estão isentos dos impostos pessoais, assim como dos aduaneiros e dos que recaem sobre imóveis. Somente os impostos reais sobre imóveis fogem a essa regra de isenção. Também não há isenção quanto às taxas, embora a respeito de algumas se tenha concedido. As nossas leis não firmaram uma regra geral. Reconhecem, porém, que os Embaixadores e Ministros estrangeiros acreditados no Brasil estão isentos de vários impostos como os de consumo, de Alfândega etc. A convenção II, de Havana, referente aos funcionários diplomáticos, declara no art. 18 que esses funcionários são isentos: I – De todos os impostos pessoais, sejam nacionais ou locais. II – De todos os impostos territoriais, o edifício da Missão, quando este pertença ao Governo respectivo. III – Dos direitos de Alfândega sobre objetos destinados ao uso oficial da Missão, ou ao uso pessoal dos funcionários diplomático, ou de sua família. Ainda que não sejam muito claras estas últimas disposições eu as entendo como consagrando a doutrina a que aludi em começo. Portanto, as transferências recebidas, no City Bank, em nome do Senhor Embaixador dos Estados Unidos da América, devem estar isentas do imposto de selo, inclusive a que foi recebida em seu nome particular, sem declaração do fim ou objeto a que se aplica. O imposto de selo não é territorial nem taxa. Entra na regra geral de isenção⁶⁴⁰. ”

Compreendendo que laudêmio não tinha natureza tributária, Beviláqua opinava que os Estados estrangeiros deveriam recolher tais valores, na medida em que fossem responsáveis por imóveis localizados em territórios foreiros.

Beviláqua entendia que o laudêmio não era um tributo, que sua cobrança não sugeria nenhuma forma de isenção, e que Estados estrangeiros não estavam dispensados do recolhimento. Segundo Beviláqua:

“Não vejo razão para que o Estado estrangeiro se ache dispensado de pagar laudêmio, quando compra prédio situado em terreno foreiro. O laudêmio não é imposto. É a compensação dada ao senhorio direto por não exercer, no momento da alienação, o seu direito de preferência, consolidando a propriedade em sua pessoa (Código Civil, arts. 683 a 686). A Áustria comprou o domínio útil ao dono do prédio, e o laudêmio ao senhorio direto. O enfiteuta, que lhe vendeu o prédio, somente lhe podia transferir o que era dele, o domínio útil. Segue-se daí que a nova proprietária, a República da Áustria, é enfiteuta, e nesta qualidade tem de pagar os foros a que está sujeito o terreno. Quanto a impostos e taxas, o palácio da Legação de propriedade de um Estado estrangeiro deve gozar de plena isenção, não por efeito do princípio da extraterritorialidade, hoje abandonado, mas por aplicação do princípio de independência, que os Estados acatam. Se o

⁶⁴⁰ BEVILÁQUA, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTO DE SELO AOS EMBAIXADORES – 15 de julho de 1931.

senhorio direto é a União, poderá isentar-se, se assim parece conveniente, a Áustria de pagar foros, por concessão especial, que lhe faça. Sem isso subsistirá a obrigação. Foro também não é imposto⁶⁴¹. ”

Diferenciando impostos e taxas, em época que em muito tempo antecedia nosso Código Tributário Nacional, Beviláqua aproveitava também para diferenciar cortesia internacional de inexistência de obrigação jurídica. Além do que, porque taxas e impostos guardavam diferenças, não se poderiam inserir estas duas fórmulas exacionais num contexto único, de isenções gerais:

“Deseja saber se as taxas de aparelho de rádio e de pena d’água se acham compreendidos na isenção de impostos, que usufruem as Missões diplomáticas. As taxas são remunerações de serviços prestados, não são impostos no sentido próprio do termo; portanto não se incluem, de regra, na isenção de impostos. Todavia, como essa isenção é concedida por cortesia internacional e não por cumprimento de uma obrigação jurídica, está longe de apresentar uniformidade na prática das nações⁶⁴². ”

A questão tributária das embaixadas fora esclarecida objetivamente em parecer relativo ao imposto predial, supostamente incidente sobre imóvel alugado à legação do Peru. Na ocasião, Beviláqua entendeu que as obrigações que vinculam locador e locatário seriam estranhas ao fisco. Por isto, eventual isenção não alcançaria imóvel que não fosse de embaixada, embora por ela ocupado, em regime de locação:

“A respeito de impostos que recaem sobre o prédio alugado à Legação do Peru, o meu parecer é o seguinte: O imposto predial e as taxas de saneamento são devidos pelo proprietário e não pelo locatário. Quando este assume obrigação de pagar esses encargos, é o preço da locação, que assim se aumenta, havendo uma obrigação pessoal entre locador e locatário, que não interessa ao fisco. Parece-me portanto, que, não sendo a Legação devedora do imposto predial e da taxa de saneamento, que recaem sobre o prédio por ela ocupado, não se acha envolvida, no caso, a isenção de que gozam os agentes diplomáticos. A questão se decide entre o proprietário e o fisco, ficando a ela estranha a Legação, que é simples locatária. Não temos lei que isente de todos os impostos os prédios alugados a Embaixadas ou Legações. Se o prédio pertence à Nação, que a Missão diplomática representa, estará isento desse ônus; mas se pertence a particular, e o agente diplomático é apenas locatário, a isenção não favorece o locador. Essa doutrina do direito pátrio acha-se consagrada na III convenção assinada em Havana, a 20 de fevereiro de 1929, relativa aos agentes diplomáticos, art. 18: “Os funcionários diplomáticos serão isentos, no Estado, em que se acharem acreditados: (...) 2º - De todos os impostos territoriais sobre o edifício da missão, quando este pertencer ao Governo respectivo. Se, em virtude de dívida fiscal, o

⁶⁴¹ BEVILÁQUA, Clóvis, PAGAMENTO DE LAUDÊMIO PELA COMPRA DO EDIFÍCIO DA LEGAÇÃO DA ÁUSTRIA – 21 de setembro de 1931.

⁶⁴² BEVILÁQUA, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS ÀS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 13 de outubro de 1931.

*prédio for à praça, é direito da Legação impedir que alguém, sob qualquer pretexto ou razão, nele penetre sem o seu consentimento*⁶⁴³. ”

Beviláqua opinou também a propósito de assunto de extrema atualidade, relativo ao recolhimento de cotas de previdência, por parte de embaixada, enfocando a questão à luz de conceitos de imunidade. Entendeu o jurista cearense que a cota previdenciária deveria ser definida como um imposto de aplicação especial. E deu razão para a embaixada:

*“Tenho a honra de responder ao ofício de Vossa Excelência, datado do dia 2 do mês fluente, que se ocupa da nota do Senhor Embaixador americano, relativa ao pagamento da cota de previdência. Penso que ao Senhor Embaixador não falta razão, do ponto de vista dos princípios de direito internacional. A contribuição do Estado para as Caixas de aposentadorias e pensões do decreto nº 20.465, de 1º de outubro de 1931, art. 8º, letra e) tomou a forma de imposto cobrado pelas Companhias que exploram serviços públicos (citado decreto, art. 1º). O Estado assumiu a obrigação de contribuir para as Caixas de aposentadoria e pensões; mas não tinha a sua contribuição da sua receita geral; cobra-a dos que recebem serviços das Companhias mencionadas acima, por meio de acréscimo nos preços dos serviços explorados. Não se trata de uma taxa por serviço prestado, como por exemplo as dos correios e telégrafos da União, e sim de um imposto com aplicação especial. A cortesia internacional isenta as representações diplomáticas estrangeiras de impostos, que não sejam os reis, quer tome por base o valor dos imóveis que a sua renda, excluídos o edifício da propriedade dos Estados estrangeiros onde funcionam as respectivas missões, etc. O imposto criado pelo art. 8º, letra e do decreto nº 20.465, de 1º de outubro de 1931, não entra nessa categoria excepcional. É tributo que recai sobre pessoas. Tem, certamente, finalidade beneficente; mas, se a Embaixada reclama contra o seu pagamento, acho que o direito internacional lhe dá apoio (Convenção VII, de Havana, sobre funcionários diplomáticos, art. 24). É o que me parece*⁶⁴⁴. ”

O assunto foi retomado em parecer provocado pela Embaixada dos Estados Unidos, pendendo pela solução da Convenção de Havana, no sentido de se isentar aos agentes diplomáticos. A convenção, de fato, conferia prerrogativas para os funcionários diplomáticos:

“Tenho a honra de emitir o meu parecer a respeito do que expõe a Embaixada americana em nota nº 1.674, de 3 deste mês. Acho fundamento na reclamação. Ainda que a cota de previdência tenha finalidade preponderantemente humanitária para benefício de todos os que residem no país, a ela não são obrigados os agentes diplomáticos acreditados junto ao nosso Governo. Em particular, os membros da Embaixada americana, no número dos quais se incluem os adidos comercial e naval, tem essa prerrogativa assegurada em tratado. A Convenção de Havana relativa aos funcionários diplomáticos, art. 18, declara esses funcionários isentos, no país onde se acham acreditados, de todos

⁶⁴³ BEVILÁQUA, Clóvis, IMPOSTO PREDIAL COBRADO À LEGAÇÃO DO PERU – 9 de janeiro de 1932.

⁶⁴⁴ BEVILÁQUA, Clóvis, COTA DE PREVIDÊNCIA – 9 de março de 1932.

os impostos pessoais compreendendo-se por essa expressão os que não são territoriais nem aduaneiros. Portanto, se eles se recusam a pagar a cota de previdência, estão no seu direito. Quanto aos Cônsules de carreira, a solução é a mesma, em face do art. 14 da Convenção de Havana, referente aos agentes consulares⁶⁴⁵. ”

Isenção de impostos pessoais também foi questão que suscitou parecer, a propósito da cobrança, em desfavor da embaixada do Chile, de uma exação incidente sobre condução de inflamáveis:

“A Convenção relativa a funcionários diplomáticos, concluída em Havana, a 20 de fevereiro de 1928, estabelece, no seu art. 18, como prerrogativa das Missões diplomáticas, a isenção de impostos pessoais, aduaneiros e territoriais referentes ao edifício, onde funcionam. Deste dispositivo resulta que estão sujeitas, exclusivamente, aos impostos territoriais, excluídos aliás os que recaírem sobre o edifício aonde se achem funcionando. Qualquer outra categoria de impostos, nacionais e locais, não pode ser exigida dos representantes diplomáticos acreditados junto ao Governo do Brasil, quando pertençam aos signatários da mencionada Convenção. Aliás é de direito internacional comum esse princípio. Não há, portanto, fundamento para se exigir, da Embaixada do Chile, o pagamento do imposto guia de condução de inflamáveis⁶⁴⁶. ”

Para Beviláqua, a imunidade tributária que favorecia ao Corpo Diplomático, por força de lei, decorria da internalização de costume que sufragava a cortesia internacional. No caso, entendeu Beviláqua que as isenções não eram extensíveis às taxas, dado que estas últimas apenas remuneravam serviços prestados. Era o caso, por exemplo, das antigas taxas de correios e telégrafos:

“No Brasil, a isenção de impostos concedida ao Corpo Diplomático se funda, em primeiro lugar, em ato de cortesia internacional, que se tornou direito consuetudinário sempre aplicado liberalmente; e hoje tomou forma escrita com a Convenção de Havana sobre Funcionários diplomáticos, promulgada pelo decreto número 18.956, de 22 de outubro de 1929. A isenção compreende: I – Todos os impostos pessoais, que incidem sobre móveis, sejam nacionais ou locais. II – Todos os impostos que recaiam sobre o prédio onde funciona a Missão, quando este pertencer ao Governo respectivo. III – Os direitos Alfandegários sobre objetos destinados ao uso oficial da Missão, ao dos funcionários diplomáticos e ao das suas famílias. A isenção não se estende às taxas propriamente ditas, por serem remunerações de serviços prestados, como as de correios e telégrafos, sendo que, a algumas delas se tinha plicado a isenção pelo caráter, que apresentam, de semelhança com os impostos. Fundado nesses elementos, respondo à consulta, quanto ao caso concreto: As Missões diplomáticas acreditadas no Brasil estão isentas do selo sobre talões de depósitos bancários, por não ser imposto territorial nem taxa. Também estão isentas da

BEVILÁQUA, Clóvis, ISENÇÃO DA COTA DE PREVIDÊNCIA – 18 de agosto de 1932.

⁶⁴⁶ BEVILÁQUA, Clóvis, GUIA DE CONDUÇÃO DE INFLAMÁVEIS – 29 de agosto de 1932.

*taxa sobre fátuas de hospedagem e gastos de hotel, por não ser taxa, no sentido próprio da expressão, e por seu caráter pessoal*⁶⁴⁷. ”

Beviláqua insistia na prestabilidade da Convenção de Havana, de 1928, e concebia a imunidade tributária, em âmbito diplomático, da forma mais ampla possível:

*“Penso que a Convenção concluída em Havana a 20 de fevereiro de 1928, sobre agentes consulares, como parece à Embaixada americana, isenta do imposto de emergência criado em São Paulo, os membros do Consulado dos Estados Unidos da América no mesmo Estado. A isenção é ampla. Somente não abrange os impostos, que incidem sobre imóveis e seus produtos, e não favorece os agentes e mais funcionários consulares, que se dediquem a negócios com fins lucrativos. Tal é o preceito do art. 20 da mencionada convenção, que não ampliou as regalias consulares a esse respeito, senão quanto aos funcionários do Consulado, pois que o Cônsul já gozava dessa isenção, como tive ocasião de consignar no meu Direito Público Internacional, I, § 139, e melhor definiu a situação que era sujeita a controvérsias*⁶⁴⁸. ”

Sem renunciar à soberania dos Estados, o que qualificaria a possibilidade de eventual tentativa de se cobrarem tributos de outros Estados, Beviláqua inseria nessa mesma soberania o exercício de certa cortesia, que atenderia a postulados inevitáveis de convivência internacional. Insistia que a lei deveria respeitar direitos adquiridos. Intuíva diferenças entre o Estado que legisla, e é soberano, e o Estado que contrata, e que está sujeito às próprias leis que produziu:

*“Sem dúvida, o Estado é soberano em decretar as bases de sua organização econômica; em fixar a incidência e forma de pagamento dos seus impostos; em estabelecer as normas reguladoras das relações jurídicas travadas no seu território. Mas há que ponderar por um lado, que as leis, nos países cultos, não podem ser ordens arbitrárias; tem limites impostos pelo conjunto das condições da vida social e não podem desrespeitar os direitos adquiridos; hão de estatuir para o futuro, sem o que lançarão o germe da desorganização social, destruirão a estabilidade essencial à ordem jurídica. Pro outro lado, há que atender a uma distinção irrecusável. O Estado, quando legisla, é autoridade soberana, mas, quando contrata, se sujeita às leis que ele mesmo estabeleceu e à regra fundamental dos contratos que é sua força obrigatória para as partes contraentes. Pacta sunt servanda*⁶⁴⁹. ”

Beviláqua retomou o assunto em parecer que redigiu a propósito da situação dos bens de raiz de diplomatas estrangeiros no Brasil, do ponto de vista estritamente

⁶⁴⁷ BEVILÁQUA, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS EM FAVOR DAS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 24 de maio de 1933.

⁶⁴⁸ BEVILÁQUA, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS EM FAVOR DAS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 6 de junho de 1933.

⁶⁴⁹ BEVILÁQUA, Clóvis, DECRETO Nº 23.501. OBSERVAÇÃO DO GOVERNO BRITÂNICO – 30 de janeiro de 1934.

tributário. Insistiu que não se poderia falar em imunidade em relação a imóvel pessoal do representante diplomático ou de membro de sua família:

“Quer em face dos princípios de direito internacional comum, adotado no Brasil, quer em face da Convenção de Havana, referente aos funcionários diplomáticos, a situação é a mesma, quanto aos impostos sobre bens de raiz. Os imóveis sítos no Brasil, pertencentes a membro do Corpo diplomático, ou à sua mulher, estão sujeitos aos impostos federais e municipais que sobre os mesmos recaiam. No meu Direito Público Internacional, I, pág. 438, escrevi, condensando a doutrina geralmente seguida: os impostos reis, quer tomem por base o valor do imóvel, quer a sua renda, os de transmissão de propriedade, os de selo e registro são, de ordinário, cobrados. A isenção de que gozam os membros é relativa aos impostos pessoais, entre os quais se inclui o imposto de renda. A Convenção de Havana, art. 18, isenta os funcionários diplomáticos de impostos pessoais e alfandegários, deixando perceber que estão sujeitos aos reais. Isenta o edifício da Missão, quando propriedade do Governo do respectivo país. Esta exceção, aliás, é geralmente aceita. A situação é, portanto, a mesma para todos os representantes diplomáticos acreditados no Rio de Janeiro⁶⁵⁰. ”

Em meados de 1934 persistia o problema, no que se refere à isenção de impostos e taxas, devidos por missões diplomáticas. Clóvis Beviláqua fixou entendimento que, de certa forma, persiste até hoje, com alguma alteração de pormenor:

“A Convenção de Havana sobre funcionários diplomáticos isenta-os de impostos pessoais, dos reais sobre o edifício da Missão, quando pertencente ao respectivo Governo, e dos aduaneiros sobre objetos de uso oficial da Missão ou pessoal do funcionário ou de sua família (art. 18). Das taxas propriamente ditas, em regra não há isenção. Particularizando os casos da consulta da Embaixada americana, direi: 1º) As taxas sobre gasolina, inclusive direitos de alfândega, consumo etc., desde que a gasolina se destine a serviço oficial da Embaixada, ou ainda pessoal do Embaixador e funcionários, não devem ser exigidas. 2º) Não há isenção quanto a selos e taxas a que estão sujeitos documentos, recibos e atos de disposição. 3º) Das taxas de consumo e contas de hotel estão isentos os funcionários da Embaixada, a começar pelo Embaixador. 4º) Já em parecer de 10 de agosto de 1932 opinei que os diplomatas estrangeiros acreditados junto ao Governo do Brasil estão isentos do pagamento de cota de previdência. Para evitar dúvidas futuras e a reprodução de consultas semelhantes à que acabo de responder, como de quando em vez surgem, seria conveniente que o Governo organizasse uma lista das isenções⁶⁵¹. ”

Eventualmente, tributação local também suscitava intervenção do Itamaraty, como se lê em parecer de Clóvis Beviláqua, datado de setembro de 1934:

“Tenho a honra de responder ao ofício de Vossa Excelência, P/24/9(44) (42)128, do dia 3, ontem recebido, referente ao pagamento das taxas sanitárias e de conservação de calçamento, que a Prefeitura pretende cobrar da Embaixada do Uruguai. É bem de ver que não resolve o caso o que disponha a lei municipal,

⁶⁵⁰ BEVILÁQUA, Clóvis, BENS DE RAIZ DE DIPLOMATAS ESTRANGEIROS – 28 de abril de 1934.

⁶⁵¹ BEVILÁQUA, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS ÀS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 10 de julho de 1934.

senão quando se acha a mesma conforme os princípios do direito internacional, concernentes à matéria, princípios que, em parte, se acham fixados em atos internacionais e, em parte, no uso das nações cultas. Como ato internacional, podemos recorrer, para nosso esclarecimento, à Convenção relativa a Funcionários Diplomáticos, concluída em Havana, a 20 de fevereiro de 1928, e promulgada no Brasil por Decreto nº 18.956, de 22 de outubro de 1929, a qual consagra o princípio da isenção de impostos pessoais, sejam nacionais ou locais, em favor dos funcionários diplomáticos acreditados junto ao Governo da República, assim como isenta de impostos territoriais o edifício da Missão estrangeira, se pertencer ao respectivo Governo. Não resolve essa convenção o caso proposto, porque se refere a impostos, e a Prefeitura pretende cobrar taxas, que são contribuições por serviços prestados. Todavia, considerando que essas taxas dizem de perto com os pedidos das missões diplomáticas, quando aos mesmos se referem, forçoso será estender a isenção até elas, quando esse edifício pertencer ao Governo do país da Missão. Por outro lado, nos devem guiar, nesta ordem de idéias, dois princípios: o da cortesia e o da reciprocidade. As normas da cortesia nos aconselham a isentar os pedidos das Missões estrangeiras de quaisquer contribuições, quando pertencentes à Nação respectiva. E a reciprocidade nos leva a indagar como em Montevideu se procede, em casos semelhantes, com relação à Embaixada do Brasil. E esta norma resolverá, pro fim, toda a dúvida. Concluo. Se, em Montevideu, a Embaixada do Brasil está sujeita a contribuições semelhantes às de que nos estamos ocupando, não há razão para, no Rio de Janeiro, isentar a Embaixada do Uruguai das taxas que fazem objeto do ofício da Prefeitura. Se não há tais contribuições, por qualquer motivo, não devemos exigi-las. Impõe-se este procedimento o deve de cortesia, se não a interpretação a Convenção de Havana⁶⁵².”

Questão muito atual, e que fomentou pareceres de Beviláqua, é relativa à extensão das imunidades dos agentes diplomáticos, no sentido de que tais prerrogativas somente se estenderiam aos próprios agentes, bem como aos familiares, a par de auxiliares diretos, civis ou militares:

“A minha opinião é que as imunidades e prerrogativas atribuídas, pelo direito internacional, aos representantes diplomáticos, somente favorece os mesmos, suas famílias e os seus auxiliares civis ou militares (secretários, conselheiros, adidos correios etc.). Portanto, os chauffeurs dos membros do Corpo Diplomático podem ser submetidos à matrícula e aos regulamentos da Inspetoria de Veículos. Esta opinião, porém, não é, geralmente, aceita. Assim é que o Projeto Americano, nº 22, art. 30 estende a isenção da jurisdição local aos criados dos agentes diplomáticos. E são do mesmo parecer MOORE, MÉRIGNHAC E LAFAYETTE. Não os acompanho, porque as imunidades diplomáticas são averiguadas aos Ministros e Embaixadores, para que possam cumprir, sem embaraços, a sua missão, e porque representam um Estado soberano. Amplia-se esse privilégio à família do agente diplomático, por motivos óbvios de afeição e dignidade. E estende-se aos auxiliares do agente diplomático porque são funcionários da Legação ou Embaixada, postos ao lado do agente para cumprimento da sua missão. Os criados, porém, são empregados não do agente, como pessoa pública,

⁶⁵² BEVILÁQUA, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS ÀS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 6 de setembro de 1934.

e sim do indivíduo, como pessoa particular, como homem. E BONFILS cita o caso de um cocheiro da Embaixada da França em Berlim que foi preso por infração de regulamento policial, sem que o Embaixador se achasse com direito de reclamar. Como, porém, não é ponto líquido em direito internacional esse de que tratamos, conviria que o Senhor Ministro sondasse os ânimos dos membros do Corpo Diplomático, a fim de que a media que tivesse de ser tomada fosse geral e não provocasse suscetibilidades, ou nada se fizesse para não criar precedente⁶⁵³. ”

Respondendo consulta da legação da Polônia, a propósito do conjunto de prerrogativas e imunidades diplomáticas consideradas como tais pelo direito brasileiro, Beviláqua inventariou a inviolabilidade pessoal, a isenção de jurisdição civil e criminal, a inviolabilidade de habitação, a liberdade para expedição e recepção de correspondência, a isenção de impostos pessoais sobre imóveis, buscando-se completa independência, em tudo quanto dizia respeito à qualidade de representante de um Estado estrangeiro.

Beviláqua também projetava tal conjunto de imunidades e prerrogativas à família do chefe da Missão, quanto a pessoa e bens imóveis, a par de funcionários civis e militares da Missão, e respectivas famílias. Bem entendido, segundo Beviláqua, essa imunidade não alcançaria os funcionários da Missão, a exemplo dos motoristas⁶⁵⁴.

Clóvis Beviláqua construiu em seus pareceres uma doutrina até hoje utilizada, pautada em princípios soberanos de cortesia internacional e de reciprocidade, anunciando conjunto de fórmulas conceituais que iluminam os intérpretes de problemas fiscais, especialmente de cunho diplomático.

Francisco Campos, o jurista conservador e o direito tributário autoritário

Francisco Luís da Silva Campos (1891-1968) foi figura fundamental do primeiro governo de Getúlio Vargas (1930-1945). Sua obra é também central na construção dos conceitos do direito público brasileiro. Foi Deputado Federal por Minas Gerais (1921-1926), Ministro da Educação (1930-1932), Consultor-Geral da República (1933-1937) e Ministro da Justiça (1937-1941). Identificado com o pensamento conservador, até o início da era militar suas opiniões influenciaram as opções políticas e seu ideário antiliberal foi referência para o pensamento conservador.

⁶⁵³ BEVILÁQUA, Clóvis, EXTENSÃO DAS IMUNIDADES DE QUE GOZAM OS AGENTES DIPLOMÁTICOS – 4 de fevereiro de 1927.

⁶⁵⁴ Cf. BEVILÁQUA, Clóvis, PRERROGATIVAS E IMUNIDADES DIPLOMÁTICAS. CONSULTA DA LEGAÇÃO DA POLÔNIA SOBRE APLICAÇÃO, PELO BRASIL, DO PRINCÍPIO DA EXTERRITORIALIDADE – 20 de junho de 1930.

Juspublicista, exuberantemente culto, Campos foi o responsável pelo desenho institucional do regime varguista. Artífice da Constituição de 1937⁶⁵⁵, fixou as linhas gerais e o programa educacional da era de Vargas, bem como substancializou ideologicamente o regime do Estado Novo⁶⁵⁶; percebia-se como agente fundador de um novo tempo⁶⁵⁷. Campos é exemplo emblemático das relações entre os intelectuais e o poder. Sua ampla cultura lhe valeu o epíteto de Chico Ciência. Campos também é identificado com um conservadorismo autoritário⁶⁵⁸ e com as manifestações de autoritarismo ao longo da construção do pensamento político brasileiro⁶⁵⁹. O conservadorismo é característica de nossa formação social e política, e Campos é protagonista importante nesse ideário⁶⁶⁰.

A presença de Francisco Campos na vida política nacional é importantíssima no contexto do Estado Novo. Em meados da década de 1930 o Brasil conheceu intensa polarização ideológica, marcada pelo dissenso entre direita e esquerda, entre integralistas e comunistas, agrupados em torno da Ação Integralista Brasileira e da Aliança Nacional Libertadora, respectivamente.

Getúlio aproveitou-se dessa extremada antítese ideológica, preparando o ambiente político para o golpe de estado que deu em 1937. O integralismo organizou-se de modo paramilitar, com fortíssima simbologia, que incluía inclusive cerimônia de juramento. Agrupou inicialmente importantes nomes da intelectualidade jurídica, a exemplo de Miguel Reale, Goffredo Telles Júnior e Santiago Dantas. O integralismo qualificou-se como um *fascismo caboclo*, criado por Plínio Salgado, e que contou com intenso apoio da classe média.

Simultaneamente ao crescimento dos integralistas era intenso o avanço dos comunistas, grupo cujo nome mais representativo era o de Luís Carlos Prestes, herói do movimento tenentista, que retornara ao Brasil com a aura do invicto líder revolucionário. Getúlio oscilou entre as duas facções, eliminando-as, posteriormente, por intermédio de

⁶⁵⁵ CHACON, Vamireh, *Vida e Morte das Constituições Brasileiras*, Rio de Janeiro: Forense, 1987, pp. 165 e ss. BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de, *História Constitucional do Brasil*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, pp. 329 e ss.

⁶⁵⁶ SCHWARTZMAN, Simon (org.), *Estado Novo, um Auto-retrato*, Brasília: Editora da UnB, 1983.

⁶⁵⁷ CAMPOS, Francisco, *Educação e Cultura*, São Paulo: José Olympio Editora, 1940, pp. 149 e ss.

⁶⁵⁸ BUENO, Roberto, *Francisco Campos e o Conservadorismo Autoritário*, Brasília: Edições do Senado Federal, 2019.

⁶⁵⁹ SCHWARTZ, Lilian Moritz, *Sobre o Autoritarismo Brasileiro*, São Paulo: Companhia das Letras, 2019. SCHWARTZMAN, Simon, *Bases do Autoritarismo Brasileiro*, Rio de Janeiro: Editora Campus, 1982.

⁶⁶⁰ MERCADANTE, Paulo, *A Consciência Conservador no Brasil*, Rio de Janeiro: Topbooks, 2003. SILVA, Juremir Machado, *Raízes do Conservadorismo Brasileiro*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2018.

sucessivas declarações de situações emergenciais, justificando-se e resguardando-se no argumento de que mantinha forte postura nacionalista.

Getúlio primeiramente aprovou uma Lei de Segurança Nacional, promulgada em 1935, de autoria de Vicente Rao, que definia os crimes contra a ordem política e social. Vicente Rao havia lutado ao lado dos constitucionistas de São Paulo, exilando-se na França, onde estudou direito comparado. Retornando ao Brasil, em 1933, dedicou-se à advocacia e ao magistério, lecionando na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Um dos fundadores do Partido Constitucionalista de São Paulo, colaborou com Armando de Sales de Oliveira, que Getúlio nomeara para interventor em 1933.

Getúlio nomeou Vicente Rao ministro da Justiça, em 1934, o que resultou em grande colaboração, da qual a lei de segurança nacional é um dos documentos mais emblemáticos. Em 1936 Vicente Rao chefiou a Comissão Nacional de Repressão ao Comunismo. Getúlio obcecava-se com providências para evitar o descontrole da ordem pública. Vicente Rao era um nacionalista exacerbado, tendo aderido à uma prosaica *doutrina da bandeira*, centrada na concepção de um estado forte, e da qual participaram também figuras conhecidas da intelectualidade brasileira, a exemplo de Afonso Taunay, Menotti del Picchia, Paulo Prado, Paulo Setúbal e Plínio Barreto.

Extremamente draconiana, a lei de exceção redigida por Vicente Rao castigava com pena de reclusão, por 6 a 10 anos, a quem tentasse mudar diretamente, por meios violentos, a Constituição da República⁶⁶¹, crime certamente praticado pelo próprio Getúlio, por ocasião do golpe de estado de 1937. Servidores públicos que entrassem em greve perderiam os respectivos cargos⁶⁶². Aqueles que instigassem a desobediência coletiva ao cumprimento de lei de ordem pública poderiam ser condenados de 1 a 3 anos de prisão⁶⁶³. A incitação ao ódio, à violência, à luta de classes, à luta religiosa, a prática de atentados por motivos doutrinários, políticos ou religiosos, de igual modo, seriam severamente apenadas⁶⁶⁴.

Dispôs-se que não se toleraria a propaganda de processos violentos para subversão da ordem política ou social⁶⁶⁵. Se esses crimes fossem cometidos pela imprensa, sem prejuízo da ação penal competente, seriam apreendidas as respectivas edições⁶⁶⁶. Proibia-

⁶⁶¹ Lei nº 38, de 4 de abril de 1945, art. 1º.

⁶⁶² Lei nº 38, de 1945, art. 8º.

⁶⁶³ Lei nº 38, de 1945, art. 9º.

⁶⁶⁴ Lei nº 38, de 1945, Capítulo II.

⁶⁶⁵ Lei nº 38, de 1945, art. 22.

⁶⁶⁶ Lei nº 38, de 1945, art. 25.

se a existência de partidos, centros ou agremiações que visassem a subversão, pela ameaça ou violência, da ordem política e social⁶⁶⁷. Por requisição do Chefe da Polícia, encaminhada ao Ministro da Justiça, poderia ser cassado, por ato fundamentado do Ministro do Trabalho, o reconhecimento de sindicatos e associações profissionais que atentassem contra a lei de segurança nacional⁶⁶⁸. Naturalizações poderiam ser canceladas, na hipótese de estrangeiros naturalizados que cometessem crimes descritos na mencionada lei⁶⁶⁹. Os crimes punidos pela lei de segurança nacional eram inafiançáveis, na hipótese de penas de prisão superiores ao um ano⁶⁷⁰.

A adesão ao aspecto conceitual da tipologia dos *estados de exceção* comprova-se com determinação para que as penas de prisão fossem cumpridas em estabelecimentos distintos daqueles destinados aos criminosos que cometeram crimes comuns⁶⁷¹. Fixou-se também que no interesse da ordem pública, ou a requerimento do condenado, as sentenças poderiam ser cumpridas fora do distrito da culpa⁶⁷².

Os crimes da lei de segurança nacional seriam processados pela Justiça Federal, e sempre sujeitos a julgamentos singulares⁶⁷³. Essa lei vigorou até 1953, quando o próprio Getúlio Vargas a substituiu. Consubstanciou-se uma política presidencial de autocracia, por intermédio da qual a concentração de poderes nas mãos do chefe do Poder Executivo era absoluta.

O golpe de 1937, por intermédio do qual Getúlio inaugurou período ditatorial denominado de Estado Novo, foi constitucionalizado em 1937. A construção desse texto político contou com influência de Francisco Campos, conhecido por vastíssimo conhecimento de direito público, e que cogitava de uma paradoxal *técnica do estado totalitário a serviço da democracia*. Na Constituição de 1937 o *estado de exceção* era denominado de *estado de emergência* e de *estado de guerra*.

De competência exclusiva do Presidente da República, o que refletia a hipertrofia do Chefe do Poder Executivo, o *estado de exceção* poderia ser decretado nas hipóteses de ameaça externa, de iminência de perturbação da ordem interna, de conspiração ou plano conspiratório para perturbação da paz pública, da necessidade de se garantir a segurança do Estado e dos cidadãos, isto é, era instrumento para utilização em todos os momentos

⁶⁶⁷ Lei nº 38, de 1945, art. 30.

⁶⁶⁸ Lei nº 38, de 1945, art. 31.

⁶⁶⁹ Lei nº 38, de 1945, art. 37.

⁶⁷⁰ Lei nº 38, de 1945, art. 40.

⁶⁷¹ Lei nº 38, de 1945, art. 42.

⁶⁷² Lei nº 38, de 1945, art. 43.

⁶⁷³ Lei nº 38, de 1945, art. 44.

nos quais o Presidente vislumbrasse um perigo para a estrutura das instituições . No rigor, todo o período do Estado Novo, isto é, de 1937 a 1945, consistiu em um permanente *estado de exceção*.

Nos termos da Constituição de 1937 o Presidente não precisava de autorização parlamentar para decretar o *estado de emergência*; o Parlamento também não poderia suspendê-lo; reconheça-se, no entanto, a natureza empiricamente vazia da norma constitucional, levando-se em conta que ao longo do Estado Novo não houve atividade parlamentar. Entre as medidas que poderiam ser adotadas pelo Presidente, a Constituição de 1937 previa a detenção em edifício ou local não destinado a réus de crime comum, o desterro, a residência forçada, bem como a privação de liberdade de ir e vir; poderia haver censura da correspondência de todas as comunicações, orais e escritas, a suspensão de liberdade de reunião e a busca e apreensão em domicílio.

Regulamentando radicalmente a questão, a Constituição de 1937 autorizava que o Presidente, durante o *estado de emergência*, poderia pedir ao Congresso autorização para suspender imunidades de parlamentar, uma vez de que houvesse suspeitas de envolvimento com conspiração que atentasse contra a segurança do Estado. A demora do Congresso - - o prazo que teria para se manifestar era de doze horas, muito exíguo, propositadamente - - suscitava que o Presidente, a seu juízo, ordenasse a detenção de parlamentares, independente de comunicação a qualquer das Câmaras, que somente poderiam se manifestar, nesses casos, após o término do *estado de emergência*.

O radicalismo do modelo é acentuado com a proibição de apreciação de matérias relativas ao *estado de emergência*, pelo Poder Judiciário, enquanto durassem as medidas. Dispôs-se que na vigência do *estado de guerra* deixariam de vigorar as partes da Constituição indicadas pelo Presidente. Por fim, os crimes cometidos contra a segurança do Estado estariam sujeitos a juízos de exceção.

Vingavam as ideias de Francisco Campos, a quem coube a fundamentação doutrinária e filosófica do Estado Novo. Francisco Campos empolgou-se na defesa do regime, proclamando a adequação dos atos de exceção, o que provocou reação de Osvaldo Aranha, então embaixador brasileiro nos Estados, que por telegrama se queixou a Getúlio Vargas, dando conta das dificuldades que havia em se defender o Brasil entre as nações democráticas, à vista do modo ostensivo como Francisco Campos fazia apologia do regime ditatorial. Em resposta, Getúlio determinou que Osvaldo Aranha interpretasse e comentasse as repercussões das intervenções de Francisco Campos de acordo com os interesses do Brasil.

Na presente seção, trata-se da obra de Campos, no contexto de suas ideias e projetos relativos ao direito tributário. Francisco Campos mostra-se também como um grande tributarista, aspecto de sua ampla cultura jurídica pouquíssimo estudado entre historiadores do direito e tributaristas no Brasil.

Entre os vários assuntos que explorou, e sempre respondendo a consultas e a problemas de ordem prática, Campos contribuiu para elucidar conceitos de tributo, imposto, taxas, competência tributária, bitributação, declaração de inconstitucionalidade de tributo, repetição de indébito, imunidades, isenções, poder regulatório fiscal, empréstimos internacionais com garantia de tributos internos, entre tantos outros assuntos, efetivamente atuais. É do que se trata em seguida.

Fontes da pesquisa

Campos deixou extensa obra na qual tratou de vários problemas de direito positivo. Em tema de direito tributário há farto material publicado em vários livros, que consistem, em sua maioria, em textos que elaborou, na qualidade de Consultor-Geral da República, de Ministro da Justiça e de advogado parecerista. São problemas de ordem prática, ocorridos em determinado momento de nossa história institucional, na qual ainda não se tinha um padrão conceitual para enquadramento de questões fiscais. Os textos que serão estudados antecedem em quase duas décadas a promulgação do Código Tributário Nacional.

Explora-se um livro de autoria de Campos publicado em 1942, em plena ditadura de Vargas, com o título de *Direito Constitucional*⁶⁷⁴. Nesse volume, há estudos sobre tributação de bens, rendas e serviços da União, dos Estados e dos Municípios, sobre imposto territorial, sobre empréstimo com garantia de impostos, sobre isenção (que se confundia, à época, com imunidades), a par de minuciosa resposta à consulta sobre a competência privativa da União para tributar o comércio interestadual.

Mencionado livro de Direito Constitucional foi reeditado, em 1956, em dois volumes⁶⁷⁵, expurgando-se alguma matéria mais sensível do volume original, e expandindo-se o conteúdo de direito tributário. Há textos sobre imunidade tributária recíproca, sobre imposto de consumo, sobre repetição de indébito, sobre impostos incidentes na transmissão *inter vivos*, sobre taxas incidentes sobre a produção açucareira.

⁶⁷⁴ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942.

⁶⁷⁵ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956.

Colheu-se material também em livro com os pareceres de Campos como Consultor-Geral da República⁶⁷⁶. Nesse tomo, há pareceres sobre isenção de direitos de importação, sobre imposto de renda, sobre inscrição em dívida ativa de multas por sentença judicial em matéria penal, entre outros.

Por fim, há também um importante livro de Campos, com seus pareceres, editado em 1934, isto é, antes do golpe do Estado Novo⁶⁷⁷. Há nesse exemplar pareceres sobre isenção de impostos, sobre taxas de conservação de portos, nos quais, a exemplo dos textos indicados acima, há sempre uma visão renovadora de conceitos de direito fiscal.

Fontes utilizadas por Francisco Campos

O cotejo das citações que Campos fez em seus textos com o catálogo de sua impressionante biblioteca nos indica aspectos centrais no tema da transposição das ideias⁶⁷⁸. Campos leu, estudou e citou autores alemães, italianos, franceses e norte-americanos. Manejava o instrumental do direito comparado com muita competência.

No campo do direito tributário, Campos conhecia Thomas Cooley, de quem possuía os títulos mais importantes, especialmente o célebre tratado sobre tributação⁶⁷⁹. Ainda no direito tributário norte-americano, utilizava o livro de Robert Desty⁶⁸⁰, que contém muito material jurisprudencial, que Campos abundantemente citava. Campos também possuía o livro de Cecil Newport, que trata de imposto de renda⁶⁸¹.

De Adolf Wagner, alemão, dispunha e citava um manual em francês⁶⁸². Em uma tradução em espanhol, Campos possuía a obra clássica de Karl Theodor von Eheberg⁶⁸³, de onde buscou vários conceitos em finanças públicas, relativos à tributação. Ao que consta, estudou ciência das finanças no manual de Walther Lotz⁶⁸⁴. Entre livros brasileiros de tributação e finanças, Campos contava com o livro clássico de Paul

⁶⁷⁶ CAMPOS, Francisco, *Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio de Janeiro: Coelho Branco, 1952.

⁶⁷⁷ CAMPOS, Francisco, *Pareceres*, Rio de Janeiro: Typographia do Jornal do Commercio, 1934.

⁶⁷⁸ A biblioteca de Francisco Campos está hoje na Procuradoria-Geral do Estado, no Rio de Janeiro.

⁶⁷⁹ No catálogo de sua biblioteca Francisco Campos possuía os seguintes livros de Thomas Cooley: *A treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the states of the American Union* e, o que fundamental em direito tributário, *A treatise on the law of taxation: including the law of local assessments*.

⁶⁸⁰ No catálogo, Robert Desty, *The American law of taxation, as determined in the courts of last resort in the United States*.

⁶⁸¹ No catálogo, Cecil Newport, *Income tax law and practice*.

⁶⁸² No catálogo, Adolf Wagner, *Traité de la Science des finances*.

⁶⁸³ No catálogo, Karl Theodor von Eheberg, *Hacienda Pública*.

⁶⁸⁴ No catálogo, Walther Lotz, *Finanzwissenschaft*.

Hugon⁶⁸⁵. Entre os autores franceses, há o ainda clássico livro de Lucien Mehl⁶⁸⁶. Em espanhol, possuía o livro de Enrique Rodríguez Mata, sobre a organização e funcionamento da fazenda pública⁶⁸⁷.

Um dos resultados das intervenções de Campos em temas fiscais consiste na transposição e na adaptação desses autores para a realidade brasileira do século passado. A doutrina alemã, que Campos conhecia, foi utilizada para o enfrentamento de vários problemas práticos que foram levados à sua consideração, nos diversos e importantes postos que ocupou.

Conceituação de tributo e de suas espécies

Em várias situações concretas que lhe foram levadas para opinar Campos esforçou-se para definir compreensivamente tributo e suas espécies. À época, entre nós, não era nítida a clássica diferenciação entre tributos vinculados e não vinculados, padrão que qualifica as dissemelhanças entre impostos e taxas. No entanto, ainda que intuitivamente, Campos alcançou conclusões muito parecidas aos padrões com os quais contamos atualmente.

Campos definia tributo como “*o gênero de que são espécies ou variedades os diversos títulos ou modos sob os quais se exerce, sobre as pessoas, ou sobre as coisas, o poder fiscal do governo*”⁶⁸⁸. Campos utilizava os termos *governo* e *Estado* de modo arbitrário. Preferiu, nessa primeira definição, o termo *governo* ao termo *Estado*, o que poderia indicar uma compreensão realista dos arranjos institucionais. O termo *Estado*, ainda que pertinente e consagrado pela doutrina juspublicista, não deixa de carregar legado metafísico, asséptico e distante do complexo cotidiano da administração pública. Campos, no entanto, ao que parece, não compartilhava dessa percepção. Nesse sentido, também escreveu que no poder de tributar se incluía, “*(...) em toda sua latitude, a faculdade de levantar contribuições destinadas a cobrir as despesas do Estado com a realização de seus fins*”⁶⁸⁹.

⁶⁸⁵ No catálogo, Paul Hugon, *O Imposto: teoria moderna e principais sistemas: o sistema tributário brasileiro*.

⁶⁸⁶ No catálogo, Lucien Mehl, *Science et technique fiscales*.

⁶⁸⁷ No catálogo, Enrique Rodríguez Mata, *Hacienda Pública*.

⁶⁸⁸ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 193.

⁶⁸⁹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

Campos insistia no vínculo entre o tributo e o exercício das atividades estatais. Enfatizou que “*tributo é toda e qualquer contribuição lançada pelo Estado para correr às despesas com a manutenção e desenvolvimento de seus serviços, assim como a criação de novos serviços necessários para a realização de seus fins*”⁶⁹⁰. À época, não havia consenso em se distinguir as expressões *tributo* e *imposto*. Assim, acrescentava que “*tributo ou imposto corresponde ao que os americanos designam por tax*”⁶⁹¹, o que compreenderia impostos diretos e indiretos, taxas propriamente ditas e contribuições especiais, nas palavras do próprio Campos.

A traduzibilidade do termo *Tax* para a língua portuguesa é tarefa intrincada, e Campos percebia essa dificuldade. *Tax* é substantivo da língua inglesa, com amplo conteúdo de significações, explicitando o que, em nossa língua, e especialmente na linguagem jurídica brasileira, entende-se por *tributo*. Por isso, e em princípio, *tax* é indicativo de impostos, taxas (embora não todas, por razões muito peculiares), e contribuições, entre outros. Tem como pressupostos a obrigatoriedade do recolhimento e a destinação dos recursos para os cofres do Estado, situação que não escapava às observações de Campos.

Contemporaneamente, e com o benefício do retrospecto, pode-se afirmar que do ponto de vista cultural, sociológico, literário, jurídico e econômico o substantivo *tax* corresponde ao que no direito brasileiro entendemos por *tributo*, em suas linhas gerais, e com algumas exceções, a exemplo das taxas cobradas pelo poder de polícia, que não seriam alcançadas pela tradução que se propõe. De fato, não se pode simplesmente traduzir *tax* por *impostos*. *Tax* é uma das denominações dos recursos que são destinados para os cofres públicos. Presentemente, todo tratado internacional que se refira, no texto de língua inglesa, ao substantivo *tax*, faz menção a *tributo*, em seu sentido genérico, e por tributo deve ser vertido, em língua portuguesa. Esse problema, no entanto, não fora tratado por Campos, da forma como aqui colocada.

Campos citou dois julgados da Suprema Corte dos Estados Unidos (*Hytno v. U.S.* e *U.S. v. Tappan*) para compreender no alargamento do termo *tax*, outras exações, a exemplo de *duties*, *imposts*, *excises*, *licenses*, *fees*, *tolls*, entre outras⁶⁹². *Excises* incidem sobre a circulação interna de bens. Incidem ainda sobre licenças de funcionamento em geral, o que nos remete às taxas cobradas pelo poder de polícia, a par de incidências que

⁶⁹⁰ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 194.

⁶⁹¹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

⁶⁹² CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

há em função do exercício de algumas atividades, o que nos leva aos impostos sobre os serviços que conhecemos no modelo brasileiro. *Duty* explicita conceito muito amplo, e nem sempre tributário, em sentido estrito. A ideia de *duty* é de conteúdo obrigacional, e pode traduzir também obrigações naturais e religiosas. A teoria geral do direito anglo-saxônico dá-nos conta de *absolute duty*, isto é, de obrigação à qual não corresponda nenhuma outra obrigação ou contra-prestação.

Prioritariamente, em língua portuguesa, e também em língua inglesa, o que define a natureza tributária da cobrança é a compulsoriedade e a destinação orçamentária do valor arrecadado, que se dirige aos cofres públicos. Campos intuía que no modelo norte-americano *tax* é conceito amplo, genérico, e que alcança quase todas as imposições que tenham fundamento no poder de soberania do Estado.

Campos explorava o substantivo *imposto* em suas dimensões (ou sentidos) larga e estrita, mas não achava satisfatória essa classificação. Observava que na Constituição de 1891 o termo *imposto* era utilizado em sentido lato, vale dizer, tratava de todas as exações. Nesse modelo constitucional, de 1891, *tributo* e *imposto* seriam equivalentes, quanto à extensão e à compreensão.

No entanto, afirmava que *tributo* era expressão que traduzia um gênero, e que envolvia os impostos em geral, as taxas e as então denominadas contribuições especiais⁶⁹³. Firmou entre nós uma tendência conceitual, no sentido de identificar *tributos* em sentido estrito (e aí fixou os *impostos*) e *tributos* em sentido lato (e aí fixou as *taxas* e as *contribuições especiais*).

Seguiu então para a distinção entre *impostos* e *taxas*. Ambas espécies propiciariam a oferta de serviços públicos. No entanto, no caso das *taxas*, o que se teria é o efetivo e aferível recebimento de um serviço estatal, por parte do indivíduo. O ponto diferenciador não seria a simples contraprestação de um serviço público; a utilização do serviço deveria ser qualificada e identificada.

Desse modo, irrelevante nessa fórmula a existência de serviços simplesmente colocados à disposição do utente, como se pretende hoje⁶⁹⁴. Com base em autores alemães, Campos sustentava que as taxas seriam pagas a título de uma efetiva compensação, em relação a um serviço devidamente prestado ao contribuinte⁶⁹⁵. Meticulosamente, argumentou:

⁶⁹³ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 195.

⁶⁹⁴ Código Tributário Nacional, art. 77.

⁶⁹⁵ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 198.

*“É corrente que o traço distintivo entre o imposto propriamente dito e as outras espécies de tributação, como as taxas, contribuições e preços, consiste em que ao primeiro corresponde uma prestação por parte do ente público, ao passo que as última espécies citadas encontram, a um só tempo, o seu equivalente econômico e o seu fundamento jurídico em um serviço ou utilidade recebida, em troca de sua prestação em dinheiro, pelo indivíduo que paga a taxa, a contribuição no preço”*⁶⁹⁶.

Campos adiantou-se à disputa entre nominalistas e essencialistas. Alinhou-se com esses últimos, que são os que triunfaram na concepção do Código Tributário Nacional⁶⁹⁷, no sentido de que não é o nome do tributo o que define sua natureza jurídica. Exemplificou com as então existentes *taxas de viação*⁶⁹⁸. Observou que não se tratavam de taxas, e sim de impostos. Não havia serviço especial prestado pelo Estado, a exigir uma contraprestação pecuniária. Não havia indenização a ser paga pelo utente. *Taxas* fundavam-se em um *do ut des* (ou *dou para que faça*s, na tipologia obrigacional romana)⁶⁹⁹, *impostos* qualificavam-se como obrigações incondicionadas. A *taxa de viação*, que Campos utilizou para diferenciar os impostos das taxas, era imposto que incidia sobre o trânsito, e que se entendeu como um imposto de consumo.

Campos insistia que não seria “(...) o destino especial do tributo que o qualificaria como imposto ou como taxa”⁷⁰⁰. O processo de arrecadação não alteraria a natureza do tributo⁷⁰¹. No caso da exação que se discutia (taxa de viação), uma parcela dos valores era destinada para uma Caixa de Aposentadoria e Pensões. Não havia, assim, nenhum serviço prestado diretamente pelo Estado. Além do que, realçava Campos, os beneficiários eram pessoas diversas dos contribuintes. Não se poderia, assim, entender como uma *taxa* algo que ordinariamente era um *imposto*.

Em outro texto, Campos definia *taxa* como uma “*contribuição levantada de particular por ocasião do exercício da intervenção pública*”⁷⁰². A Campos cabia esclarecer em que consistiam exatamente essas taxas. Explorou uma noção restrita de taxas. Não concordou que o conceito fosse aplicado quando o Estado exercesse uma

⁶⁹⁶ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 197.

⁶⁹⁷ Nos termos do art. 4º do CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la, entre outros, a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

⁶⁹⁸ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 199.

⁶⁹⁹ No tema, conferir, por todos, ALVES, José Carlos Moreira, *Direito Romano*, Rio de Janeiro: Forense, 2000.

⁷⁰⁰ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

⁷⁰¹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 200.

⁷⁰² CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 165.

atividade que não se compreenda entre seus fins essenciais⁷⁰³. Nesse trecho, Campos intuiu a diferença entre *taxas* e *preços públicos*. Não se perceberia, na hipótese dos preços públicos, uma atuação estatal específica no conjunto de suas obrigações essenciais. Campos reconhecia, porém, que há dificuldade em se traçar sem hesitações um campo de atuação estatal, “(...) pois não há um domínio natural e necessário que se possa a priori demarcar à atividade do Estado, cujos fins variam com as condições de tempo e de lugar, o grau de cultura, a atmosfera econômica e espiritual em que vive cada geração”⁷⁰⁴.

Com base em Adam Smith, Campos traçou uma distinção entre *impostos* e *taxas*, citando passagem da *Riqueza das Nações*. Com base em Smith, Campos sustentou que os *impostos* atendem a despesas de caráter geral, nas quais o beneficiário é a sociedade. As *taxas*, por outro lado, atenderiam a despesas especiais, nas quais o beneficiário é um particular⁷⁰⁵. Nesse passo, com base em autores norte-americanos, Campos defendia que os *impostos* seriam contribuições forçadas com vistas a acudir um interesse público e as *taxas* amparariam interesses particulares⁷⁰⁶.

De tal modo, *impostos* não se destinariam a indenizar a administração pública por serviços prestados direta e especificamente aos contribuintes. *Taxas*, por outro lado, expressariam a equivalência econômica e o fundamento jurídico de serviço prestado, de modo específico⁷⁰⁷.

Fugia à conceituação da época a percepção de que uma *taxa* poderia remunerar um serviço meramente colocado à disposição do interessado. Ainda definindo *taxa*, e com base na doutrina alemã, Campos explicava que *taxas* seriam “contribuições fixadas unilateralmente, com as quais os indivíduos que requisitam determinados serviços indenizam o poder público, segundo o critério do custo ou do valor atribuído à prestação”⁷⁰⁸.

No passo seguinte, Campos classificou as várias espécies de *taxas*. Cuidava de apurar uma taxinomia que explicitasse remunerações, retribuições ou indenizações para determinados serviços, benefícios ou despesas, prestados pelo poder público⁷⁰⁹. Também

⁷⁰³ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 166.

⁷⁰⁴ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 167.

⁷⁰⁵ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

⁷⁰⁶ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 168.

⁷⁰⁷ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

⁷⁰⁸ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 169.

⁷⁰⁹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 172.

com base na doutrina alemã, classificou as taxas em administrativas, judiciárias, civilizatórias e de prosperidade pública⁷¹⁰.

Segundo Campos, as taxas administrativas seriam cobradas em quatro circunstâncias: a. intervenção ou atividade administrativa em certos negócios particulares, a exemplo de selos exigidos em certos requerimentos; b. cooperação da autoridade na atividade pessoal do interessado, é o caso do registro civil e das taxas para emissão de passaporte; c. licenças gerais, que atendiam a entrega de autorizações para que o interessado praticasse algo de interesse próprio, submetido a certas condições particulares; d. taxas de isenção ou de dispensa de certas obrigações.

As taxas judiciárias consistiam nos antigos *impostos de causa*, isto é, os emolumentos devidos para registrar títulos, atos e negócios jurídicos, bem como os emolumentos cobrados por atos de jurisdição voluntária e contenciosa. Presentemente, nesse pormenor, qualificariam as *custas processuais*.

No próximo grupo, curiosamente denominado de *taxas para civilização e prosperidade pública*, haveria incidências sobre estatísticas, serviços sanitários e instrução pública (taxas de frequência, de exames, de certificados e de emissão de diplomas). Também haveria nessa classificação *taxas de administração econômica*, a exemplo dos pedágios, de taxas de conservação de estradas, postais, telegráficas, telefônicas, de água, esgoto, gás e eletricidade).

Por fim, *taxas de cultura econômica*, relativas à verificação de pesos e medidas, bem como certificados oficiais de origem, qualidade e inspeção de produtos. Concluiu, no entanto, pela impossibilidade de se esgotar uma classificação das várias taxas, porquanto essas exações poderiam ser criadas sob os mais variados motivos e pretextos⁷¹¹.

Campos insistia na necessidade de que *taxas* exprimissem uma relação direta entre a intervenção estatal e o contribuinte⁷¹². É o caso das *taxas sobre exportação para a defesa de produtos agrícolas*, arrecadadas pelo Departamento Nacional do Café, nos termos do Decreto nº 22.452, de 10 de fevereiro de 1933. Essa exação decorria de um convênio celebrado entre os estados produtores de café. Seria destinada para cobrir o serviço de empréstimo contraído em 1930 junto a bancos internacionais, com o objetivo

⁷¹⁰ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

⁷¹¹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 173.

⁷¹² Esse tema é explorado em CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, pp. 185 e ss.

de financiar as perdas dos cafeicultores com a crise de 1929. As sobras seriam restituídas proporcionalmente aos estados arrecadadores.

Imunidades e isenções fiscais

Na época de Francisco Campos não se distinguia com exatidão critérios e características de imunidades (radicadas na Constituição) e de isenções (radicadas na lei). As expressões eram utilizadas aleatoriamente. No entanto, respondendo a várias consultas, Campos fixou alguns pontos fundamentais nessas hipóteses de não-incidência, alcançando, inclusive, o tema das isenções heterônomas.

O entendimento de Campos em relação à isenção era radical. Sustentava que *“isentar (...) um pessoa ou um coisa de todo e qualquer tributo equivale a isentá-lo da ação fiscal do governo, contra a qual, sob todas formas, títulos e denominações que ela possa exercer-se, se terá criado (...) um estado de imunidade ou de exceção”*⁷¹³. Isenção, imunidade e exceção são as três expressões que Campos utilizou para caracterizar a impossibilidade de o Estado tributar, independentemente de forma, título e denominação.

Esse entendimento foi construído no contexto de um parecer que interpretava o art. 8º do Decreto nº 19.717, de 20 de fevereiro de 1931, que dispunha que *“no exercício corrente e nos subseqüentes, nenhuma tributação federal, estadual ou municipal poderá recair sobre álcool desnaturado, produzido no país”*. Isenção, em termos amplos e gerais, como enunciado no excerto do decreto, no entender de Campos, qualificaria impossibilidade de tributação, em sentido amplo também: impostos, taxas e contribuições. No caso da produção do álcool desnaturado, entendia Campos, durante a validade do decreto, não poderia se tributar o produtor e o consumidor.

Campos também explorou o tema da isenção quando resolveu consulta relativa ao alcance do art. 17, parágrafo único, da Constituição de 1934. Cuidava-se da definição de imunidade recíproca. Nos termos do mencionado art. 17, parágrafo único, a Constituição proibia a tributação de rendas e serviços entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, excluindo-se a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos. Segue o excerto constitucional analisado por Campos:

*Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)*

⁷¹³ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 194.

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

Na terminologia contemporânea afirma-se que o artigo de Constituição acima reproduzido tratava de imunidade tributária recíproca. Essa forma de imunidade continha uma extensão às concessionárias de serviços públicos. Não alcançava, no entanto, taxas remuneratórias devidas pelas mencionadas concessionárias. Campos interpretava esse artigo afirmando que os Estados e Municípios não poderiam cobrar impostos sobre serviços federais oferecidos em forma de concessão. A União também não poderia cobrar impostos das concessionárias de serviços estaduais e municipais. Porém, todas as concessionárias de serviços públicos, federais, estaduais e municipais, estariam sujeitas ao recolhimento de taxas, justamente porque, segundo Campos, todas as taxas seriam efetivamente remuneratórias.

Campos adiantava-se à técnica de interpretação de isenções que é presentemente adotada. Dispõe presentemente o art. 111, II, do CTN, que deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha, entre outros, sobre a outorga de isenções. Ao analisar pretensão de extensão de isenção do Lloyd Brasileiro a outra companhia, Campos firmou posição por interpretação restritiva e, portanto, negando a pretensão, nos termos seguintes:

“(...) é um princípio incontroverso o de que os privilégios são de interpretação estrita, e só se terão por outorgados se a sua outorga é objeto de disposição legal expressa. A outorga de privilégio ou de isenção não pode resultar por implicação de construção de cláusulas legais. Ou nestas cláusulas eles são concedidos de modo manifesto ou expresso, ou não se terão por concedidos (...)”⁷¹⁴.

A isenção é compreendida como uma fórmula de não incidência prevista na legislação, de forma expressa e incontroversa. Esse requisito de interpretação literal não é incontroverso, e no entender de Campos alguma maleabilidade interpretativa deve temperá-lo. É o que se constata com manifestação que Campos formulou a propósito da incidência de imposto de renda sobre instituições de educação, discussão que se desdobrou no contexto de vigência e eficácia da Constituição de 1946. Tem-se um interessante caso de imunidade.

⁷¹⁴ CAMPOS, Francisco, *Pareceres*, Rio de Janeiro: Typographia do Jornal do Commercio, 1934, p. 217,

O art. 31 da Constituição de 1946 dispunha que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios era vedado lançar impostos sobre instituições de educação, desde que as suas rendas fossem aplicadas integralmente no país para os respectivos fins. Em 1947 constituiu-se uma Faculdade de Ciências Médicas S. A.⁷¹⁵ Três anos depois, a Receita Federal intimou essa Faculdade para recolher imposto de renda supostamente devidos, relativos aos exercícios de 1947 a 1950. A Faculdade respondeu que não devia o imposto cobrado. Argumentava que era vedada a cobrança de impostos de instituições de educação, em condições que a Faculdade atendia plenamente.

Desconsiderando a defesa administrativa da Faculdade, a Receita lançou os impostos que julgava devidos, acrescentando multa. Justificou-se o lançamento no fato de que a Faculdade era uma S. A., que funcionava como uma sociedade por ações. Além do que, argumentou-se que não constavam de seus estatutos disposição que vedasse a distribuição de rendimentos e o modo de remuneração da diretoria.

Campos construiu parecer com base no art. 31 da Constituição de 1946, que combinou com o art. 28, a, do Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, texto normativo que então regulamentava o imposto de renda. O Regulamento isentava do imposto de renda as sociedades de caráter educativo, cultural, instrutivo e científico. Campos enfatizou que não havia como se negar que a Faculdade era uma instituição de ensino, adaptando-se, portanto, assim à Constituição, como ao Regulamento.

A interpretação literal que Campos julgava adequada para definição de isenções também foi utilizada na discussão relativa à Faculdade. Campos argumentou que a Constituição não qualificava a instituição à qual se referia ao conceder a imunidade. Não havia regra que discriminasse a natureza da pessoa jurídica. O que a Constituição alcançava era o objeto ou finalidade da instituição, e não sua formalidade organizacional. Nesse passo, Campos definiu *instituição*, como ponto de referência para a interpretação que desenvolvia:

“A palavra instituição, na latitude de suas conotações, compreende, à evidência, todas as formas de organização social, todas as formas de organização social e, portanto, os estabelecimentos, as fundações, as sociedades, seja qual for a denominação específica que lhes seja reservada na tipologia das entidades coletivas reconhecidas pelo direito. Instituição é o nome genérico que qualifica as espécies e variedades de formas jurídicas que venham a revestir as diversas modalidades de organização das atividades humanas para o fim de unificar, pelo objeto ou pela finalidade, e mediante os processos jurídicos de formação da

⁷¹⁵ Essa discussão está circunstanciada em CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, pp. 259 e ss.

vontade dos entes coletivos, em um todo orgânico os atos que, tomados uti singuli constituem em si mesmos manifestações de caráter exclusivamente individual”⁷¹⁶.

Campos aplicou e interpretou a Constituição e o Regulamento. Este último tratava de *sociedades e fundações*, a Constituição usava *instituições*, termo mais amplo, e mais abrangente, e não excludente de uma série de organizações e arranjos jurídicos. De acordo com Campos, justificando o desacerto da posição da Receita, a isenção era concedida em virtude do objeto social ou da finalidade institucional e não em razão de determinada organização de pessoa jurídica. O contribuinte tinha liberdade para optar por fórmulas de organização que julgasse mais conveniente. O que interessava era o resultado, e não o procedimento. Não se concedia isenção à forma, concedia-se o favor fiscal ao objeto social⁷¹⁷.

A interpretação da Receita resultava da presunção de que uma sociedade mercantil excluiria a possibilidade de que a Faculdade atuasse desinteressadamente, sem perseguir fins lucrativos. Ainda que houvesse previsão estatutária que atendesse a expectativa da Receita, esta também cogitava que a Faculdade poderia alterar seus estatutos, a qualquer tempo⁷¹⁸. Para Campos, a Receita, em tema de imposto de renda, deveria se preocupar com fatos pretéritos, tão somente:

“Ao imposto de renda não interessa o futuro, mas o passado. Em cada exercício é que se verificam as circunstâncias de que a lei faz depender a incidência do imposto. Para a incidência ou não incidência do imposto de renda não importa que a situação, que autoriza o seu lançamento ou a sua isenção, tenda a continuar ou ofereça garantias, ainda eu de caráter absolutamente precário como no caso da regra estatutária em questão, de que continuará enquanto não for modificada”⁷¹⁹.

Para Campos, a Constituição e o Regulamento não conferiam direito à isenção em troca de propósito, promessa ou intenção para o futuro, *“(...) mas uma situação de fato, efetivamente consumada no exercício em relação ao qual é pleiteada a imunidade tributária*”⁷²⁰. Campos sustentou que a Faculdade havia implementado as condições para

⁷¹⁶ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 261.

⁷¹⁷ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 262.

⁷¹⁸ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 264.

⁷¹⁹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 265.

⁷²⁰ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, loc. cit.

obter a dispensa do imposto, nos termos exatos da legislação de regência⁷²¹. De alguma forma Campos nesse caso também anunciava o princípio do *non olet*⁷²², como se lê em seguida:

*“Ao imposto de renda não importa o caráter comercial ou civil da atividade, pois aquele imposto incide indiscriminadamente não apenas sobre os lucros auferidos pelas empresas comerciais, como sobre os granjeados pelas sociedades civis. O pressuposto necessário para a incidência do imposto de renda é o provento ou o lucro auferido pouco importando a qualificação jurídica da atividade que lhe dá origem”*⁷²³.

O modelo de interpretação jurídica de Campos, em âmbito de direito tributário, e especialmente no tema da isenção, parte de um pressuposto literal, que é aplicado em um contexto funcional. Combinava interpretação lítero-gramatical com interpretação finalista, que são modelos estudados por Carlos Maximiliano, cujo livro de hermenêutica Campos possuía em sua biblioteca⁷²⁴.

Essa formulação interpretativa Campos vai aplicar de igual modo quando tratou do tema da isenção heterônoma. Trata-se da hipótese na qual um ente federado pretende isentar tributo que não é de sua competência. Presentemente, não há previsão ou autorização legal para essa forma de isenção, com exceção das isenções que se desdobram do poder da União Federal firmar tratados internacionais⁷²⁵.

⁷²¹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 271.

⁷²² Trata-se do princípio segundo o qual a origem dos recursos é irrelevante para a tributação da renda é ilustrado com passagem da história romana. Conta-nos Suetônio, na *Vida dos Doze Césares*, que o Imperador Vespasiano fora censurado pelo filho, Tito, porque cobrava tributos pelo uso dos urinóis em Roma. Irritado com a insolência do filho, Vespasiano lhe mostrou algumas moedas, dizendo que o dinheiro não cheirava, *pecunia non olet*. Desse modo, se os urinóis não afetavam a olência das moedas, não havia porque deixar de cobrar o tributo pelo seu uso. SUETÔNIO, *A Vida dos Doze Césares*, São Paulo: Martin Claret, 2013, p. 294. Essa passagem é também citada em julgado do STJ, no REsp 1.208.583-ES, relatado pela Ministra Laurita Vaz, em julgamento de 4 de dezembro de 2012.

⁷²³ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 270.

⁷²⁴ No catálogo, Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*.

⁷²⁵ Supremo Tribunal Federal. “A cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição – que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas – é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno (...). Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional”. [RE 543.943 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 30-11-2010, 2ª T, DJE de 15-2-2011.] RE 229.096, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, j. 16-8-2007, P, DJE de 11-4-2008.

Campos tratou do assunto, com solução diversa da que presentemente teríamos. É o que se lê no parecer que elaborou para enfrentar dúvidas colocadas na interpretação do Decreto nº 4.228, de 6 de novembro de 1901. Mencionado decreto organizava a Companhia Docas do Rio de Janeiro. À Companhia competiria executar as obras das concessões feitas para melhoramento do porto do Rio de Janeiro, arrasamento do morro do Senado e aterro de pântanos e das praias Formosa e dos Lázaros. Em matéria fiscal, o decreto dispôs que a isenção seria extensiva a quaisquer outros impostos, inclusive os estaduais e municipais, por serem federais os serviços prestados pela concessionária. Cuida-se de manifesto caso de isenção heterônoma.

Com farta erudição em direito comparado Campos tratou do assunto com vários exemplos do direito norte-americano. Explicitou o decidido nos casos *Luther Pittman v. Home Owners Loan*, *Standard Oil Co. of California v. Charles C. Johnson*, *Graves v. Texas Co.*, *Bank Tax Cases*, *Federal Land Bank v. Bismarck*, em uma profusão de casos analisados sob a ótica de um muito bem preparado comparatista⁷²⁶. Campos entendi pela possibilidade dessa forma de isenção, no sentido de que, a interessada (Companhia Docas de Santos) gozava da imunidade aos tributos federais, estaduais e municipais, “(...) não podendo tal imunidade, enquanto durar a concessão, ser revogada, ou modificada, em prejuízo da concessionária”⁷²⁷.

O privilégio datava de uma norma de 1901. Campos invocou o art. 141, § 3º da Constituição de 1946, que dispunha que a lei não prejudicaria o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Constatava-se, assim, direito adquirido à isenção, ainda que heterônoma, embora condicionada, dado que beneficiária deveria cumprir várias condições previstas no decreto. Segundo Campos, essa isenção heterônoma era possível (ainda que não tenha usado a expressão) porquanto “(...) ao Congresso é imputada a competência constitucional de isentar da tributação dos Estados os serviços federais concedidos”⁷²⁸.

Tem-se, assim, entendimento de aplicabilidade atual a propósito de discussão de temas de isenção, no que se refere às chamadas isenções condicionadas. No caso aqui

⁷²⁶ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, pp. 56 e ss.

⁷²⁷ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 134.

⁷²⁸ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 122.

discutido, observa-se hipótese clássica de concordância para com isenção condicionada, ainda que de natureza heterônoma.

Outra discussão interessante em tema de isenção refere-se a parecer de Francisco Campos, redigido na qualidade de Consultor-Geral da República, e datado de 11 de novembro de 1936⁷²⁹, a propósito de uma pretensão da Cia. Siderúrgica Belgo-Mineira. Esta havia assinado um contrato com o governo, em 1923.

O contrato previa, entre outros, isenção de impostos de importação e, por quarenta anos, isenção de todos os impostos federais incidentes sobre construção, ampliação e exploração de usinas e dependências.

Para a Receita Federal a isenção não alcançava o imposto de renda. Para o antigo Conselho de Contribuintes, para onde a matéria fora levada, entendia que a isenção em favor da Belgo-Mineira atingia a tributação sobre a renda. Campos entendeu, de modo muito ampliativo, que o lucro da exploração seria, em verdade, parte integrante da exploração. Taxar o lucro, assim, equivaleria a tributar a própria exploração, pelo que Campos opinou em favor da Cia. Belgo-Mineira⁷³⁰.

Competência tributária e a bitributação

A propósito do tema da competência tributária e da bitributação Campos respondeu interessante consulta relativa ao um imposto criado pelo estado do Paraná, denominado de *imposto de reajustamento econômico*, da forma como disposto no Decreto nº 1.336, de 29 de maio de 1934. Mencionado imposto contava com a seguinte previsão legal:

“O presente imposto recairá sobre todos os produtos incorporados à riqueza paranaense e produtos destinados e expostos à venda efetuados por indústrias ou comerciantes em todo o território do Estado. Parágrafo único. O selo aplicado, que se denominará de Reajustamento Econômico do Estado, será de emergência substituído pelo de ‘consumo’ existente no Tesouro”.

À primeira vista parecia a Francisco Campos tratar-se de um “*indissimulável*” imposto de consumo⁷³¹. À época, o imposto de consumo era de competência da União.

⁷²⁹ O assunto é esgotado em CAMPOS, Francisco, *Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio de Janeiro: Coelho Branco, 1952, pp. 45 e ss.

⁷³⁰ CAMPOS, Francisco, *Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio de Janeiro: Coelho Branco, 1952, p. 45.

⁷³¹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 135.

Nos termos do art. 6º, I, b, da Constituição de 1934, era de competência privativa da União decretar impostos de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão.

No entender de Campos, o decreto paranaense era tentativa de se iludir a vedação constitucional feita aos estados de criar uma espécie tributária que a Constituição atribuía à União⁷³². Além do que, o imposto do Paraná contrariava o disposto art. 20, I, b, da Constituição de 1937, que reservava à União a competência para instituir impostos sobre consumo. A contrariedade à Constituição era dupla. O decreto contrariava a Constituição de 1934, vigente ao tempo do decreto que criou o imposto paranaense, bem como a Constituição de 1937, vigente ao tempo do parecer que refutou o decreto.

Há, no entanto, um pormenor, que exigiria a utilização de uma técnica de hermenêutica constitucional pouco comentada à época de Francisco Campos. Refere-se à teoria da recepção. O decreto que instituiu o imposto era de 29 de maio de 1934, a Constituição que o repeliu era de 16 de julho de 1934. Tem-se, assim, mais objetivamente, uma circunstância de não recepção, e não de invalidação, ou mesmo de inconstitucionalidade. A Constituição de 1891 não tratava de impostos de consumo.

Com referência à doutrina alemã Campos definia o imposto de consumo como *“(...) aquele que sem atenção à pessoa, à sua renda ou à sua fortuna, atinge a mercadoria, ou na sua fase da produção, ou no momento em que ela é introduzida no mercado, ou no momento em que sobre ela se realiza um negócio jurídico, alienação, pagamento ou contrato”*⁷³³. A leitura do fato gerador do imposto paranaense, segundo Campos (ainda que não utilizando a expressão fato gerador) revelava uma invasão de competência fiscal que a Constituição repelia.

Criticava também o fato de o Estado do Paraná contar com uma taxa de estatística e fiscalização, que radicava em um decreto de 1926, e que incidia sobre todas as mercadorias destinadas à exportação. Mencionada taxa, segundo Campos, também era inconstitucional (não recepcionada, diríamos hoje) porque incidia sobre o comércio interestadual, o que vedado pelo art. 25 da Constituição de 1937⁷³⁴.

⁷³² CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, loc. cit.

⁷³³ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 136.

⁷³⁴ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 150.

De igual modo, opinou pela inconstitucionalidade (não recepção, diríamos hoje) do imposto de ajustamento econômico, porque incidia sobre o consumo, invadindo matéria de competência privativa da União. Concluiu que aqueles que recolheram o tributo teriam o direito de reaver as quantias pagas, via repetição de indébito, dispensada a prova de que o pagamento fora efetuado por erro, como se exigia à época⁷³⁵.

Outro caso de bitributação que ilustra o pensamento tributário em Francisco Campos decorre de discussão em torno de possibilidade de repetição de indébito na hipótese de mercadoria já vendida, na qual estava incluído o preço do tributo que se pretende repetir⁷³⁶.

O Estado de Minas Gerais criou, por intermédio da Lei nº 9, de 1º de novembro de 1935, uma *taxa de defesa de produção*, denominada de *imposto sobre a exploração agrícola e industrial*. Incidiria sobre a produção açucareira, e alcançaria o cultivo em todo o Estado. Porém, em 1933, a União criou o Instituto do Açúcar e do Alcool-IAA e, concomitantemente, uma *taxa sobre o açúcar*, com o objetivo de amparar e defender a produção açucareira.

Havia, assim, sobre o mesmo fato tributável, duas incidências idênticas, uma do Estado, e a outra da União. Caso nítido de bitributação. Uma empresa ajuizou ação de repetição de indébito, com o objetivo de reaver o que havia recolhido ao Estado de Minas Gerais.

Campos entendeu que para que houvesse a repetição, não seria necessário que o pagamento tivesse se verificado voluntariamente, e por erro⁷³⁷. À época vigia o Código Civil de 1916, que dispunha em seu art. 964, que havia obrigação de restituir, por parte de quem recebesse o que lhes fosse indevido. O art. 965 tratava do pagamento indevido. Dispunha que ao que voluntariamente pagou o indevido incumbiria a prova de tê-lo feito por erro.

Campos enfrentava a questão lembrando que o art. 965 do Código Civil não se aplicava à hipótese, porquanto tributos não são pagos voluntariamente. Adiantando-se ao CTN, Campos reconhecia que tributo é prestação compulsória, e não voluntária⁷³⁸. Nesse

⁷³⁵ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, loc. cit.

⁷³⁶ A questão é desenvolvida em CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, pp. 163 e ss.

⁷³⁷ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 163.

⁷³⁸ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 164.

sentido, afirmava que “o imposto é pago sob coação da lei, e para que exista esta coação basta que exista a lei que cria a obrigação, de cujo inadimplemento resultou a ação executiva e os vários entraves criados à atividade do devedor omissor”⁷³⁹.

Na presunção de bitributação, prevaleceria o imposto federal, nos termos do art. 24 da Constituição de 1937, tão somente se fosse matéria de competência concorrente. A solução era diferente da solução atual, na qual deve-se verificar qual ente federado detém competência para estabelecer a exação. Porém, não se tratava de competência concorrente, porquanto os Estados poderiam criar outros impostos, nos termos do *caput* do art. 24, vedando-se a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, na hipótese de competência concorrente, como já assinalado.

Segundo Campos, “tributar a produção, como índice de riqueza do Estado, dela auferindo a receita para a satisfação dos serviços indistintamente prestados pelo Estado, é um direito que a este último continua a assistir em nossa organização constitucional”⁷⁴⁰. Assim, entendia que o Estado de Minas Gerais poderia tributar a sua produção, no que não fosse vedado pela Constituição; o tributo estadual que incidia sobre o açúcar era constitucional.

Assim, verificada a bitributação, o contribuinte teria direito de reaver o que erroneamente pagou. Segundo Campos, “subsiste (...) para o Estado, a obrigação de restituir o imposto, quando se verifica que o estabeleceu, cobrou e recebeu sem ter direito de fazê-lo, e para quem pagou o imposto assim cobrado indevidamente, o direito de repeti-lo”⁷⁴¹. Na hipótese, à União cabia restituir o indevidamente cobrado e recebido.

Ainda no tema da competência para instituir impostos, e seus limites, Campos enfrentou questão interessante, relativa ao imposto territorial urbano⁷⁴². O art. 13, § 2º, II, da Constituição de 1934 atribuía ao Município a competência para decretar e arrecadar o imposto predial e territorial urbano. Na mesma Constituição dispunha-se no art. 185 que nenhum imposto poderia ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.

Questionou-se, então, se essa regra da Constituição se aplicava imediatamente, em relação a todos os impostos vigentes, inclusive em relação àqueles que passaram a ser

⁷³⁹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, loc. cit.

⁷⁴⁰ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 165.

⁷⁴¹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. I, loc. cit.

⁷⁴² CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, pp. 177 e ss.

cobrados por outro ente federado, ou se seria somente aplicada aos impostos criados de acordo com a Constituição de 1934.

Campos entendia que aplicabilidade era imediata, valendo o limite de aumento de impostos de vinte por cento para toda as exações, pretéritas, vigentes e futuras. Argumentava Campos que os impostos já existiam; alterou-se apenas a competência para decretá-los. O caso do imposto territorial urbano era emblemático, dado que passara da competência estadual para a competência municipal. Houve apenas alteração de competência. Não se tratava de imposto novo, mas de imposto pré-existente, ao qual a regra do limite de aumento em vinte por cento se aplicaria integralmente⁷⁴³.

O tema da competência tributária também suscitou discussões em torno da prerrogativa de se tributar o comércio interestadual⁷⁴⁴. Em questão, a competência da União para tributar o comércio interestadual. O assunto precisa ser considerado no sentido unitarista que a Constituição de 1937 projetava ao modelo federativo brasileiro, que objetivamente intencionava limitar. O texto constitucional de 1937, que tem como Campos seu mais importante redator, pretendia efetivamente um regime unitário, ainda que buscasse manter algumas aparências federalistas. Em matéria tributária a questão revela-se bem nítida.

Perceba-se a sutileza que marcava a efetiva criação de um estado unitário. Dispunha o art. 25 da Constituição de 1937 que o território nacional constituiria uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravassem ou perturbassem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportassem.

Campos justificava o modelo, argumentando que existiam em um mesmo território várias agências políticas e administrativas. Todas exerceriam poder, justificava, sobre pessoas e coisas, em circunscrições e competências distintas. Não haveria compartimentos estanques e confinados em territórios⁷⁴⁵. Para Campos, a União deteria a competência para regular e tributar o comércio que transcendesse aos Estados. A

⁷⁴³ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 179.

⁷⁴⁴ O tema é desenvolvido em CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, pp. 211 e ss.

⁷⁴⁵ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 212.

atividade comercial não seria meramente local, seu interesse seria nacional. É justamente esse interesse que tornaria a operação comercial indivisível⁷⁴⁶.

Assim, recorria ao art. 16, VII, da mesma Constituição de 1937, que reservava à União competência para legislar sobre comércio externo e interestadual. Valeu-se da jurisprudência norte-americana, com especial ênfase no caso *Gibbons v. Ogden*, de 1824, no qual se decidiu que o poder do Congresso para regular o comércio interestadual (*interstate commerce*) abrangia o poder de regular a navegação interna.

Campos explicitava que o poder de regular significava o poder de dirigir, controlar, governar, favorecer, inibir ou restringir⁷⁴⁷. Entendia que não haveria nada de mais efetivo no poder de regular do que o poder de tributar. A quem exercesse o poder de tributar compreenderia o poder de regular, pois quem tributa o comércio, segundo Campos, dirige efetivamente o comércio⁷⁴⁸. E porque o comércio representa interesse nacional, não poderia ser regulamentado pelos Estados⁷⁴⁹. A competência, assim, era da União.

A competência tinha como pressuposto uma autorização legislativa. É o que se compreende em parecer de Francisco Campos, elaborado como advogado, a propósito de taxas cobradas pelo Instituto do Açúcar e do Alcool-IAA⁷⁵⁰. Por intermédio de uma Resolução de sua Comissão Executiva, O IAA, em 2 de março de 1953, passou a requisitar toda a produção de aguardente junto aos engenhos produtores, em relação às safras de 1953 e 1954. O produto requisitado seria transformado em álcool-anidro, destinado à mistura carburante de motores de explosão.

Fixou-se um acréscimo no preço do produto a ser recolhido, de responsabilidade do produtor, para aplicação no fomento da transformação da aguardente em álcool-anidro. Impetrou-se mandado de segurança contra a Resolução do IAA, denegado pelo então Tribunal Federal de Recursos, por se tratar a Resolução de mera lei em tese. Mencionado sobrepreço era tentativa do IAA de tributar os produtores. Campos entendeu que não estava claro ou implícito nas atribuições do IAA o poder tributar, ainda que o órgão fosse competente para promover a defesa da economia açucareira. O poder de tributar, concluía Campos, é indelegável, reservado nos termos exclusivos das disposições legais⁷⁵¹

⁷⁴⁶ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 213.

⁷⁴⁷ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 217.

⁷⁴⁸ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 277.

⁷⁴⁹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

⁷⁵⁰ O assunto é esgotado em CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, vol. II, pp. 165 e ss.

⁷⁵¹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p. 184.

Contribuições de melhoria

A espécie tributária *contribuição de melhoria*⁷⁵² foi criada pela Constituição de 1934. O art. 124 daquele texto constitucional dispunha que “*provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria*”. A matéria ainda era nova no direito tributário brasileiro, e Campos ocupou-se em explicar que, em relação aos imóveis urbanos, não incidia apenas o imposto territorial. Imóveis urbanos também poderiam ser gravados com ônus de recolhimento de taxas ou de contribuições especiais, em cuja aproximação conceitual Campos fixou as contribuições de melhoria⁷⁵³.

Ao explicar a contribuição de melhoria Campos fez referência ao direito norte-americano, onde essa exação já existia, conhecida como *betterment tax* ou *special assessment*. Os valores eram lançados para compensar o Estado com a valorização imobiliária que o contribuinte aproveitou, por obra pública. É o caso de pavimentação de ruas, de iluminação, de redes de esgoto e água, de arborização e de embelezamento, entre outros⁷⁵⁴.

Para Campos, o benefício especial que fundamentava a cobrança era a justificação, o limite e a medida da contribuição lançada. Consistia, exatamente, no aumento do valor do terreno ou da edificação, resultado de condições comuns que beneficiariam indistintamente todas as propriedades urbanas⁷⁵⁵. Os valores cobrados não poderiam exceder ao aumento real ou efetivo da obra feita, pois, segundo Campos, “*esse custo é que representa o valor acrescido ao imóvel pelo benefício a ele feito de modo imediato ou indireto*”⁷⁵⁶.

À época a matéria era nova, o que justificava a exploração conceitual que Campos fazia, especialmente concluindo que “*é o beneficiário da obra pública quem deve pagar a contribuição de melhoria*”⁷⁵⁷. Campos também justificava essa exação porque se corrigia uma injustiça que suscitaria a incidência de tributos sobre terrenos desigualmente

⁷⁵² No tema da contribuição de melhoria no direito tributário brasileiro, consultar, por todos, PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, Gen, Bilac Pinto Editores, 2009. Obra atualizada por Firly Nascimento Filho.

⁷⁵³ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 179.

⁷⁵⁴ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 180.

⁷⁵⁵ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 181.

⁷⁵⁶ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

⁷⁵⁷ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 182.

beneficiados. Por isso, concluía Campos, a Constituição de 1934 havia autorizado “(...) a decretação de taxa ou contribuição de melhoria, destinada a permitir um tratamento tributário diferenciado de terrenos diferentes ou desigualmente beneficiados por obras públicas ou melhoramentos públicos”⁷⁵⁸.

Empréstimos tomados pelo Estado com garantia de impostos

Pode o Estado tomar empréstimos garantindo-os com os impostos que tem para arrecadar? Essa tormentosa questão foi levada a Francisco Campos⁷⁵⁹. O Estado de Minas Gerais havia contraído empréstimos com a França, em clara prática de paradiplomacia, como se qualificariam essas negociações hoje em dia. O Estado de Minas ofereceu como garantia para o empréstimo impostos que tinha expectativa de arrecadar. Os portadores dos títulos derivados dessas garantias almejavam em certo momento executar as dívidas. Campos opinou pela impossibilidade da pretensão.

Argumentou que antes do século XVIII era comum garantir-se a dívida pública com o penhor de joias, ou com a hipoteca de imóveis ou de impostos. Cada um dos empréstimos feitos seria garantido por um determinado fundo. Dessa prática derivava a expressão *dívida fundada*. Nesse sentido, explica Campos, *dívida fundada*, menos do que conceito de direito financeiro, seria conceito de direito real. Prosseguia explicando que, na Inglaterra, os fundos constituídos para a garantia das dívidas públicas foram unificados e divididos em apenas três grandes fundos: *South Sea fund*, *General fund* e *Aggregate fund*⁷⁶⁰.

No Brasil, no entanto, argumentava que eventual garantia dada pelo futuro recolhimento de impostos não seria uma garantia real. Não haveria possibilidade de execução judicial dessa dívida. A garantia estaria na lealdade e na boa-fé do próprio Estado que contratou o empréstimo. Essa caução não teria o sentido de uma fiança de direito privado. Trata-se de uma garantia de direito orçamentário e, nesse caso, não há direitos de credor sobre penhores e hipotecas feitas em expectativas de recolhimento de impostos⁷⁶¹.

⁷⁵⁸ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 183.

⁷⁵⁹ Esse tema é explorado em CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, pp. 201 e ss.

⁷⁶⁰ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 202.

⁷⁶¹ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 204.

Segundo Campos, interpretar-se a cláusula de garantia no sentido de que se equivalem às cláusulas de direito privado, seria desconhecimento absoluto da evolução dos Estados. A questão também era de Ciência Política. O intérprete estaria vinculado a conceitos obsoletos e medievais de patrimônio e propriedade, categorias que deveriam ser substituídas por noções de poder público e de soberania. O uso de impostos como garantia de empréstimos consistiria em uma patrimonialização do poder público, concebendo-se a *res publica* como suscetível de comércio e alienação⁷⁶².

A execução dessa garantia (impostos) seria inviável. Há uma situação dependente da discricção do Estado o qual pode, a qualquer momento, ou a seu arbítrio, destruí-la. Assim, *“admitir que a garantia tivesse por efeito limitar ou amiar o poder constitucional da Câmara de votar os tributos ou de modificar, de acordo com as conveniências públicas, o regime tributário, seria admitir que por lei ordinária se criassem restrições a um poder originado na Constituição e por ela regulado”*⁷⁶³. As despesas do Estado, argumenta Campos, somente poderiam ser feitas mediante autorização legislativa⁷⁶⁴.

A quitação de empréstimos, mediante a garantia com impostos, seria uma dupla violação da lei orçamentária. Primeiramente, a receita prevista em orçamento seria aplicada com finalidade diversa da prevista na lei orçamentária. Em segundo lugar, ao Estado se obrigaria realizar uma despesa não autorizada pelo orçamento ou por qualquer lei especial⁷⁶⁵. Não se poderia garantir empréstimo com impostos.

Porém, algumas questões ficavam em aberto. Como seria o processo de execução? Poderia se penhorar o resultado do imposto já arrecadado? Poderia ser o imposto penhorado na fonte? Como se separar o valor da garantia dada em um regime de caixa único? Campos respondia negativamente a todas essas questões. A autorização para que os portadores dos títulos penhorassem impostos, segundo Campos, equivaleria a uma humilhação, tal como ocorrera com a Turquia e com o Egito, onde os credores estrangeiros tomaram as respectivas agências públicas de lançamento e arrecadação⁷⁶⁶. E como a penhora não poderia cair sobre outros bens do Estado, o credor dependeria da boa vontade e da boa-fé do devedor.

⁷⁶² CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 206.

⁷⁶³ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 207.

⁷⁶⁴ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, loc. cit.

⁷⁶⁵ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 208.

⁷⁶⁶ CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 209.

Inscrição de dívida ativa decorrente de multa processual

Em questão relativa a multa lançada contra um Tesoureiro-Chefe do Tesouro Nacional, condenado por peculato, com pena de prisão (9 anos e 4 meses) e multa (15% do valor do dano), o Juiz enviou à Fazenda Nacional os valores resultantes da multa, para respectiva inscrição em dívida ativa da União⁷⁶⁷. A Fazenda Nacional resistiu em realizar mencionada inscrição, por entender não se tratar de uma multa tributária, de sua competência.

Campos entendeu que, de fato, a multa não poderia ser inscrita em dívida ativa da União, e além disso não poderia ser cobrada por execução fiscal, procedimento então regulado pelo Decreto nº 10.902, de 20 de maio de 1914, combinado com o Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Campos percebeu que a multa que se cobra como dívida ativa teria o caráter de reparação de danos, resultante de ato fraudulento, ou de uma infração tributária ou administrativa. Seria também, o caso de ressarcimento de prejuízo ao Erário, isto é, a importância do desfalque⁷⁶⁸.

Porém, entendia Campos, em direito penal a multa é pena repressiva, como a prisão. Pode ser principal ou complementar, e ainda sucedânea de outras penas. Não haveria, assim, identidade entre a multa tributária e a multa penal, o que justificaria que não se inscrevesse multa penal em dívida ativa da União. Para Campos, a pena de multa não seria, para a legislação penal, suscetível de cobrança coercitiva. O condenado poderia se recusar a pagá-la, sujeitando-se, porém, à sua conversão em prisão celular. De modo sintético, ponderou que “*a multa substituiu a prisão e a prisão substituiu a multa*”. Não poderia, assim, a União Federal, inscrever em dívida ativa multa penal com o objetivo de cobrança coercitiva⁷⁶⁹.

O legado de Francisco Campos em matéria tributária

Francisco Campos exerceu importante papel na construção dos arranjos e conceitos jurídicos brasileiros, inclusive com protagonismo significativo em no Direito

⁷⁶⁷ O assunto está esgotado em CAMPOS, Francisco, *Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio de Janeiro: Coelho Branco, 1952, pp. 51 e ss.

⁷⁶⁸ CAMPOS, Francisco, *Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio de Janeiro: Coelho Branco, 1952, p. 51.

⁷⁶⁹ CAMPOS, Francisco, *Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio de Janeiro: Coelho Branco, 1952, p. 52.

Tributário. Reverenciado como um constitucionalista, especialmente em virtude de sua ligação com a Constituição de 1937, Campos também atuou significativamente no Direito Tributário. É um dos pais fundadores da disciplina.

Há muito material de fonte primária a ser pesquisado, contido em seus livros, nos quais há muitos exemplos que podem ser colhidos de seus pareceres e estudos. São textos produzidos para enfrentamento de questões de ordem prática, o que permite que se conheça um Direito Tributário aplicado, em época que antecedia ao Código Tributário Nacional. Há um pioneirismo que merece registro.

Campos conhecia autores europeus, especialmente alemães, que lia no mais das vezes no original, como se comprova com o catálogo de sua biblioteca e com as citações que fez. Tem-se exemplo expressivo para estudo das transposições das ideias. Campos é um dos responsáveis pela encampação da doutrina alemã pelo Direito Tributário brasileiro.

Nos textos de Campos há um esforço eficiente para conceituação de tributos e de suas espécies. O núcleo distintivo entre impostos e taxas revela-se nítido, com padrão nos serviços públicos prestados pelo Estado, se gerais ou individuais, isto é, *uti universi* ou *uti singuli*. Campos também explorou o tema das contribuições de melhoria, em um contexto no qual a participação do Estado que resultava em valorização de imóveis deveria ser indenizada, como medida de justiça.

Em uma época na qual ainda se distinguia com clareza as imunidades das isenções, Campos tratou desses institutos, especialmente do ponto de vista da interpretação de situações concretas. Valeu-se de interpretação literal, como hoje se determina pelo CTN, alcançando soluções tanto a favor, como contra o contribuinte. Campos era rigoroso nas interpretações jurídicas que fazia.

Testemunha de um tempo que afirmava o unitarismo, em desfavor do federalismo, Campos estudou como essa tensão se revelava no campo tributário. A par das competências que a Constituição claramente definia, havia técnicas de superação de impasse, em situações de bitributação, que se resolviam em favor da União.

Campos também conhecia matéria orçamentária. Opinou contrariamente a um empréstimo feito por Minas Gerais com a França, garantido por impostos estaduais. Impugnou essa pretensão, exemplificando com os casos da Turquia e do Egito, argumentando que ingerência externa em matéria fiscal redundava em humilhação nacional.

Campos não aceitou que se inscrevesse em dívida ativa valores decorrentes de multas de condenação penal, afirmando que essas condenações pecuniárias não seriam coercitivas. Uma vez não liquidada pelo devedor, afirmava Campos, poderiam ser convertidas em pena de prisão.

Francisco Campos mostra-se, assim, também como profundo conhecedor de matéria tributária, cogitando de soluções equilibradas e justas, em situações de muito conflito institucional. Do ponto de vista doutrinário, é um dos responsáveis pela transposição e adoção, entre nós, da dogmática tributária alemã, que muita influência exercerá na discussão de nosso código de leis tributárias.

Bilac Pinto e a contribuição de melhoria

Bilac Pinto (1908-1985) é personagem importante na vida política brasileira⁷⁷⁰. Exerceu forte influência do início da era de Vargas (1930) até o avanço do processo de redemocratização, que se esforçava para consolidar, com o fim da era militar (1985). Foi Deputado, Embaixador do Brasil na França e Ministro do Supremo Tribunal Federal. Formou-se em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, em 1929. Foi contemporâneo de José Maria Alkmin e de Fábio Andrada⁷⁷¹, este último, filho de Antonio Carlos Ribeiro de Andrada, que foi Presidente do Estado de Minas Gerais. Bilac apoiou a Aliança Liberal, que em Minas Gerais foi liderada por Antonio Carlos, Afonso Pena Junior e Simões Lopes⁷⁷².

Desapontado com os rumos da política, com o golpe do Estado Novo seu mandato de parlamentar estadual foi cassado, Bilac concentrou suas atividades na advocacia e no magistério superior. Entre 1935 e 1937 escreveu *Contribuição de Melhoria*, obra inovadora e pioneira no Direito Tributário brasileiro, objeto do presente ensaio. Com esse tema e livro, Bilac candidatou-se à cátedra de Finanças na Faculdade de Direito de Minas Gerais. Bilac foi aprovado com a expressiva nota 9.5. A banca foi composta pelos professores Cardoso de Mello Neto (que havia sido governador de São Paulo e que era

⁷⁷⁰ Dados sobre a vida e a trajetória política, jurídica e intelectual de Bilac Pinto são colhidos em BADARÓ, Murilo, *Bilac Pinto- o Homem que Salvou a República*, Rio de Janeiro: Gryphos; Brasília: Ministério da Cultura, 2010, em RAMOS, Plínio de Abreu, *Bilac Pinto- verbete*, in ABREU, Alzira Alves de et al. (org), *Dicionário Histórico Biográfico Brasileiro*, Rio de Janeiro: Editora FGV e CPDOC, 2001 e, na apresentação de Francisco Bilac Pinto Filho na edição aqui utilizada de PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009. Edição atualizada por Firly Nascimento Filho.

⁷⁷¹ BADARÓ, Murilo, *Bilac Pinto- o Homem que Salvou a República*, Rio de Janeiro: Gryphos; Brasília: Ministério da Cultura, 2010, pp. 33 e ss.

⁷⁷² BADARÓ, Murilo, *Bilac Pinto- o Homem que Salvou a República*, Rio de Janeiro: Gryphos; Brasília: Ministério da Cultura, 2010, p. 43.

professor na Faculdade de Direito de São Paulo), José Olinda de Andrade (da Faculdade Nacional de Direito do Brasil), Rodolfo Jacob e Carlos Campos (da Faculdade de Minas Gerais)⁷⁷³. Um concurso memorável.

Com a oposição a Vargas e com a luta por um modelo democrático, Bila retornou à vida política, militando na União Democrática Nacional-UDN⁷⁷⁴. Mais tarde, foi presidente do diretório desse partido oposicionista em época conturbada⁷⁷⁵. Conviveu com políticos de “*aguda percepção político-institucional aliada a uma conduta ilibada no trato da coisa pública*”⁷⁷⁶, a exemplo de Aliomar Baleeiro, Prado Kelly, Miltom Campos, Virgílio de Melo Franco, Pedro Aleixo, Afonso Arinos de Melo Franco, Adaauto Lúcio Cardoso, Odilon Braga, Victor Nunes Leal, Octávio Mangabeira, Gustavo Capanema, entre tantos outros⁷⁷⁷.

Foi um dos signatários do *Manifesto dos Mineiros*, redigido em 1943, documento político que marca a resistência à ditadura de Vargas. Bilac é expoente da chamada *constante liberal de Minas Gerais*⁷⁷⁸. Retaliado por Vargas, perdeu as cátedras de Finanças (na Universidade de Minas Gerais) e a de Direito Administrativo na Faculdade Nacional de Direito da então Universidade do Brasil, no Rio de Janeiro. Essa cadeira fora obtida em disputadíssimo concurso público, quando teve como concorrentes José Rodrigues Vale, Aleixo de Paula Salazar e Pedro Severino Junior⁷⁷⁹. Para esse concurso Bilac redigiu tese sobre a regulamentação dos serviços de utilidade pública.

Com o fim do Estado Novo Bilac retomou suas cátedras e sua carreira no magistério. Fiel à sua trajetória política, esteve no enterro de Antonio Carlos⁷⁸⁰. Eleito Deputado Federal por Minas Gerais, firmou-se na oposição, ao lado de Afonso Arinos e de Aliomar Baleeiro. Foi Secretário de Finanças em Minas Gerais, por um breve tempo,

⁷⁷³ BADARÓ, Murilo, *Bilac Pinto- o Homem que Salvou a República*, Rio de Janeiro: Gryphos; Brasília: Ministério da Cultura, 2010, pp. -69.

⁷⁷⁴ A participação de Bilac Pinto na trajetória da UDN é tratada por BENEVIDES, Maria Vitória de Mesquita, *A UDN e o Udenismo- Ambiguidades do Liberalismo Brasileiro-1945-1965*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1981.

⁷⁷⁵ BADARÓ, Murilo, *Gustavo Capanema, a Revolução da Cultura*, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2000, p. 445.

⁷⁷⁶ Francisco Bilac Pinto Filho, na introdução à PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. IX.

⁷⁷⁷ Francisco Bilac Pinto Filho, na introdução à PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁷⁷⁸ Trata-se da posição de Minas Gerais no contexto do federalismo brasileiro, tema explorado por CAMPOS, Milton, *Testemunhos e Ensinos*, Rio de Janeiro: José Olympio, 1972, p. 5.

⁷⁷⁹ BADARÓ, Murilo, *Bilac Pinto- o Homem que Salvou a República*, Rio de Janeiro: Gryphos; Brasília: Ministério da Cultura, 2010, p. 72.

⁷⁸⁰ PEREIRA, Ligia Maria Leite e FARIA, Maria Auxiliadora de, *Presidente Antonio Carlos, um Andrada da República, o Arquiteto da Revolução de 30*, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1998, p. 507.

na administração de Magalhães Pinto. Como Deputado Federal, presidiu a Câmara, em 1965. Depois de atuar como Embaixador em Paris, foi nomeado Ministro do Supremo Tribunal Federal, onde permaneceu até a aposentadoria compulsória, em 1978⁷⁸¹.

Bilac Pinto exerceu grande importância na vida política nacional ao longo da década de 1930. De algum modo, é vinculado ao espírito da Constituição de 16 de julho de 1934, que mantinha as linhas gerais do presidencialismo brasileiro. Dispunha-se que o Poder Executivo era exercido pelo Presidente da República, com intensa gama de poderes. Mantinha-se o quadriênio, vedava-se a imediata reeleição, permitindo-se, no entanto, que ex-presidente concorresse quatro anos depois de encerrado o mandato originário o que nunca ocorreu, por força da ditadura que sobreveio em 1937.

Precedida por intenso trabalho de uma comissão de notáveis, conhecida como Comissão do Itamaraty, na qual preponderaram João Mangabeira, Carlos Maximiliano, Temístocles Brandão Cavalcanti e Castro Nunes - - entre outros – foi debatida em animada Assembleia Nacional Constituinte, que promulgou diverso do documento da Comissão.

O texto final da Constituição de 1934, tal como aprovado pela Assembleia Nacional Constituinte, ficou muito diferente do documento elaborado pela Comissão do Itamaraty. A Comissão construiu texto substancialmente mais simples e enxuto, com 136 artigos. A autores finais do texto da Constituição de 1934 não levaram em conta as preocupações de Carlos Maximiliano e elaboraram texto extenso (187 artigos, contra os 91 artigos da Constituição de 1891), no qual havia muita matéria de índole não constitucional.

Fortíssima foi a presença do constitucionalismo de Weimar. A Constituição de 1934, no entanto, contém arranjos institucionais inovadores que revelam esforço brasileiro para enfrentar com criatividade problemas de engenharia social. A Constituição de 1934 poderia ser reformada de dois modos: poderia ser emendada e poderia ser revisada (art. 178).

As emendas não poderiam alcançar regras de estrutura política do Estado, organização ou a competência dos poderes da soberania, bem como a própria norma que dispôs sobre emendas e revisão. Assim, esses temas centrais somente poderiam ser alterados por via de revisão, e não por emenda, pelo que cláusulas pétreas eram sensíveis

⁷⁸¹ RAMOS, Plínio de Abreu, *Bilac Pinto- verbete*, in ABREU, Alzira Alves de et al. (org), *Dicionário Histórico Biográfico Brasileiro*, Rio de Janeiro: Editora FGV e CPDOC, 2001.

a alterações; isto é, revisões constitucionais funcionavam como britadeiras institucionais. Essa premissa não se aplicava a projetos que tivessem como objeto de deliberação a abolição da forma republicana federativa (§ 5º do art. 178).

Manteve-se o conjunto de condições essenciais para ser eleito Presidente da República, nomeadamente, ser brasileiro nato, estar alistado eleitor e ter mais de 35 anos de idade. Mantinha-se regra de prevenção ao nepotismo, porquanto eram inelegíveis para o cargo de Presidente da República, entre outros, os parentes até 3º grau, inclusive os afins do Presidente que estivesse em exercício, ou não o tivesse deixado pelo menos um ano antes da eleição.

Nas palavras sacramentais de juramento, trocava-se a expressão *República*, prevista no modelo da Constituição de 1891, para *Brasil*, de modo que ao empossar-se, o Presidente da República pronunciaria em sessão conjunta com a Câmara dos Deputados, com o Senado Federal, ou se não estivessem reunidos, perante a Corte Suprema, o seguinte compromisso: *Prometo manter e cumprir com a lealdade a Constituição Federal, promover a bem geral do Brasil, observar as suas leis, sustentar-lhe a união, a integridade e a independência*. Nos termos previstos na Constituição de 1934, e durante sua vigência, não se teve tal juramento.

Mantinhavam-se as competências privativas que já havia na Constituição de 1891. O Presidente também detinha competência para nomear e demitir o Prefeito do Distrito Federal. A Constituição de 1934 também elencava os crimes de responsabilidade do Presidente da República, nomeadamente, os que fossem definidos em lei, e que atentassem contra a existência da União; contra a Constituição e a forma de Governo federal; o livre exercício dos Poderes políticos; o gozo ou exercício legal dos direitos políticos, sociais ou individuais; a segurança interna do País; a probidade da administração; a guarda ou emprego legal dos dinheiros públicos; as leis orçamentárias; bem como que atentassem contra o cumprimento das decisões judiciais.

Disponha-se ainda que o Presidente da República seria auxiliado pelos Ministros de Estado. O Ministro de Estado deveria ser brasileiro nato e ter mais de 25 anos de idade. Havia lista de competências ministeriais fixadas na Constituição de 1934; ao Ministro da Fazenda havia competência adicional.

A Constituição de 1934 é documento de época, com características expressivas de seu tempo, marcado por intensa polarização ideológica, revelando arranjos institucionais inovadores, a par de algumas peculiaridades. Algumas, a exemplo da representação classicista, foram de efêmera duração, outras, a exemplo da justiça eleitoral e do mandato

de segurança, persistiram, despontando como predicados característicos do constitucionalismo brasileiro.

A Constituição de 1934 tratou de várias matérias de natureza não constitucional, propiciando texto analítico - - no que foi criticada por Carlos Maximiliano - - realçando uma tradição do constitucionalismo brasileiro, pródigo em Constituições extensas e abundantes em pormenor. Trata-se de um ambiente constitucional de extrato de inovações úteis ou inevitáveis, na precisa expressão de Afonso Arinos de Mello Franco, em biografia sobre seu pai, Afrânio de Mello Franco, presidente de comissão que preparou um anteprojeto que foi discutido por uma Assembleia Nacional Constituinte. A Constituição de 1934 ensaia um Estado de Bem-Estar Social que irá permear os arranjos constitucionais futuros, a exemplo de alguns excertos da própria Constituição de 1988.

Na presente seção explora-se a contribuição de Bilac Pinto para o Direito Tributário brasileiro, a partir de seus estudos sobre a *contribuição de melhoria*. Argumenta-se que Bilac é um dos pais fundadores de nosso Direito Tributário, na medida em que tratou das *contribuições de melhoria* de um modo original e pioneiro. Ao mesmo tempo, porque a *contribuição de melhoria* é modalidade tributária de mais utilização e importância municipal, enfatiza-se, do ponto de vista político, a contribuição de Bilac Pinto ao municipalismo brasileiro, tema caríssimo a outro mineiro, que como Bilac, também foi Ministro do Supremo Tribunal Federal, Victor Nunes Leal.

O plano de obra e as fontes de Bilac Pinto em *Contribuições de Melhoria*⁷⁸²

O texto de Bilac revela-se metodologicamente muito bem organizado. É dividido basicamente em três seções muito nítidas. Principia com uma seção de direito comparado, na qual apresenta e avalia a *contribuição de melhoria* nos Estados Unidos (onde o instituto teria primeiramente se firmado), na Inglaterra (onde havia manifestações do modelo desde a Idade Média), na França e na Itália.

Em seguida, constrói uma seção de reminiscência normativa, apresentando os antecedentes legislativos da *contribuição de melhoria* no Brasil, bem como o debate constitucional que conduziu à sua implantação. É nesse passo que Bilac cuida da Comissão do Itamaraty e das discussões na Assembleia Nacional Constituinte que redigiu

⁷⁸² Trabalha-se no presente ensaio com a segunda edição do livro de Bilac Pinto. Atualizada por Firly Nascimento Filho, a obra de Bilac ganhou uma nova dimensão. Firly, com suas precisas observações, nos mostra a contemporaneidade da obra que atualizou.

a Constituição de 1934. A obra encerra-se com uma seção descritiva, na qual Bilac apresenta e avalia aspectos financeiros, jurídicos, econômicos, políticos e sociais das *contribuições de melhoria*. Trata-se de uma análise completa de um instituto jurídico que era novidade no direito brasileiro.

Bilac pesquisou os autores clássicos de Finanças e de Direito Tributário. Entre os clássicos, Adam Smith (*The Wealth of Nations*), Stuart Mill (em edição francesa, *Principes d'Economie Politique*), Edwin Seligman (em edição francesa, *Essais sur l'impôt*), Wagner (também em edição francesa, *Traité de la Science des Finances*), Gaston Jèze (*Cours de Finances Publiques*), Augusto Graziani (*Instituzioni di Scienza delle Finanze*), Thomas Cooley (*A Treatise on the Law of Taxation*) e Edwin Cannan (*The History of Local Rates in England*), além de outros. Entre autores brasileiros, pesquisou Jorge Americano (*Ensaio sobre o Enriquecimento sem Causa*), Washington Azevedo (*Organização Técnica dos Municípios*), Ruy Barbosa (*Comentários à Constituição*), Viveiros de Castro (*A Natureza Jurídica das Taxas*), João Octaviano Lima Pereira (*Taxas de Calçamento*) e Clóvis Beviláqua (*Pareceres*), também entre outros.

Pouca bibliografia específica havia sobre o tema das *contribuições de melhoria*. Nesse aspecto, tem-se um dos grandes valores e resultados de seu esforço. Bilac Pinto abordou um instituto novíssimo entre nós, sistematizando seus pontos principais e alicerçando os caminhos para as discussões vindouras, doutrinárias e jurisprudenciais. Bilac Pinto é o mais importante doutrinador brasileiro que tratou das *contribuições de melhoria*. É do que se trata em seguida.

As linhas gerais da contribuição de melhoria

Bilac Pinto definiu *contribuição de melhoria* como “o pagamento obrigatório decretado, exclusiva ou concorrentemente, pelo Município, pelo Estado e pela União, em razão da valorização produzida em imóvel do contribuinte, por obra pública, realizada após sua audiência, e cujo montante não pode ultrapassar nem o custo da obra nem o valor do benefício”⁷⁸³. Nessa acepção, tem-se as linhas gerais da exação que apresentava e comentava. Admitia-se a competência exclusiva ou concorrente, o que possibilitará discussões em torno de possibilidades de bitributação. A obra pública exsurge como

⁷⁸³ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1.

ponto de referência da atuação estatal. Os limites da tributação também são estipulados, porque não podem ultrapassar o custo da obra ou o valor do benefício.

Bilac apontava que havia menções a cobranças que lembravam tributos da Inglaterra do século XIII, quando a Coroa impôs exações aos beneficiados pela reparação de diques em Romney⁷⁸⁴, comunidade localizada no atual Distrito de Kent. Bilac lembra-nos que no Digesto, havia menções à cobrança de exações em virtude do melhoramento de vias públicas, o que sugere a existência de instituto semelhante no Direito Romano⁷⁸⁵.

Na tradição portuguesa, Bilac Pinto encontrou fórmula parecida na cobrança das *fintas*⁷⁸⁶. Em Portugal, a *finta* era “*um imposto que as Câmaras dos Conselhos lançavam, com autorização do Corregedor da Comarca, ou do próprio Rei, para atender a despesas extraordinárias com a administração, ou para a realização de obras públicas (...)*”⁷⁸⁷. A cobrança da *finta* contava com previsão nas Ordenações do Reino. Bilac Pinto cita, inclusive, Candido Mendes de Almeida, o célebre jurista que editou e comentou as Ordenações, no século XIX⁷⁸⁸. Tratava-se do disposto nas Ordenações Filipinas, Livro Primeiro, Título LXVI, 40⁷⁸⁹. O tributo era cobrado excepcionalmente, e Bilac insistia nessa excepcionalidade.

No Brasil, a *contribuição de melhoria* surgiu na Constituição de 1934 que dispunha que “*provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria*”. Para Bilac, dois motivos centrais justificavam a adoção desse tributo entre nós. Referia-se à uma nova fonte de arrecadação, que era necessária para atender as crescentes necessidades do Erário Público⁷⁹⁰. O Estado ampliava seu campo de ação, o que refletia, entre outros, o programa governamental de Vargas. A criação dos Ministérios

⁷⁸⁴ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 5.

⁷⁸⁵ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁷⁸⁶ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁷⁸⁷ GODOY, José Eduardo Pimentel de e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, *Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo*, Brasília: ESAF, 1983, pp. 64-65. A *finta* conta com uma extensa tradição normativa em Portugal: Alvará de 18 de junho de 1605, Regimento de 1º de junho de 1678, Lei de 19 de julho de 1793, Aviso de 3 de dezembro de 1801.

⁷⁸⁸ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 6.

⁷⁸⁹ “*E porque muitas vezes as rendas dos Conselhos não bastam para as coisas, que os Oficiais das Câmaras são obrigados por seus Regimentos prover e fazer, mandamos que quando lhes parecer lançar finta, e não houver para elas dinheiro do Conselho, o escrevam ao Corregedor da Comarca, como a querem pedir, declarando para que coisas, e a necessidade, que dela tem (...)*”. Ordenações Filipinas, Livro I, Título LXVI, 40, com ortografia atualizada.

⁷⁹⁰ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

da Educação (atribuído a Francisco Campos) e do Trabalho (que será conduzido por Lindolfo Collor), ilustram esse acrescentamento da atuação estatal.

A *contribuição de melhoria*, no entender de Bilac, realizava justiça fiscal, corrigindo situações de iniquidade em relação ao uso do dinheiro público. Obras públicas eram realizadas com o concurso e contribuição de todos os contribuintes. No entanto, beneficiavam apenas, e quase sempre, uma pequena parcela de contribuintes. Nesse sentido, argumentava Bilac, verificava-se um enriquecimento injusto em detrimento da coletividade⁷⁹¹. Havia necessidade de um mecanismo de correção e de justiça fiscal, que Bilac vislumbrou nas *contribuições de melhoria*.

Bilac explica em seu livro que os norte-americanos haviam sentido o problema, e que enfrentaram com solução adequada, lançando e cobrando essa contribuição⁷⁹². Ainda que não se tenha menção expressa ao que os Estados Unidos viviam no momento, certamente não escapava a Bilac os fatos que marcavam o *New Deal* e a administração de Franklyn Delano Roosevelt. Os Estados Unidos ainda lutavam contra a crise de 1929 e seus efeitos. O desemprego era o resultado mais problemático dessa fase da história norte-americana⁷⁹³.

Roosevelt teria pedido opinião a John Maynard Keynes, que teria respondido com a *alegoria das garrafas vazias*. Metaforicamente, o economista inglês acreditava que se o governo norte-americano contratasse trabalhadores para enterrarem garrafas com notas de um dólar e, em seguida, esses trabalhadores as desenterrassem, haveria um resultado econômico que beneficiaria a todos. Keynes defendia a intervenção estatal com vistas a construção de obras públicas, o que beneficiaria a economia, fomentando a atividade econômica⁷⁹⁴.

Com a melhora geral da situação do país, e os maciços planos de emprego de mão-de-obra então excluída do mercado de trabalho foram centrais nesse resultado, constatou-se a valorização geral de muitas propriedades privadas. Uma forma de se fazer justiça fiscal e social consistia em se lançar tributos em face de proprietários que foram beneficiados por obras públicas⁷⁹⁵. Bilac Pinto conhecia a realidade política e econômica norte-americana.

⁷⁹¹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 2.

⁷⁹² PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁷⁹³ SCHLESINGER JR., Arthur M., *The Coming of the New Deal, 1933-1935*, New York: Mariner Books, 2003.

⁷⁹⁴ WAPSHOTT, Nicholas, *Keynes v. Hayek*, Rio de Janeiro e São Paulo: Editora Record, 2016, pp. 187 e ss. Tradução de Ana Maria Mandim.

⁷⁹⁵ LIMONCIC, Flávio, *Os Inventores do New Deal*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009.

Jurista bem preparado, Bilac percebia que o tema do enriquecimento sem causa, o que justificava a *contribuição de melhoria*, também era recorrente no direito privado⁷⁹⁶. É a chamada *teoria do risco criado*, que Bilac explorou com apoio na doutrina de Jorge Americano. Segundo Bilac, “*Quem causou o risco deve suportá-lo. Quem é a causa do lucro deve aproveitar-se dele. Se há uma teoria do risco criado, é necessário que haja uma teoria do lucro criado. Um resultado útil foi atingido, criou-se um novo valor: duas pessoas concorrem ao benefício; entre elas a lei deve escolher, não pode esquivar-se a essa escolha*”⁷⁹⁷. Ao risco criado no direito privado corresponderia o dever do particular indenizar ao Estado por enriquecimento devido a obra pública.

Deriva dessa percepção, para Bilac, o fato de que o princípio informativo da *contribuição de melhoria* consiste no princípio do enriquecimento injusto. No pano de fundo, um princípio que Bilac denominava de originário, vale dizer, o princípio da equidade. Com base em Seligman, citou a teoria do benefício, isto é, o conceito geral de imposto não explicaria a *contribuição de melhoria*, que se caracteriza por sua especialidade⁷⁹⁸. Não se poderia utilizar conceituações então vigentes sobre a natureza dos impostos com o objetivo de se caracterizar e explicar as *contribuições de melhoria*.

Bilac insistia na necessidade de se alcançar justiça fiscal. Citava célebre passagem de um arcebispo francês, que em conversa com o Cardeal Richelieu, afirmava que o povo deveria contribuir para a França com os seus bens, a nobreza com o sangue e o clero (do qual fazia parte) com suas preces⁷⁹⁹. Essa divisão de obrigações comprovava uma iniquidade latente nas sociedades humanas, em face da qual Bilac se insurgia. A *contribuição de melhoria*, entendia, era uma maneira de se reduzir essas desigualdades.

A *contribuição de melhoria*, para Bilac, mostrava-se como uma espécie particular e inconfundível de tributo. Possibilitava uma indenização por motivos de enriquecimento sem causa. Desenhando os contornos dessa exação, Bilac afirmava que às *contribuições de melhoria* não se aplicavam alguns princípios de direito tributário. Nomeadamente, na *contribuição de melhoria* não se cogitava dos princípios da igualdade, da generalidade e da vedação da bitributação. Não se aplicaria o princípio da igualdade porque no cálculo do *quantum debeatur* levava-se em conta a proporcionalidade da valorização ou do investimento. Não se justaporia o princípio da generalidade porque a incidência somente

⁷⁹⁶ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁷⁹⁷ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 3.

⁷⁹⁸ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 3.

⁷⁹⁹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 4.

atingia ao beneficiário. Não se cultivaria a vedação da bitributação porque poderia haver benefícios distintos, que resultaram da ação de pessoas jurídicas de direito público também distintas⁸⁰⁰.

A contribuição de melhoria no direito comparado

Bilac Pinto explorou a contribuição de melhoria no direito comparado, começando com o modelo norte-americano. Nos Estados Unidos, ensina-nos Bilac, conhecia-se o modelo do *Special Assesment*, fórmula primeiramente utilizada pela cidade de Nova Iorque, em momento de grande desenvolvimento urbano, a partir de 1912⁸⁰¹. As pesquisas de Bilac alcançaram a 4ª Conferência de Urbanismo que se realizou em Washington, na qual Nelson Lewis insistia que onde houvesse benefício local deveria o Estado cobrar um tributo local⁸⁰². Esse procedimento permitiria fisionomias tributárias distintas e próprias de cada região⁸⁰³.

Estudando o modelo norte-americano Bilac explicava que havia cinco limitações que deveriam ser respeitadas quando do lançamento do *special assessment*⁸⁰⁴. Em primeiro lugar, esse tributo somente poderia ser lançado como resposta a uma obra pública. Ainda, não poderia exceder o benefício particular devido ao melhoramento; é o aumento do valor do terreno o seu parâmetro indicativo do devido. Bilac acrescentava a circunstância de que se deve conceder ao proprietário tributado a possibilidade de se manifestar sobre o lançamento do tributo. Por fim, esse tributo não poderia exceder o custo do melhoramento: “*não se poderia arrecadar mais do que o custo, sob pretexto de benefício*”⁸⁰⁵.

Assim, segundo Bilac, dois critérios informavam a dinâmica do *special assessment*, o cálculo do que fora gasto e a avaliação do melhoramento⁸⁰⁶. A discussão estava em relação à opção que deveria ser feita quanto ao que se cobra, isto é, ao benefício ou ao custo. Quanto ao custo, ensina Bilac, levava-se em conta o poder de polícia, a manutenção da ordem pública, a proteção à higiene, remunerando-se o poder público, que teria agido no lugar do particular. No que se refere ao benefício, a cobrança decorreria de

⁸⁰⁰ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 5.

⁸⁰¹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 11.

⁸⁰² PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁸⁰³ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁸⁰⁴ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 13.

⁸⁰⁵ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁸⁰⁶ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 14.

um benefício direto auferido pelo particular, a exemplo da construção de obras públicas que resultam em melhorias para o contribuinte⁸⁰⁷.

Outro problema que os americanos enfrentaram, segundo Bilac, decorreria da possibilidade (ou não) de se alcançar exatamente a extensão dos benefícios, e a quem remunerar, no caso de empreendimento comum. Haveria benefícios específicos a um determinado imóvel, chamados benefícios locais. Outros benefícios atingiriam determinadas zonas limítrofes. E haveria também a valorização geral, que abrangeria, por exemplo, toda uma cidade. Com base em autor norte-americano, Bilac relatou o caso do alargamento da 6ª avenida em Nova Iorque. Doze quarteirões foram atingidos por intenso projeto de reformas públicas. Submetida ao arbitramento de um *Board*, explica Bilac, decidiu-se pela destinação dos recursos que seriam arrecadados, fracionando-os em favor da cidade (40%), do distrito específico (40%) e da área propriamente dita (20%)⁸⁰⁸.

Bilac também explorou o modelo inglês, denominado de *Betterment Tax*. Buscou o histórico do instituto, e encontrou referências também no financiamento das obras de melhorias no aproveitamento do rio Tâmisa (1605) e no alargamento das ruas de Westminster (1662)⁸⁰⁹. Com base no modelo inglês, Bilac fez referência ao fato de que obras públicas também poderiam resultar em desvalorização dos imóveis, um *worsement*, ao invés de um *betterment*. No caso, ao Estado caberia indenizar⁸¹⁰.

O modelo francês também foi objeto de investigação. Trata-se, segundo Bilac, da *Contribution sur les plus-values occasionnés par des travaux publiques*⁸¹¹. Ao que consta, ainda em 1672 o Conselho do Rei reconheceu às cidades o direito de impor contribuições por motivo de valorização de imóveis, que resultassem da abertura ou do embelezamento de ruas⁸¹². Também fez referência a uma lei de 1807, que permitia que o governo cobrasse contribuições em decorrência do secamento de pântanos, do embelezamento das cidades, e da construção ou melhoria de estradas⁸¹³.

Bilac estudou de igual modo o sistema italiano, denominado de *Contributi di Miglioria*⁸¹⁴. Constatou historicamente que o instituto fora utilizado em Florença, ainda no século XIII, quando cobrou-se dos florentinos pela ampliação de praças que havia

⁸⁰⁷ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁸⁰⁸ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 16.

⁸⁰⁹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 19.

⁸¹⁰ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 21.

⁸¹¹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 25.

⁸¹² PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁸¹³ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 26.

⁸¹⁴ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 31.

junto a duas igrejas. Uma lei italiana de desapropriação, datada de 1865, também tratava dessa exação⁸¹⁵. Bilac observou que entre os italianos contava-se com uma cobrança denominada de *bonificação integral*. Baseava-se na distribuição do ônus de ressarcimento, entre obras públicas e obras particulares, especialmente em relação a essas últimas, quando se resultava em interesse nacional⁸¹⁶. Esse modelo fora extinto pelo fascismo⁸¹⁷. Reconhecendo o momento político italiano, do qual o Brasil rapidamente se aproximava, Bilac obtemperava que a técnica financeira dos países ditatoriais deveria ser estudada no contexto e em função dos respectivos regimes políticos⁸¹⁸.

A contribuição de melhoria no direito brasileiro

Bilac observou que no direito brasileiro houve aplicação parcial de modelos que lembram a *contribuição de melhoria*. Fez referência ao Decreto nº 363, de 12 de julho de 1845, que tratava de desapropriação, e que levava em conta o princípio do benefício⁸¹⁹. Mencionado decreto designava os casos em que teria lugar a desapropriação por utilidade pública geral, ou municipal da Corte.

A desapropriação poderia se dar nas hipóteses de construção de edifícios e estabelecimentos públicos, de hospitais, casas de caridade ou casas de instrução, de aberturas, alargamento ou prolongamento de estradas, ruas e canais, bem como nas construções de pontes, fontes, aquedutos, portos, diques, cais, ou quaisquer construções destinadas à salubridade pública. Os planos de obra seriam depositados nas respectivas Câmaras Municipais, onde ficaram expostos ao conhecimento dos proprietários, por dez dias. Os proprietários poderiam reclamar.

Essas reclamações seriam submetidas ao crivo de peritos e de engenheiros. Cabia recurso ao Presidente da Província. A matéria seria submetida também ao Governo Imperial o qual, por decreto aprovaria os planos de obras. O Procurador da Coroa, em regra, promoveria o procedimento de desapropriação. Em caso de dúvida quanto ao valor um júri municipal, organizado pelo juiz do cível, iria fixar a indenização. No caso de desapropriação parcial dos edifícios, a indenização seria proporcional.

⁸¹⁵ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 32.

⁸¹⁶ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 37.

⁸¹⁷ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit. O tema do direito e das instituições no contexto do fascismo é explorado por GENTILE, Emilio, *La vía italiana al totalitarismo, partido y Estado en el régimen fascista*, Buenos Aires: Siglo XXI Editores, 2005.

⁸¹⁸ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 38.

⁸¹⁹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

Bilac chamou a atenção para o art. 26 do Decreto, que dispunha que nas indenizações os jurados deveriam atender à localidade, ao tempo, ao valor em que ficar o resto da propriedade por causa da nova obra, ao dano que proviesse da desapropriação, e a quaisquer outras circunstâncias que influenciassem no preço⁸²⁰.

Nesse passo, verifica-se o princípio do benefício, centrado na aferição do valor remanescente da propriedade, por causa da nova obra. Isto é, poderia haver valorização, o que indicaria um benefício, cujo parâmetro apurado afetaria na indenização a ser paga. Assim, como ocorreria na França e na Itália, segundo Bilac, devia-se deduzir, do montante da indenização, a valorização causada pela obra pública, quanto à fração da propriedade que não fora desapropriada⁸²¹.

Essa solução, continua Bilac, teve que ser repensada quando se abriu a Avenida Central no Rio de Janeiro, em 1903. Durante a reforma ocorrida na presidência Rodrigues Alves, e coordenada por Pereira Passos, temia-se que a valorização generalizada dos imóveis circunvizinhos poderia pesar quando comparados com as importâncias devidas pelas desapropriações.

Essa a razão do Decreto nº 1.021, de 26 de agosto de 1903, que alterava um Decreto de 1855, no qual se contemplava a cláusula do princípio do benefício. Entre outros, fixa-se que o *quantum* da indenização ao proprietário não poderia ser inferior a 10, nem superior a 15 vezes o valor da locação do imóvel, deduzida previamente a importância do imposto predial e tendo por base o imposto lançado no ano anterior ao da decretação da desapropriação.

Ainda, fixava-se que, se, por qualquer motivo, não fossem levadas a efeito as obras para as quais fora decretada a desapropriação, seria permitido ao proprietário reaver o seu imóvel, restituindo a importância recebida, indenizando as benfeitorias que porventura tivessem sido feitas, e aumentando o valor do prédio. Além do que, quando os locatários reclamassem, em tempo oportuno, qualquer indenização a que tivessem provado direito por benfeitorias necessárias ou uteis, que valorizassem o prédio, ou por haverem reconstruído o prédio anteriormente a lei, a administração entraria em acordo pagando o que fosse reconhecidamente justo.

Com base em Washington Azevedo, Bilac discorreu sobre o que se entendia como *taxa de melhoramentos*. Washington Azevedo havia estudado nos Estados Unidos. Foi aluno em Harvard, onde pesquisou a fundo os temas de interesse municipal. Washington

⁸²⁰ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 39.

⁸²¹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

Azevedo colaborava com o governo de Minas Gerais⁸²², e Bilac Pinto certamente o conhecia. Bilac mencionou também um decreto do antigo Distrito Federal, Decreto nº 1.029, de 6 de julho de 1905, que dispunha que metade do custo da pavimentação das ruas corresse por conta dos proprietários confinantes⁸²³.

Ilustrando os fundamentos históricos da *contribuição de melhoria* Bilac Pinto fez referência a uma *taxa de calçamento*, lançada e cobrada pela Câmara de Taquatinga, no estado de São Paulo, com fundamento em uma lei de 1921. Segundo Bilac, mencionada lei dispunha que a importância despendida pelo Estado, em cada quarteirão calçado, seria cobrada dos proprietários dos terrenos e prédios respectivos, logo que fossem entregues à utilização pública. O pagamento deveria ser feito “à boca do cofre do município”, depois de notificado o contribuinte, e no prazo de trinta dias, contado da notificação⁸²⁴.

Segundo Bilac, vários municípios brasileiros passaram a cobrar essas taxas, o que resultou em intensas batalhas políticas e judiciais, que marcaram uma animada discussão: *a questão do calçamento*⁸²⁵. Em São Paulo, a lei de Taquatinga foi questionada junto ao Senado Estadual, que mediante parecer decidiu que a cobrança da *taxa de calçamento* contrariava a Constituição, o Código Civil e a então vigente Lei de Organização Municipal.

Segundo mencionado parecer do Senado Estadual, de acordo com Bilac, contrariava-se a Constituição porque se estabeleciam desigualdades perante a lei, na medida que se pretendia obrigar que proprietários urbanos de uma parte da cidade pagassem o calçamento de vias públicas, que também seriam utilizadas por habitantes de outras ruas. Desrespeitava-se o Código Civil porque criava-se uma obrigação que não se classificava entre as obrigações oriundas de declaração unilateral de vontade, sem consentimento de uma das partes, de quem se exigia o pagamento de um serviço contratado com terceiros. Por fim, contrariava-se a Lei de Organização Municipal, transferindo-se o ônus da manutenção de obras públicas aos patrimônios individuais⁸²⁶.

A *questão do calçamento*, de acordo com Bilac, suscitou pareceres de vários juristas, a exemplo de Hermes Lima, Manuel Villaboim, Gama Cerqueira, Azevedo

⁸²² RIBEIRO FILHO, Geraldo Browne, SILVA, Paloma Fabiula Rodrigues e DORNELLAS, Wagner de Azevedo, *Modernização e Controle político-administrativo dos Municípios Mineiros no Primeiro Governo Vargas*, in Revista Arquitectos, ano 13, agosto de 2012, disponível em <http://www.vitruvius.com.br/revistas/read/arquitectos/13.147/4448>, acesso em 24 de julho de 2019.

⁸²³ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 42.

⁸²⁴ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 42.

⁸²⁵ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, loc. cit.

⁸²⁶ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 43.

Marques, Eduardo Espínola, João Octaviano de Lima Pereira, Carvalho Mourão, Jair Lins, Mendes Pimentel e Arthur Ribeiro, entre outros⁸²⁷.

A pesquisa histórica de Bilac Pinto sobre a *contribuição de melhoria* é ilustrativa de um trabalho acadêmico sério. Resgatou informações sobre o *Plano Agache*. Trata-se do projeto de um urbanista francês, Alfred Agache, que propôs um conjunto de leis para enfrentar o que reputava como um desenvolvimento urbano caótico. Propunha medidas de desapropriação, de reservas de patrimônio particular, bem como planos de remodelação urbana. Como regra geral, insistia que todo município cuja população crescesse, mais de 4% ao ano, ou que contasse com mais de 10 mil habitantes, deveria ter um plano de remodelação e embelezamento. A cobrança de *contribuição de melhoria*, segundo Bilac, poderia colaborar nesse plano⁸²⁸. Nesse sentido, pode-se perceber que Bilac tratava também do que hoje entendemos como direito urbanístico.

Washington Luiz havia incorporado as sugestões de Alfred Agache. Cogitou-se de um projeto de lei federal que trataria de indenizações, e que dispunha que todas as vezes nas quais se realizava um plano de extensão, remodelação ou embelezamento, ou serviços de utilidade pública que resultassem na valorização de um imóvel ou terrenos circunvizinhos, poderia a entidade incumbida dos trabalhos cobrar dos interessados uma parte dessa valorização⁸²⁹. Pode-se perceber, de acordo com Bilac, que Agache denominava de *taxa de valorização* o que entendemos por *contribuição de melhoria*⁸³⁰.

Em seguida, Bilac estuda como a *contribuição de melhoria* foi adotada pela Constituição de 1934. Ele realçou que ao longo das discussões cogitou-se de três modelos distintos. A Constituição de 1934, na qual se encontra entre nós pela primeira vez a *contribuição de melhoria*, é documento de época, com características expressivas de seu tempo, marcado por intensa polarização ideológica, revelando arranjos institucionais inovadores, a par de algumas peculiaridades.

Bilac Pinto registrou inclusive que havia o reflexo de forte orientação socialista na construção desse documento político⁸³¹. Algumas alterações institucionais dispostas na Constituição de 1934, a exemplo da representação classicista, foram de efêmera duração, outras, a exemplo da justiça eleitoral e do mandado de segurança, persistiram,

⁸²⁷ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 44.

⁸²⁸ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 53.

⁸²⁹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 54.

⁸³⁰ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 55.

⁸³¹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 69.

despontando como predicados característicos do constitucionalismo brasileiro. A *contribuição de melhoria* é uma das novidades que resiste até hoje.

Precedida por intenso trabalho de uma comissão de notáveis, conhecida como Comissão do Itamaraty, foi debatida em animada Assembleia Nacional Constituinte, que promulgou diverso do documento da Comissão. Inclusive, pela extensão, e por algumas questões essenciais. A Comissão foi criada sob a presidência do Ministro da Justiça, Francisco Antunes Maciel Júnior, que delegou a uma Subcomissão, chefiada por Afrânio de Mello Franco, a condução dos trabalhos. O grupo se reuniu no Palácio do Itamaraty, onde funcionava o Ministério das Relações Exteriores, o que explica a denominação que recebeu, “Comissão do Itamaraty”. A regulamentação dos trabalhos da Comissão fez-se pelo Decreto nº 22.040, de 1º de novembro de 1932, também baixado por Vargas, que sublinhava a necessidade de apressar, tanto quanto possível, a elaboração do anteprojeto.

Presidida pelo político mineiro Afrânio de Mello Franco, a Comissão contava com importantes expressões da vida política e jurídica da década de 1930, a exemplo de Agenor de Roure, Antônio Carlos Ribeiro de Andrada, Artur Ribeiro de Oliveira, Carlos Maximiliano, José Castro Nunes, Gois Monteiro, João Mangabeira, José Américo de Almeida, Oliveira Vianna, Oswaldo Aranha, Prudente de Moraes Filho, Francisco Solano Carneiro da Cunha e Temístocles Cavalcanti.

No projeto da Comissão não houve espaço para a representação classista na Câmara, modelo que foi adotado pela Constituinte. No projeto da Comissão cogitou-se de um Conselho Supremo, que poderia atuar como um Senado, o que não foi acatado pela Constituinte, que manteve o bicameralismo clássico, que conhecíamos de algum modo desde o Império. A Comissão abonou um Poder Judiciário único (motivo inclusive da demissão de um de seus membros, Arthur Ribeiro de Oliveira, que era Ministro do Supremo Tribunal Federal, defensor da dualidade do Judiciário) e a Assembleia Constituinte o aprovou em duas dimensões, estadual e federal, no que seguimos o modelo norte-americano.

Os debates da Comissão do Itamaraty registram as preocupações que marcavam aquele momento histórico, ainda dependente das incertezas do governo provisório de Vargas. O governo provisório de Vargas fora institucionalizado por um decreto de 11 de novembro de 1930, como ato de legalização de um compromisso, acordo que foi frequentemente ressaltado, nas discussões originárias na Comissão do Itamaraty, especialmente nas intervenções de Oswaldo Aranha e de Góes Monteiro.

Quanto à Constituição de 1934 deve-se verificar que há três propostas distintas, inclusive quanto a *contribuição de melhoria*: o texto da Comissão do Itamaraty, o texto da Assembleia Nacional Constituinte e o texto definitivamente aprovado. Bilac Pinto explorou os debates da Comissão do Itamaraty, em relação à *contribuição de melhoria*, discussão em torno da qual pontificaram João Mangabeira, Castro Nunes e Góes Monteiro⁸³². Percebeu também que havia uma fortíssima inspiração na Constituição de Weimar⁸³³.

A Constituição Alemã de 11 de agosto de 1919, discutida e aprovada em Weimar, na Turíngia, de onde sua identificação tradicional - - *Die Weimarer Reichverfassung* - - ou, formalmente, *Die Verfassung des Deutschen Rechts*, é recorrentemente lembrada por inovadora agenda de direitos fundamentais, especialmente em matéria social. Nesse sentido, entre outros, é apontada como fonte e referência para a Constituição Brasileira de 1934⁸³⁴. Bilac Pinto insistia nesse ponto. De fato, ao lado das “(...) *constituições europeias* [que] *tinham consagrado capítulos ou títulos aos problemas sociais*”⁸³⁵ a

Constituição de Weimar simboliza a construção de arranjos institucionais que qualificavam um *Estado Social de Direito*⁸³⁶; é essa sua característica mais emblemática.

Os aspectos da Constituição de Weimar foram difundidos em livro de escritor russo conhecido no Brasil na década de 1930, Mirkine-Guetzévitch, então Secretário-Geral do Instituto Internacional de Direito Público em Paris. Os membros da Comissão do Itamaraty e da Assembleia Nacional Constituinte de 1933-34⁸³⁷ conheciam essa obra, pela qual foram influenciados. Tratava-se de livro que explorava as tendências do Direito Constitucional no contexto de defesa de Estados intervencionistas⁸³⁸.

⁸³² PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 59.

⁸³³ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 61.

⁸³⁴ É o que se colhe em SILVA, José Afonso, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo: RT, 1976, vol. 1, p. 44: “Ao lado da clássica declaração dos direitos e garantias individuais, inscreveu um título sobre a ordem econômica e social e outro sobre a família, a educação e a cultura, com normas quase todas programáticas, sob a influência da Constituição alemã de Weimar”. O professor da Universidade de São Paulo, nessa passagem, tratava da Constituição de 1934.

⁸³⁵ Essa é a impressão de Cândido Motta Filho (1897-1977), que foi Ministro do Supremo Tribunal Federal, em seu livro de Memórias. MOTTA FILHO, Cândido, *Contagem Regressiva*, Rio de Janeiro: José Olympio Editora, 1972.

⁸³⁶ Cf. BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes, *História Constitucional do Brasil*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, p. 325.

⁸³⁷ Para os trabalhos e discussões dessa Assembleia, entre outros, CARNEIRO, Levi, *Pela Nova Constituição*, Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho Editor, 1936.

⁸³⁸ GUETZÉVITCH, B. Mirkine, *As Novas Tendências do Direito Constitucional*, São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1933. Tradução de Cândido Motta Filho.

Há também notícia de uma tradução anotada da Constituição de Weimar para o português, em meados da década de 1920⁸³⁹. Assim, “do ponto de vista formal, inspiraram-se os estadistas de então [Assembleia Nacional Constituinte Brasileira de 1933-34] na Constituição de Weimar, de 1919 (...)”⁸⁴⁰.

Os constituintes brasileiros de 1933-34 e os membros da Comissão do Itamaraty conheciam seu conteúdo. Segundo Bilac Pinto, nossa *contribuição de melhoria* guarda alguma identificação com o art. 155 da Constituição de Weimar, que dispunha que a valorização imobiliária, não devida ao trabalho, ou à inversão de capitais, redundariam em benefício da coletividade⁸⁴¹. Bilac também lembrou que havia lei alemã prevendo a cobrança dessa contribuição, datada de 1911, mas que à época estava em desuso⁸⁴².

Bilac ensina que três modelos de *contribuições de melhoria* foram sucessivamente analisados. No anteprojeto da Comissão do Itamaraty tratou-se do modelo de *incremento imerecido*, o *unearned increment* da doutrina anglo-saxã. Nesse caso, tem-se um aumento do valor da propriedade, não motivado pelo trabalho ou capital de seu titular. No Plenário, emendou-se a redação originária e adotou-se a fórmula da *desapropriação marginal*, denominada de *excesso condemnation* pelos autores ingleses e norte-americanos. Nessa hipótese, destina-se a cobrir o custo da intervenção pública a cobrança da diferença entre o preço da indenização da desapropriação e o da venda, após a valorização decorrente da obra. Por fim, na fórmula que finalmente adotamos, *special assessment*, tem-se a valorização decorrente da obra pública como parâmetro central⁸⁴³.

Chegou-se, ao fim, a uma redação definitiva. Dispôs-se no art. 124 que, provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria. De acordo com a tipologia de Bilac Pinto tem-se como ponto de referência, portanto, a valorização do imóvel por motivos de obras públicas.

Aspectos instrumentais e descritivos das contribuições de melhoria

⁸³⁹ GARCIA, Aprígio C. de Amorim, *A Constituição Alemã de 11 de agosto de 1919- Tradução e Notas*, Rio de Janeiro: sem referência à editora, 1924. Na década de 1970 há a tradução de Vamireh Chacon, in *Documentação e Atualidade Política* nº 7, abril-junho de 1979, pp. 42-58, edição conjunta Universidade de Brasília-Senado Federal.

⁸⁴⁰ POLETTI, Ronaldo, *Constituições Brasileiras- volume III- 1934*, Brasília: Senado Federal, 2012, p. 13.

⁸⁴¹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 61.

⁸⁴² PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 65.

⁸⁴³ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 57.

Bilac Pinto enfatizou as diferenças entre as *contribuições de melhoria* e os impostos. Nas *contribuições*, explicitou, preponderaria o princípio da equivalência das prestações. Nesse sentido, “*ao pagamento feito pelo contribuinte corresponde um benefício especial, que se traduz na valorização de seu imóvel*”⁸⁴⁴. Enquanto os impostos se fundamentariam na capacidade contributiva, as *contribuições de melhoria* se justificariam pela necessidade de contraprestação⁸⁴⁵. E em relação às taxas, Bilac observou que a *contribuição de melhoria* é vinculada a uma obra pública, enquanto as taxas são ligadas a um serviço público especial⁸⁴⁶.

Percebe-se preocupação de Bilac com a repercussão econômica das *contribuições de melhoria*. Questionava em quem incidiria efetivamente o tributo. Na organização dos negócios e contratos haveria possibilidade de que aquele sobre quem percuta o tributo poderia transferir a um terceiro a obrigação do recolhimento da exação. Trata-se da *translação*⁸⁴⁷. Quanto a esse problema, Bilac avaliou as três alternativas possíveis: proprietário ocupante do imóvel, proprietário não ocupante do imóvel e proprietário que aliena o imóvel⁸⁴⁸. À época ainda não se tinha a solução presente do Código Tributário Nacional, relativa às convenções particulares, que não podem ser opostas ao poder tributante⁸⁴⁹.

Bilac avaliou também o problema da bitributação. A Constituição de 1934, em seu artigo 11, proibia a bitributação. Vedava-se a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência fosse concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que coubesse, incumbiria ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência. Todavia, a bitributação não poderia ser decretada em casos de incidência de *contribuição de melhoria*, porquanto a obra pública poderia ser, concomitantemente, da União, dos Estados e dos Municípios. Essa situação era perfeitamente admitida por Bilac Pinto⁸⁵⁰.

⁸⁴⁴ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 78.

⁸⁴⁵ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 79.

⁸⁴⁶ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 89.

⁸⁴⁷ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 91.

⁸⁴⁸ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 92.

⁸⁴⁹ Código Tributário Nacional, art. 123: “*Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*”.

⁸⁵⁰ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 112.

O estudo de Bilac Pinto sobre as *contribuições de melhoria* também tratou das isenções. Seu ponto de partida era inflexível. Sustentava que, como regra, em matéria de *contribuição de melhoria* nenhuma isenção poderia ser concedida⁸⁵¹. Ainda que a expressão *imunidade*, e seu sentido, de dispensa constitucional, não fosse então tratado, persistia a discussão relativa à possibilidade (ou não) de que a cota de *contribuição* calculada, e devida por edifícios públicos, fosse cobrada das várias unidades federadas.

Nesse caso, de fato, a noção contemporânea de imunidade seria de pequena utilidade, porquanto imunidades se referem a impostos, e não a taxas e *contribuições de melhoria*. Bilac era firme nesse ponto: “*Em todos os casos de isenção, que aliás devem ser limitados aos consagrados na Constituição Federal, a contribuição respectiva deverá ser paga pela renda dos impostos gerais, isto é, pelos cofres da administração que executar a obra pública, seja o Município, o Distrito Federal, o Estado ou a União*”⁸⁵².

A matéria deveria ser regulada com contenção. Ainda enfatizando sua descrença para com as isenções de *contribuições de melhoria*, Bilac Pinto registrou que “*Todas as leis que venham regular o sistema de contribuições de melhoria (...) deverão estabelecer expressamente que as isenções fiscais de qualquer natureza, atuais ou futuras, concedidas por qualquer meio, não compreendem as contribuições de melhoria*”⁸⁵³. Nesse sentido, Bilac era coerente com as linhas gerais de seu pensamento, exatamente porque entendia que as *contribuições de melhoria* se qualificavam por sua natureza especialíssima.

Havia o problema das *contribuições de melhoria* eventualmente incidentes sobre as embaixadas e legações estrangeiras. Segundo Bilac, “*a declaração de isenções de impostos, taxas e contribuições de melhoria para prédios diplomáticos é questão exclusivamente política, sobre a qual o Governo Federal pode deliberar livremente*”⁸⁵⁴. Nessa questão, argumentou a partir de um despacho do Ministro da Fazenda e de um parecer de Clóvis Beviláqua, que era o Consultor-Jurídico do Ministério das Relações Exteriores. O despacho do Ministro da Fazenda assentava que “*os princípios de direito internacional público, reconhecidos e aceitos pela legislação de todos os povos cultos, não permitem a imposição de tributos aos órgãos de suas representações no exterior, o*

⁸⁵¹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 115.

⁸⁵² PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 116.

⁸⁵³ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 123.

⁸⁵⁴ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 127.

que importaria, afinal, em uma restrição de soberania, hipótese de si mesma inadmissível”⁸⁵⁵. Essa posição era a sustentada por Beviláqua⁸⁵⁶.

Do ponto de vista da dogmática jurídica Bilac explorava a tensão conceitual que havia entre a justificação da *contribuição de melhoria* como decorrência do poder de polícia ou do poder de tributação. Bilac afirmava que não havia indecisão dos tribunais e da doutrina em relação à essa tensão entre poder de polícia e poder de tributar. Essa última solução, poder de tributar, era, sustentava Bilac, a que melhor definia o instituto⁸⁵⁷.

À luz de uma reflexão em torno dos reflexos econômicos da *contribuição de melhoria*, Bilac afirmava que impostos resultavam em um empobrecimento forçado, que as taxas remuneravam e que as *contribuições de melhoria* consistiam em uma capitalização coagida⁸⁵⁸.

Quanto ao aspecto social das *contribuições de melhoria* Bilac Pinto percebia no modelo uma elevada expressão de justiça tributária. Combatia-se, essencialmente, ao enriquecimento ilícito⁸⁵⁹. Assim, segundo Bilac,

*“As aberturas, alargamentos e calçamentos das ruas; as arborizações e iluminações de luxo; as pontes, túneis e viadutos; os esgotos pluviais e sanitários; as obras de proteção contra inundações e de saneamento; os diques, canais e retificações de cursos d’água; os parques públicos para recreio, educação ou atletismo etc. são todos serviços de interesse substancial para as comunidades urbanas. E a todos eles, onde haja o sistema, deverá estar vinculada a contribuição de melhoria, que é o processo mais racional e justo de financiamento de tais obras”*⁸⁶⁰.

Quanto a aspectos administrativos, Bilac argumentava que ao Estado se permitia o poder para arbitrar a justa indenização a ser cobrada⁸⁶¹. Era ao Estado a quem competia determinar equitativamente a distribuição dos encargos em relação aos vários beneficiários⁸⁶².

O legado de Bilac Pinto em matéria tributária

⁸⁵⁵ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 127.

⁸⁵⁶ É o caso de parecer relativo à imunidade de imóveis pertencentes a diplomatas, datado de 24 de janeiro de 1929.

⁸⁵⁷ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 136.

⁸⁵⁸ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 148.

⁸⁵⁹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 169.

⁸⁶⁰ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 172.

⁸⁶¹ PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 186.

⁸⁶² PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 189.

Bilac Pinto é um dos pais fundadores do Direito Tributário brasileiro, entre outros motivos, porque estudou de forma pioneira as *contribuições de melhoria*. Ainda que fórmulas de algum modo parecidas tivessem sido eventualmente adotadas, como as taxas de calçamento, a *contribuição de melhoria* é um instituto diferenciado que foi positivado pela Constituição de 1934, e que contou nos estudos de Bilac Pinto com suas primeiras linhas gerais doutrinárias e explicativas.

O estudo de Bilac é contemporâneo à adoção dessa exação pelo direito brasileiro, o que ocorreu com a Constituição de 1934. Bilac alista-se como o primeiro estudioso que comentou as *contribuições de melhoria* sob vários ângulos. A proposta normativa radica na Comissão do Itamaraty, e nas alterações posteriores, ocorridas nas discussões da Assembleia Nacional Constituinte.

A Bilac Pinto corresponde também o mérito de se mostrar como um ferrenho defensor do municipalismo. A *contribuição de melhoria*, em seu aspecto prático e instrumental, tende a atender a gastos municipais com obras que acabam valorizando a propriedade privada.

Do ponto de vista metodológico, Bilac Pinto mostra-nos como explorar um instituto de Direito Tributário em todas as suas dimensões. Manejou o direito comparado, a história, a ciência das finanças e a legística. Apresenta um resgate histórico, especialmente demonstrando, através das *fintas*, que o direito português para cá transposto era familiar com cobranças que tinham como causa obras públicas. A par do projeto Agache, também retomou a discussão que se travou em torno da *taxa de calçamento*.

Bilac apresentou um substancial estudo da *contribuição de melhoria* no direito comparado, evidenciando que o modelo que adotamos é muito próximo da fórmula norteamericana. Essa consideração é apresentada por Bilac após estudar os três momentos e as três fórmulas utilizadas, nos contextos da Comissão do Itamaraty, da Assembleia Nacional Constituinte e da redação definitiva da Constituição de 1934.

Os estudos de Bilac Pinto também alcançaram os vários aspectos financeiros, jurídicos, econômicos, políticos e sociais da adoção da *contribuição de melhoria*. O que mais lhe parecia pertinente era a utilização da *contribuição de melhoria* como incontestável instrumento de justiça fiscal.

Essa harmonização entre justiça fiscal e eficiência administrativa é um dos traços marcantes na obra e na trajetória de Bilac Pinto, jurista absolutamente comprometido com o interesse público e com fórmulas de construção de uma sociedade mais igualitária.

A Consultoria-Geral da República e a interpretação administrativa

A construção do pensamento tributário brasileiro também se fez por intervenção administrativa. Ao longo do período imperial o Conselho de Estado manifestou-se frequentemente sobre matéria fiscal⁸⁶³. Com a proclamação da República o Conselho de Estado deixou de existir. Na República, o Poder Executivo contou com um órgão de consulta, a Consultoria-Geral da República. Reproduziu-se, de algum modo, a fórmula que vinculava o Poder Moderador ao Conselho de Estado, no contexto da Constituição Imperial de 1824. O novo modelo, no entanto, contava com peculiaridades. Não se reproduziu, pura e simplesmente, a relação entre o Poder Moderador e o Conselho de Estado. Na nova fórmula, o Poder Executivo e a Consultoria-Geral da República vinculavam-se de um modo mais direto. Além do que, do ponto de vista temático, as grandes questões de Estado deixaram de ser tratadas pelo novo órgão jurídico de consulta.

O Conselho de Estado foi o cérebro da monarquia, na expressão de Joaquim Nabuco⁸⁶⁴. A Consultoria-Geral da República, ainda que por opiniões e intervenções singulares, atendia às demandas da Presidência da República, sobre vários assuntos, uma parte deles relativas a direitos individuais de servidores públicos e credores do governo.

O Conselho de Estado reunia juristas e políticos que debatiam grandes problemas nacionais, a exemplo da escravidão e da política externa, na medida em que consultados pelo Imperador, aviando soluções, que pelo Monarca eram (ou não) aprovadas. O Consultor-Geral da República, como se verá, era um jurista de respeito, que, na medida

⁸⁶³ Conferir: LIMA LOPES, José Reinaldo, *O Oráculo de Delfos e o Conselho de Estado no Brasil Império*, São Paulo: Saraiva, 2010. RODRIGUES, José Honório, *Conselho de Estado e o Quinto Poder*, Brasília: Senado Federal, 1978. TORRES, João Camilo de Oliveira, *O Conselho de Estado*, Rio de Janeiro: Edições GRD, 1965. TORRES, João Camilo, *A Democracia Coroada*, Petrópolis: Vozes, 1964. Brasil. Secretaria de Estado dos Negócios Estrangeiros. *O Conselho de Estado e a Política Exterior do Império: Consultas da Seção dos Negócios Estrangeiros: 1871-1874*. Rio de Janeiro: Centro de História e Documentação Diplomática. Brasília: FUNAG, 2009. MATTOS, Ilmar Rohloff de, *O Tempo Saquarema*, São Paulo: Editora HUCITEC, 2004. Para uma ampla visão do tempo, com coletânea de informações de primeira mão sobre conselheiros, conferir, NABUCO, Joaquim, *Um Estadista no Império*, 2 vol., Rio de Janeiro: Topbooks, 1997. Para estudos sobre o Conselho de Estado, por juristas da época, CARVALHO, José Murilo de (organização e introdução), SOUSA, Paulino José de, *Visconde do Uruguai, Coleção Fundadores do Brasil*, São Paulo: Editora 34, 2002, pp. 219-305, bem como KUGELMAS, Eduardo (organização e introdução), BUENO, José Antonio Pimenta, *Marquês de São Vicente, Coleção Fundadores do Brasil*, São Paulo: Editora 34, 2002, pp. 365-394. Para um estudo do Conselho de Estado Francês, quanto a seu funcionamento efetivo, de um ponto de vista histórico, GAUDEMET, Yves, STIRN, Bernard, DAL FARRA, Thierry, e ROLIN, Frédéric, *Les Grands Avis du Conseil d'État*, Paris: Dalloz, 2008.

⁸⁶⁴ CARVALHO, José Murilo, *A Construção da Ordem (A Elite Política Imperial)- Teatro de Sombras (A Política Imperial)*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003, p. 357.

em que provocado, elaborava pareceres, também submetidos à aprovação do Presidente da República.

Com o objetivo de se alcançar algumas manifestações da Consultoria-Geral da República em matéria fiscal, em período que antecede à promulgação do Código Tributário Nacional, essa parte do trabalho divide a Consultoria-Geral da República em dois momentos históricos distintos. Primeiramente, trata-se do período que vai de sua criação (1903) ao golpe de Estado que levou Getúlio Vargas ao poder (1930). No segundo passo, cuida-se da Consultoria-Geral da República ao longo da era de Vargas e da subsequente República Populista. A última manifestação que estudada data de 1957, relativa à pretensão de isenção de imposto de importação em favor de Ministro do Tribunal de Contas da União.

Por serem de uma época que antecede ao Código Tributário Nacional as consultas e as soluções se processam em um ambiente de direito tributário marcado pela ausência de sistematização. Os problemas eram de trato cotidiano na administração fiscal. Muitos poderiam ser resolvidos, e nem mesmo objeto de consulta, se contássemos com um código que sistematizasse o núcleo das matérias, o que hoje entenderíamos por uma parte geral de uma codificação tributária.

Estuda-se como foram construídos entendimentos relativos à prescrição contra a Fazenda Pública, especialmente quanto à possibilidade de suspensão da fluência do prazo. Já se entendia que o prazo prescricional era de cinco anos. Presentemente, inclusive por conta de decisão do Superior Tribunal de Justiça⁸⁶⁵, mantém-se esse entendimento, entendendo-se que o prazo prescricional que se aplica às pretensões de indenização contra a Fazenda é de cinco anos, exatamente de acordo com um Decreto baixado em 1932⁸⁶⁶, deixando-se de aplicar, inclusive, o prazo de três anos, fixado no Código Civil de 2002. No parecer de 1903, que será estudado há uma peculiaridade, relativa à obrigação do interessado, no sentido de provocar o fisco, ao longo da fluência do prazo. No ensaio há

⁸⁶⁵ Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.251.993-PR. No mesmo sentido, AgRg no REsp n. 969.681/AC, Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp n. 1.073.796/RJ, Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 1/7/2009; AgRg no Ag 1.230.668/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/5/2010.

⁸⁶⁶ Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932. Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem. Art. 2º Prescrevem igualmente no mesmo prazo todo o direito e as prestações correspondentes a pensões vencidas ou por vencerem, ao meio soldo e ao montepio civil e militar ou a quaisquer restituições ou diferenças.

também uma referência ao tema do prazo prescricional para repetição do indébito, discussão ocorrida em 1920.

Há menção a um parecer que esclarece o tema do ônus da prova, em matéria fiscal e administrativa, que é do interessado, e não da Fazenda. O sistema federalista que adotamos com a proclamação da República suscitou várias discussões em matéria tributária. Por exemplo, como se verá, discutiu-se se as unidades federadas poderiam exercer suas competências tributárias em colônias federais situadas nos estados, situação à época muito recorrente. A burocracia fiscal se especializou. Há parecer que trata de concursos públicos para contratação de pessoal.

Categorias de imunidade e de isenção ainda não eram esclarecidas e bem definidas. Não se tinha, uma linha divisória conceitual nítida, que indicasse limites fixados pela Constituição e limites determinados pela lei. Explora-se pareceres que trataram dos fundamentos e aspectos práticos da imunidade tributária recíproca (1924), da imunidade tributária do Banco do Brasil (1928), de isenção relativa a telegramas (1924), bem como noticia-se e estuda-se tentativa de tributação, em São Paulo, por parte da Prefeitura, de contribuições de melhoria em face de imóveis de propriedade da União (1928).

Explora-se também uma discussão em torno do imposto de consumo sobre os lança-perfumes e a impossibilidade de o regulamento alterar o comando de lei (1921). Nesse caso, a discussão é de forma, e não de fundo. Não se considerava o lança-perfume do modo como nocivo e prejudicial. Há também temas de processo, como discussão em torno das condições para expedição de carta de arrematação em execução fiscal (1939).

O tema das isenções heterônomas já era discutido, e o ensaio ilustra o assunto com problema da competência para tributação dos atos forenses (1943). O recorrente tema das diferenças entre impostos, taxas e contribuições de melhoria (1955), circunstância que somente foi definitivamente colocada em termos de direito positivo com o Código Tributário Nacional. Encerra-se com interessante caso de isenção de imposto de importação em favor de Ministro do Tribunal de Contas da União.

A Consultoria-Geral da República

A Consultoria-Geral da República-CGR foi órgão de opinião e assessoramento jurídicos da Presidência da República. Decorreu do Decreto nº 967, de 2 de janeiro de 1903, baixado pelo Presidente Rodrigues Alves. Functionou ininterruptamente até 1993, quando se organizou a Advocacia-Geral da União-AGU, que lhe tomou prerrogativas e

competências, algumas diluídas parcialmente na atual Consultoria-Geral da União. No passado mais remoto, em alguns aspectos, o papel da CGR foi exercido pelo Conselho de Estado.

À frente da Consultoria-Geral da República estiveram renomados juristas da reminiscência brasileira. Entre eles, Araripe Júnior (1903-1911), Rodrigo Octávio (1911-1929), Levi Carneiro (1930-1932), Carlos Maximiliano (1932-1933), Francisco Campos (1934), Anníbal Freire (1938-1940), Orozimbo Nonato (1940-1941), Hahnemann Guimarães (1944-1945), Themístocles Brandão Cavalcanti (1945-1946, novamente, em 1955), Miguel Seabra Fagundes (1946), Haroldo Valadão (1947-1950), Brochado da Rocha (1955-1956), Caio Tácito (1957), Victor Nunes Leal (1960), Caio Mário da Silva Pereira (1961), Rafael Mayer (1974-1978), Ronaldo Poletti (1984-1985), Paulo Brossard (1985-1986) e Saulo Ramos (1986-1989).

Ao Consultor-Geral da República, nos termos do Decreto nº 967, de 1903, contemplava-se amplo conjunto de competências⁸⁶⁷. O Consultor-Geral da República ocupava cargo de estrita confiança do Presidente da República. Participava ativamente das grandes decisões do Governo. Esse conjunto originário de competências foi substancialmente modificado pelo Decreto nº 22.386, de 24 de janeiro de 1933, baixado pelo Presidente Getúlio Vargas⁸⁶⁸.

Revelando-nos o caráter autoritário do governo que baixou o decreto que aqui se menciona (governo Vargas) dispunha-se que “*os pareceres do Consultor-Geral não serão [seriam] comunicados aos interessados, nem publicados, senão quando o Governo o autorize [autorizasse], salvo por motivo relevante a juízo do próprio Consultor-Geral*”⁸⁶⁹. Vicejava a cultura do segredo⁸⁷⁰.

⁸⁶⁷ Ao Consultor-Geral da República cabia atender às Secretarias de Estado (os Ministérios), especialmente sobre extradições, expulsão de estrangeiros, execução de sentenças de tribunal estrangeiro, autorizações de companhias estrangeiras para funcionarem no Brasil, alienação, aforamento, locação e arrendamento de bens nacionais, aposentadorias, reformas, jubilações e montepios dos funcionários públicos federais. Decreto nº 967, de 2 de janeiro de 1903, art. 2º, § 1º, alíneas.

⁸⁶⁸ Ao Consultor-Geral da República competia emitir pareceres sobre questões jurídicas submetidas a seu exame pelo Presidente da República e Ministros de Estado; representar, ao Presidente da República e aos Ministros, sobre providências jurídicas que julgasse de interesse público ou por necessidade para *boa aplicação das leis vigentes*; também lhe incumbia desempenhar comissões de índole jurídica atribuídas pelo Presidente, entre outros. Decreto nº 22.386, de 24 de janeiro de 1933, art. 2º.

⁸⁶⁹ Decreto nº 22.386, de 1933, art. 15.

⁸⁷⁰ Essa cultura burocrática do sigilo, do segredo e também da espionagem, no Brasil, é estudada por FIGUEIREDO, Lucas, *Ministério do Silêncio- A História do Serviço Secreto Brasileiro de Washington Luís a Lula- 1027-2005*, Rio de Janeiro e São Paulo: Record, 2005.

O Decreto nº 41.249, de 5 de abril de 1957, baixado pelo Presidente Juscelino Kubitschek, alterou um pouco o modelo⁸⁷¹. As consultas somente seriam admitidas “*em assuntos de alta relevância, precisando-se a questão jurídica sobre a qual se pretende [pretendia] parecer*”⁸⁷². Ao Consultor-Geral da República era dado, “*para efeitos protocolares e de correspondência, o tratamento devido aos Ministros de Estado*”⁸⁷³. O status do Consultor-Geral da República, assim, era ministerial.

No pequeno interregno parlamentarista fez-se ligeira alteração de minudência na estrutura, vinculando-se a Consultoria-Geral da República diretamente ao Presidente da República e à Presidência do Conselho de Ministros⁸⁷⁴. Com o fim do parlamentarismo a estrutura da Consultoria-Geral da República permaneceu do modo como até então funcionara.

Um estudo da atuação da advocacia-pública consultiva brasileira pode fornecer material para uma compreensão de alguns aspectos da História do Brasil. O Poder Executivo submeteu à Consultoria-Geral questionamentos sobre fatos políticos, econômicos e jurídicos de alguma relevância. No entanto, especialmente em matéria tributária, as questões atendiam a problemas muito específicos, de interesse individual, na maioria dos casos.

Estudo dos pareceres emitidos pelos Consultores-Gerais da República indica simplicidade temática, comparando-se com os dias de hoje, evidentemente. Não se tinha a complexidade estatal que hoje se conhece, o que se expõe na medida em que os pareceres mais recentes começam a ser pesquisados. A Consultoria-Geral da República tratou recorrentemente de matéria tributária. O objetivo do presente ensaio é apresentar e discutir alguns temas tributários tratados por esse órgão de interpretação jurídica, buscando-se revelar a construção do direito tributário brasileiro em sua feição administrativa, especialmente no período que antecede ao Código Tributário Nacional-CTN.

A Consultoria-Geral da República na República Velha e os temas tributários (1903-1930)

⁸⁷¹ Decreto nº 41.249, de 5 de abril de 1957, art. 3º, § 1º. Dispôs-se que “*somente por determinação do Presidente da República poderão [poderiam] ser submetidas ao exame do Consultor-Geral da República as consultas de iniciativa dos Ministros de Estado e dos órgãos diretamente subordinados à Presidência da República*”.

⁸⁷² Decreto nº 41.249, art. 4º.

⁸⁷³ Decreto nº 41.249, art. 7º.

⁸⁷⁴ Decreto nº 51.530, de 7 de agosto de 1962, art. 2º.

A prescrição contra a Fazenda Pública (1903)

Há registro de uma primeira manifestação em matéria de fundo tributário pela Consultoria-Geral da República em parecer datado de 27 de janeiro de 1903, confeccionado por Araripe Júnior⁸⁷⁵, então Consultor-Geral, em resposta a provocação do Ministro da Guerra. Ainda que o pano de fundo da discussão fosse rigorosamente de direito administrativo, os efeitos do decidido alcançavam matéria tributária, a exemplo de fixação de prazo para repetição de indébito.

Apreciava-se pretensão de um alferes da Guarda Nacional. A Guarda Nacional foi criada ainda no Período Regencial, por intermédio de uma lei de 18 de agosto de 1831. Vinculada aos poderes locais e municipais, funcionou até 1922. No caso, o interessado aspirava que a Fazenda Nacional lhe pagasse vencimentos a que teria direito, por ter prestado serviços ao Exército no Rio Grande do Sul, de onde fora dispensado pelo comandante das operações. Comprovou-se que havia autorização orçamentária para o pagamento dos valores reclamados.

No entanto, negava-se o pedido com base em prescrição supostamente advinda, dado que dos fatos ocorridos (1895) ao protocolo do requerimento (5 de novembro de 1902) teriam se passado mais do que cinco anos. Em caso semelhante, no entanto, o Ministério da Fazenda reconheceu que não ocorrera a prescrição, forte em disposição de um decreto que fixava que a prescrição não corria quando a demora fosse ocasionada por fato do Tesouro, tesourarias ou repartições, a quem competiria liquidar e reconhecer dívidas e efetuar pagamentos.

O parecerista entendeu que não havia demora a ser imputada ao responsável pelo pagamento dos valores discutidos. Além do que, o mesmo decreto também dispunha que o interessado em assegurar direitos deveria - - ao longo do prazo prescricional - - requerer que se certificasse a demora, em repartição competente. Não se demonstrou negligência, por parte do responsável pelo pagamento, pelo que inaplicável a hipótese que impedia o andamento da prescrição.

Entendeu-se que a regra suspensiva da prescrição não tinha por objetivo proteger credores negligentes da Fazenda Nacional. A negligência não era do servidor público. A

⁸⁷⁵ Araripe Júnior foi Consultor-Geral da República de 2 de janeiro de 1903 a 20 de outubro de 1911. Cearense, foi inclusive juiz em Mangape. Além de jurista, Araripe Júnior notabilizou-se como crítico literário. Escreveu sobre José de Alencar, Gregório de Matos, Tomás Antonio Gonzaga, Raul Pompeia e Aluísio de Azevedo, entre outros.

negligência, nos termos do parecer, era do interessado. De acordo com o parecerista “o requerente (...) incorreu na pena que se impõe aos negligentes; e deve somente queixar-se de si ou do rigor da lei”⁸⁷⁶. Segundo Araripe Júnior, a conclusão estava de “(...) inteiro acordo com a doutrina geralmente aceita e decorrente da distinção que os tratadistas estabelecem entre o elemento de direito público e o de direito privado, que concorrem no exercício da função pública remunerada”⁸⁷⁷.

Reiterou-se o prazo prescricional contra a Fazenda, de cinco anos, obrigando-se o interessado em suspender esse prazo que registrasse, ao longo de sua fluência, desídia ou protelação, por parte do agente administrativo responsável pelo pagamento do indébito ou dos valores devidos.

O ônus da prova contra a Fazenda Pública (1903)

Em 1903 a viúva de um fornecedor de mercadorias para o Exército insistia em receber duas notas relativas a negócios entabulados ao longo da Revolução Federalista. Essa revolução ocorreu de 1893 a 1895, agitando os estados do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e do Paraná. Resultou do conflito entre os federalistas de Gaspar Silveira Martins (os maragatos ou ximangos) e os republicanos de Júlio de Castilhos (então chamados de pica-paus). No limite, em jogo estava a permanência no cargo do então presidente Floriano Peixoto.

No caso levado à Consultoria-Geral da República, tinha-se pedido era instruído por duas notas, sem indicação de ano, nas quais apenas se identificam dia e mês. Também, apurou-se, não havia indicação correta da data de apresentação das referidas notas, para pronto pagamento. Havia dúvidas se o pagamento deveria ser realizado. O Ministro do Exército questionou o Consultor-Geral da República solicitando parecer sobre o assunto, especialmente no que se refere ao procedimento a ser adotado. Constatou-se certa obscuridade na transação, o que se evidenciava pela inexatidão das provas e por um andamento de papeis, que nada concluía.

À época havia legislação dispondo que notas indicativas de créditos de guerra deveriam ser apresentadas dentro de um ano da realização do negócio, penalizando-se a desídia do credor com presunção de perdimento dos documentos. Conclusivamente, o Consultor-Geral, Araripe Júnior, entendia que não havia documentação suficiente para

⁸⁷⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de janeiro de 1903.

⁸⁷⁷ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de janeiro de 1903.

amparar a pretensão da suposta credora. A questão centrava-se, basicamente, na apresentação de provas, bem como no respectivo ônus de apresentá-las.

O parecerista concluiu que o ônus de comprovação do alegado era do credor, e não da devedora, sufragando-se entendimento que é indiscutível em Direito, e que nos dá conta de que o ônus da prova é de quem alega o fato. Em Direito Público, especialmente, a premissa é indiscutível, com as exceções do direito do consumidor.

Percebe-se também efeito administrativo de uma situação de comoção, dado que os fatos se reportavam à Revolução Federalista, que agitou o Governo de Floriano Vieira Peixoto. No parecer, há a menção ao Conselho de Estado, que funcionou no tempo do Império, o que pode nos indicar que a Consultoria-Geral da República se via como substituta daquele órgão do século XIX, fundamental na concepção de um setor jurídico consultivo que respaldasse decisões. Nesse sentido, pronunciou-se Araripe Júnior:

“No antigo regime já era corrente na jurisprudência do extinto Conselho de Estado que ao contencioso pertencia resolver as dúvidas que se oferecessem em matéria de contratos, e ainda assim quando se cogitasse unicamente de relações como o Ministério da Fazenda, tais eram as limitações postas aos tribunais administrativos, como se pode ver, entre outras, das imperiais resoluções de 22 de dezembro de 1866 e de 3 de abril de 1867. No atual regime, extinto o Conselho de Estado, é claro que os interessados que se julgarem ofendidos em seus direitos, para fixar a verdade de fatos que não conseguiram restabelecer por via administrativa, não podem buscar outro caminho senão o da prova pelos meios ordinários”⁸⁷⁸.

Negou-se o pedido por insuficiência de provas. A Consultoria-Geral da República revelava-se como braço opinativo do Governo. As razões para a negação, tal como colocadas pelo Consultor-Geral, indicavam apego irrestrito à legalidade, bem como preocupação para com o Erário. O parecerista finalizava que se tratava *“de uma transação velada por irrecusável obscuridade”⁸⁷⁹*. Entendia que o interessado não *“cuidou de segurar o seu direito, estabelecendo, por via documentária e legal, correlação perfeita entre o que rezam estes documentos e a realidade dos fatos”⁸⁸⁰*.

Peremptoriamente, Araripe Júnior concluía que *“não cabe ao devedor, senão ao credor, estabelecer a verdade dos fatos em que afirma o direito”⁸⁸¹*. Consolidou-se, em 1903, que o ônus probatório contra a Fazenda Pública é sempre do interessado, definição que alcança discussões tributárias administrativas e judiciais.

⁸⁷⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 3 de março de 1903.

⁸⁷⁹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 3 de março de 1903.

⁸⁸⁰ Consultoria-Geral da República, Parecer de 3 de março de 1903.

⁸⁸¹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 3 de março de 1903.

O federalismo fiscal brasileiro (1903)

A competência para a fixação de impostos sobre exportação de mercadorias de produção própria era dos estados federados, nos termos do disposto no art. 9º da Constituição de 1891⁸⁸². Pode-se intuir que essa regra constitucional refletia interesse dos estados exportadores, a exemplo de São Paulo e de Minas Gerais. Isentava-se de impostos, nos estados por onde se exportasse, a produção de outros estados, também de acordo com o art. 9º de nossa primeira constituição republicana.

Segundo um autor da época, comentador da Constituição de 1891, “*sem esta proibição, cada um dos Estados da União poderia, por meio de tributos, influir de modo decisivo e ruinoso, sobre a produção, indústria e riqueza dos outros*”⁸⁸³. Tinha-se uma discussão em torno do conceito de imunidade, ainda que se utilizasse o verbo *isentar*.

Verifica-se um federalismo fiscal incipiente. A questão era recorrente, inclusive na jurisprudência do STF e em debates que opuseram Amaro Cavalcanti e Rui Barbosa. Nesse problema levado à Consultoria-Geral discutia-se o poder dos estados cobrar impostos de exportação em relação a negócios realizados em áreas federais, embora localizadas dentro dos limites estaduais. É que havia várias áreas da União dentro dos limites dos estados, sob várias formulações jurídicas, a exemplo de terras devolutas, terrenos de marinha, terrenos ribeirinhos, acrescidos, entre outros.

Nesse caso que se apresentou à Consultoria-Geral, o Ministro da Guerra consultou ao Ministro da Fazenda, a propósito do direito de os Estados tributarem a exportação nos territórios da União existentes no contexto dos limites dos Estados. Não se tratava de tributação estadual em territórios federais. É que nesses últimos os tributos estaduais eram de competência da União. Essa solução é mantida presentemente na Constituição de 1988, ainda que não tenhamos territórios, e ainda que impostos municipais, na hipótese de territórios divididos em municípios, sejam de competência dos mencionados municípios.

Discutia-se o poder dos estados decretar impostos de importação em relação a produtos exportados em área de jurisdição federal, porém localizadas nos limites estaduais. A linguagem constitucional da época utilizava o verbo *decretar* para identificar o poder de instituição de tributos. No pano de fundo da discussão tinha-se um veto

⁸⁸² Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos (...) § 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

⁸⁸³ CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa, *Comentários à Constituição Federal Brasileira*, Brasília: Senado Federal, 1992, p. 39. Edição *fac-símile*.

presidencial lançado contra Resolução do Congresso Nacional, que pretendia ampliar o conteúdo compreensivo de *terras devolutas*. Discutia-se se os Estados exerceriam alguma forma de jurisdição em relação às populações civis que vivessem nos limites de terras pertencentes à União, ainda que localizadas no perímetro dos Estados. Matérias de direito administrativo e de direito constitucional se confundiam na discussão.

O Consultor-Geral comparou o federalismo brasileiro com o federalismo norte-americano evidenciando diferenças entre os dois modelos. Nos Estados Unidos os territórios foram adquiridos ou ocupados após a independência, isto é, a partir de 1776. No Brasil, o território nacional já se encontrava dentro dos limites de 1822; isto é, a composição territorial antecedia à independência. De algum modo a situação fora fixada pelo Tratado de Madrid (1750), quando se reconheceu o princípio do *uti possidetis*, por intermédio do qual garantiu-se a posse de áreas que seriam de titularidade espanhola, de acordo com o Tratado de Tordesilhas (1494).

O parecerista, Araripe Júnior, partia de pressupostos fáticos relativos às diferenças entre a aquisição territorial por parte da União havida nos estados, em face do que ocorreu no Brasil. Observou que havia uma confusão “*em que laboram alguns intérpretes da Constituição relativamente ao modo porque foi e se acha constituído o território nacional*”⁸⁸⁴. Araripe Júnior entendia que nosso modelo era totalmente distinto do modelo norte-americano, afirmando que “*o território nacional se achava integrado quando se deu o advento da República; nenhuma aquisição foi feita, nem poderá mais sê-lo, à vista da proibição do art. 88 da Constituição brasileira*”⁸⁸⁵. Houve alterações territoriais, mais tarde, especialmente ao longo da gestão do Barão do Rio Branco como Ministro das Relações Exteriores⁸⁸⁶.

Enfatizava-se que jurisdições federais e estaduais não se conflitavam. Havia uma complementação. Afirmava Araripe Júnior que nada justificava que “*(...) nos distritos submetidos à regulamentação federal, segundo a Constituição brasileira, se negue ação aos poderes concedidos aos Estados, em tudo quanto não contrarie os fins de ordem administrativa afetos à União, nem prejudique a exploração direta da propriedade territorial anexa aos estabelecimentos organizados pelo Governo Federal*”⁸⁸⁷. A questão era de direito constitucional.

⁸⁸⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de junho de 1903.

⁸⁸⁵ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de junho de 1903.

⁸⁸⁶ CASTRO, Flávio Mendes de, *1808-2008- Itamaraty: dois séculos de História*, Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009, vol. 1, pp. 213-234.

⁸⁸⁷ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de junho de 1903.

Além do que “(...) recaindo o imposto sobre o resultado do trabalho dos colonos e mercadorias ou manufaturas aos mesmos pertencentes, sobre colheitas e frutos da própria lavoura ou sobre produtos de indústria extrativa obtidos em virtude de contratos de arrendamento feitos com a administração, é evidente que o Governo Federal violaria a Constituição se subtraísse aos Estados, em casos tais, o exercício do direito de arrecadação”⁸⁸⁸. Segundo o parecerista, os privilégios da Fazenda Nacional não se transmitiam, eram de direito público⁸⁸⁹. Nesse sentido, os produtos naturais do solo pertenciam à União em suas terras; “(...) ela tem o direito de explorá-los, utilizá-los, dando-lhes o destino que entender, por si ou por seus prepostos”⁸⁹⁰.

Entendeu-se que subtrair da unidade federada o poder de tributar a exportação ocorrida em área de domínio federal seria o equivalente à concessão de privilégio em favor de quem negociasse nessas áreas, sem que se tivesse previsão constitucional para tanto. No entendimento da Consultoria-Geral da República, era claro o fato de que os estados exerciam jurisdição fiscal em relação a áreas da União que se localizassem nos limites estaduais.

Não se tinha questão de imunidade ou de isenção. Ocorrido o fator gerador do imposto de exportação aos estados eram devidos os impostos, ainda que os negócios se desdobrassem em áreas de propriedade da União. Concluiu-se no sentido de que “*isentar dos impostos estaduais, portanto, os bens particulares, por pertencerem a pessoas residentes em terras da União, importaria conceder-lhes aquele privilégio pelo fato da habitação, o que seria absurdo e injustificável perante o direito vigente*”⁸⁹¹.

Ainda o federalismo fiscal, a ingerência estadual em colônia federal (1911)

Problemas de federalismo fiscal foram recorrentes ao longo da República Velha (1891-1930). A Constituição de 1891 fixou os tributos da União e dos estados, repartindo competências. Não havia previsão de competência tributária municipal. O municipalismo fiscal é fato que vai se realizar somente na década de 1940⁸⁹².

⁸⁸⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de junho de 1903.

⁸⁸⁹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de junho de 1903.

⁸⁹⁰ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de junho de 1903.

⁸⁹¹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de junho de 1903.

⁸⁹² O município no federalismo brasileiro é tema de direito público que exige referência ao jurista mineiro Victor Nunes Leal (1914-1985). Victor Nunes Leal foi Consultor-Geral da República de 15 de fevereiro de 1960 a 20 de outubro de 1960. Nunes Leal foi Ministro do Supremo Tribunal Federal e deixou- nos tese sobre o município e o regime representativo no Brasil, tornada em livro central para

O art. 7º da Constituição de 1891 dispunha que era competência da União (exclusiva) decretar impostos sobre a importação de bens de procedência estrangeira; sobre direitos de entrada, saída e estadia de navios, declarando-se livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às mercadorias estrangeiras que já tivessem recolhido impostos de importação. A União decretava também taxas de selo e de correios e telégrafos.

A Constituição de 1891 dispunha que os impostos decretados pela União deveriam ser uniformes para todos os estados. No mesmo contexto, vedava-se ao Governo federal a criação, de qualquer modo, de distinções e preferências em favor dos portos de uns contra os de outros estados. Nos termos do art. 9º da Constituição de 1891 os estados detinham competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; sobre imóveis rurais e urbanos; sobre transmissão de propriedade; sobre indústrias e profissões.

Aos estados também competia decretar (com exclusividade) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia; a par de contribuições referentes aos seus telégrafos e correios. Fixava-se além disso que seria isenta de impostos, no estado por onde se exportasse, a produção dos outros estados. Além do que, determinava-se que só seria lícito a um estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo-se, porém, o produto do imposto para o tesouro federal.

No que toca ao que hoje denominaríamos de imunidade tributária recíproca, proibía-se (art. 10) aos estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. E ainda (art. 11) vedava-se aos estados e à União a criação de impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre

compreensão do município no contexto político brasileiro, *Coronelismo, Enxada e Voto*. No núcleo do pensamento de Nunes Leal, o estigma da centralização, que tem marcado nossa experiência política. O fracasso do modelo dos donatários (criado em 1532) determinou a criação do sistema do governador-geral (com sede em Salvador). Salvo pouquíssimas manifestações nativistas (Emboabas, Mascates) quase nada se cogitou, em termos de autonomia municipal. A experiência joanina (1808-1821) deu muita importância para o Rio de Janeiro, em detrimento dos demais lugares do país. O texto constitucional de 1824 desconhecia a vida da vila, circunstância mantida pelo Ato Adicional de 1834, em que pese pregações descentralizadoras do Padre Diogo Antônio Feijó. O texto republicano de 1891 (reformado em 1926) possibilitou o controle do município pelo poder central, de forma absoluta, tônica da política do café-com-leite e do coronelismo, ambiente político e eleitoral pesquisado por Victor Nunes Leal, que estudou também a estrutura normativa da carta de 1946, quando ao município já se outorgavam poderes e competências. LEAL, Victor Nunes, *Coronelismo, Enxada e Voto*, São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

produtos de outros Estados da República ou estrangeiros e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem. Não se podia tributar o exercício de cultos religiosos.

Levou-se à Consultoria-Geral da República uma discussão, ocorrida em 1911, relativa ao estado do Paraná, que cobrava impostos de indústrias e profissões dos colonos que viviam em Colônia Militar da União, sediada nos limites daquela unidade da Federação. Em 1911 questionou-se se o estado do Paraná poderia ter ingerência fiscal em colônia militar da União. De acordo com o Consultor-Geral, Rodrigo Octavio⁸⁹³, tratava-se “(...) de saber se o Governo do Estado do Paraná pode ter qualquer ingerência fiscal no território da colônia, sobre seus habitantes, ou se, sendo a colônia um estabelecimento federal, está, a todos os respeito, sob a exclusiva autoridade federal”⁸⁹⁴.

A questão não era nova. Como se escreveu acima, em 1903 a Consultoria-Geral da República havia opinado que os estados deveriam cobrar impostos de exportação, em relação a mercadorias exportadas em seus territórios, ainda que se tratasse de porções territoriais definidas como áreas de colônias militares da União. Assim o reconheceu o parecerista, que registrou que “a questão a que se refere à consulta é antiga, pois, dos papéis que acompanharam o mencionado Aviso se vê que dura desde 1902, e a respeito dela já foi ouvida, uma primeira vez, a opinião do Consultor-Geral da República”⁸⁹⁵.

Durante a República Velha havia colônias militares nos territórios contíguos aos limites do Brasil com países estrangeiros, tradição que remontava ao tempo do Império. Reconhecia-se, nos exatos termos da Constituição que, naquele caso, o estado do Paraná estaria proibido de tributar bens e rendas federais, bem como serviços a cargo da União, em qualquer parte de seu território.

Havia regulamentação da vida civil nas colônias militares. Os habitantes de tais vilas podiam praticar todos os atos da vida civil (casar-se ou testar, por exemplo). Havia, assim, atos praticados no estado, em face dos quais incidiriam taxas e emolumentos de titularidade dessa unidade federada, o que justificava a pretensão de unidade da federação

⁸⁹³ Rodrigo Octavio Landgaard Menezes foi Consultor-Geral da República de 9 de novembro de 1911 a 15 de fevereiro de 1929. Formou-se em São Paulo, em 1886. Foi juiz de órfãos, juiz municipal, secretário da Presidência da República no governo Prudente de Moraes, deixando o cargo, a pedido em 1896. Quando deixou a Consultoria-Geral da República foi nomeado Ministro do Supremo Tribunal Federal, preenchendo a vaga do Ministro Heitor de Souza. Foi delegado plenipotenciário do Brasil em várias conferências internacionais, na Haia, em Washington, em Paris e em Bruxelas. Lecionou na Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade do Rio de Janeiro. Recebeu o título de doutor *honoris causa* de várias universidades, a exemplo das universidades do México, La Plata, Buenos Aires, Lima, Arequipa e Havana. Foi membro da Academia Brasileira de Letras e deixou uma extensa obra memorialística.

⁸⁹⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 22 de novembro de 1911.

⁸⁹⁵ Consultoria-Geral da República, Parecer de 22 de novembro de 1911.

exercer poder tributante em área de colônia militar, nos limites de seu território. De tal modo, segundo o Consultor-Geral,

“Não há como furtar ao Estado a jurisdição nesse território, em relação aos habitantes dele, em tudo a respeito de que não tenha a União jurisdição legal e competentemente regulada. Quem celebra os casamentos, quem legaliza os testamentos, quem os abre, quem faz os inventários e partilhas. Quem reconhece as firmas dos contratos e registra as escrituras? Evidentemente os funcionários do Estado, de acordo com as leis do Estado. Todos estes atos estão sujeitos a selos e emolumentos. Que selos se pagam, que regulamentos fixam tais emolumentos? Evidentemente selos do Estado. Sobre tudo isso não pode haver dúvida”⁸⁹⁶.

Declarar-se a incompetência tributária dos estados em relação a áreas de colônias militares, entendia a Consultoria-Geral da República, seria fórmula odiosa de se fixarem privilégios, não extensivo aos demais habitantes de uma mesma unidade da federação. Entendeu mais uma vez a Consultoria-Geral da República que a presença fiscal de um estado em colônia militar não prejudicava ou limitava o andamento e a organização desta última.

Servidores públicos e necessidade de concurso (1915)

Em 1915 a Consultoria-Geral da República respondeu a provocação do Ministro da Viação e Obras Públicas relativa à nomeação de um guarda-livros que não era do serviço público, e que fora designado para trabalhar na Inspetoria Federal de Portos, Rios e Canais. O guarda-livros é o equivalente ao atual técnico em contabilidade ou, quando tem curso de nível superior, o contador. Isto é, o guarda-livros, na linguagem do início do século XX, desempenhava atribuições dos atuais contadores.

Discutia-se se era possível a nomeação de servidor externo ao serviço, para o exercício da função de guarda-livros. O Consultor-Geral insistiu que a regra aplicável não era expressa quanto à necessidade de o guarda-livros ser indicado entre os membros do serviço. Por outro lado, observou que à demissão pura e simples (que era possível, porque ainda não havia se consumado o prazo de 10 anos, como previa a legislação da época), deveria se contrapor a tese de que o nomeado também contava com direitos adquiridos, e que precisavam ser respeitados.

Há no parecer passagem de substancial importância na compreensão do direito administrativo brasileiro, aplicável à administração tributária. O Consultor-Geral

⁸⁹⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 22 de novembro de 1911.

defendia que a Administração não poderia tratar de reclamações contra seus atos porque a Constituição de 1891 teria abolido o contencioso administrativo. No entender do parecerista, a competência que a Constituição dera ao Judiciário para conhecer de todas as causas da Fazenda Nacional era indicativo de que abandonamos o modelo de contencioso administrativo, comum no direito francês. Essa premissa tem importantes desdobramentos em matéria tributária.

O parecerista, com base em nossos autores de direito administrativo, sufragava a tese de que no contencioso administrativo haveria um direito em jogo enquanto na jurisdição gracioso disputava-se em torno de um interesse. O Consultor-Geral opinou no sentido de que a questão deveria ser resolvida pelo Poder Judiciário.

Opinou que o guarda-livros poderia ser exonerado, e que a vaga deveria ser preenchida de acordo com a legislação. Caso contrário, que se levasse ao Judiciário o pleito do interessado⁸⁹⁷. Esse entendimento fixou uma orientação para casos futuros, acenando para uma rota de recorrente busca do Judiciário. A Administração perdeu o controle de vários assuntos de seu interesse. O princípio da inafastabilidade das questões em relação ao Poder Judiciário será definido somente mais tarde. Porém, no conteúdo dessa decisão da Controladoria-Geral da República firmava-se uma tradição em nossa cultura jurídica.

A isenção tributária (1918)

A isenção tributária era na República Velha tratada de forma *ad hoc*, verificando-se vários casos, decididos isoladamente. Há na reminiscência das intervenções da Consultoria-Geral da República um caso que ilustra essa especificidade. Para uma determinada empresa do Rio de Janeiro o Governo havia concedido isenção de impostos de importação de latrinas. Havia compromisso de que a isenção atingiria a média de uma latrina por casa, se térrea, ou duas casas, se assobradadas. Uma isenção condicionada, na linguagem tributária contemporânea.

No entanto, um servidor da Alfândega constatou que o número de latrinas importadas - - e detentoras do benefício fiscal - - parecia exceder o razoável que se

⁸⁹⁷ Consultoria-Geral da República, Parecer de 5 de janeiro de 1915. *“Em face dos princípios expostos neste parecer, pois, e a menos que V. Ex. não queira resolver o caso pela possível exoneração do atual guarda-livros e consequente preenchimento da vaga nos termos regulamentares, sou de parecer que os reclamantes devem ser mandados ao Poder Judiciário”*.

esperava. Além do que, várias louças sanitárias luxuosas faziam parte do conjunto de objetos importados.

O servidor fora minucioso em sua atuação, e assim registrou o Consultor-Geral, Rodrigo Octavio, para quem, o inspetor, *“com proficiente estudo, em face da estatística da construção de prédios nesta cidade nos últimos anos e do número de aparelhos sanitários importados (...) com isenção de direitos, se procura demonstrar a quanto monta o excesso de aparelhos em relação ao número daqueles que a Companhia tem obrigação contratual de colocar, e que são, apenas um, nas casas térreas, e dois, nas casas de sobrado”*⁸⁹⁸. Além de uma questão jurídica, a questão trazia também alguns questionamentos técnicos que o Consultor-Geral estudou e enfrentou.

Nesse sentido, mais técnico e específico, havia também um dado que acendia confusão. É que várias famílias poderiam dividir casas térreas, bem como outras ainda poderiam dividir casas assobradadas. Esse episódio deu-se no Rio de Janeiro, cidade que, desde então, apresentava problemas de oferta de residências, o que resultava em várias pessoas dividindo uma mesma casa.

O Consultor-Geral da República verificou que se alterou contrato originário, excluindo-se louças sanitárias de luxo, pelo que somente material efetivamente de esgoto deteria a não incidência prevista nos ajustes. Rodrigo Octavio explicou a isenção, *“(...) que havia sido concedida ampla e geral nos contratos primitivos (...), foi modificada (...) para excluir do favor “as latrinas de luxo, caixa de lavagens e seus acessórios, ventiladores e mais material que não seja propriamente do esgoto, uma vez que tiver de ser pago por particulares”*⁸⁹⁹.

Desse modo, concluiu, latrinas de luxo foram excluídas da isenção, pelo que, nesse pormenor, com razão o inspetor da Alfândega. Registra-se tradição do direito tributário brasileiro no sentido de interpretar as cláusulas de isenção com literalidade e restritivamente. Nas entrelinhas também, o caso nos sugere uma aplicação intuitiva do princípio da seletividade.

O prazo de prescrição para requerimento de pagamento de tributo indevido (1920)

Na era que antecede ao Código Tributário Nacional prazos e condições de reconhecimento de prescrição eram recorrentemente discutidos judiciária e

⁸⁹⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de fevereiro de 1918.

⁸⁹⁹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de fevereiro de 1918.

administrativamente. Em 1920, uma empresa do Rio Grande do Sul teria recolhido indevidamente impostos sobre o consumo, incidente sobre o comércio de cobertores.

Não havia previsão legal relativa à incidência de imposto sobre consumo sobre cobertores de lã. Já se operava pragmaticamente com o princípio da legalidade. A empresa requereu a repetição dos valores. O Ministro da Fazenda pediu parecer do Consultor-Geral da República. Lembrou-se que a reclamação administrativa suspendia a prescrição - - quinquenal - -, posição então sustentada pelo Supremo Tribunal Federal.

A interessada havia feito uma reclamação administrativa o que, no entender o Consultor-Geral, interromperia a prescrição, de acordo com a legislação da época. Opinou-se pelo direito de “*haver a restituição das importâncias pagas em virtude da cobrança ilegal do referido imposto*”⁹⁰⁰. Excluiu-se da possibilidade de restituição aos valores que não foram objeto de reclamação administrativa, por parte do interessado. Fixou-se entendimento no sentido de que a reclamação administrativa, a tempo protocolada, suspende o prazo prescricional, em favor do contribuinte.

O imposto de consumo sobre os lança-perfumes e a impossibilidade do regulamento alterar o comando de lei (1921)

Em julho de 1921 o Consultor-Geral da República opinou a propósito da incidência (ou não) de imposto de consumo sobre os lança-perfumes. Discutia-se se a base de cálculo era o peso bruto ou o peso líquido. Os problemas relativos à nocividade do produto não foram tratados, o que confirma a historicidade da experiência jurídica. A toxidade do lança-perfume, o que hoje parece o tema central da discussão, não foi levada em conta. O lança-perfume é um entorpecente, hoje banido do consumo regular⁹⁰¹. No entanto, há cerca de 100 anos, o debate se prendia em relação à incidência fiscal sobre o peso bruto ou sobre o peso líquido.

⁹⁰⁰ Consultoria-Geral da República, Parecer de 31 de julho de 1920.

⁹⁰¹ O lança-perfume já foi de uso autorizado no Brasil. Fabricado originalmente na França, era importado para uso no carnaval, até 1922, quando passou a ser fabricado no Brasil. Tem-se notícias do uso de lança-perfume no carnaval do Rio de Janeiro, já em 1904. O lança-perfume foi proibido no Brasil em 1961, por ordem de Jânio Quadros. Tratava-se do Decreto nº 51.211, de 18 de agosto de 1961. Proibia-se a fabricação, o comércio e o uso do lança-perfume no território nacional. Considerava-se que o cloreto de etila, usado na fabricação dos lança-perfume, era substância nociva à saúde. Considerava-se que seu uso se generalizava, potencializando de forma alarmante a embriaguez. Jânio Quadros reportava-se ao art. 278 do Código Penal que proibia o fabrico e a entrega ao consumo de coisa ou substância nociva à saúde. Por fim, considerava-se que nada justificava a tolerância do Poder Público para com o emprego da substância nociva à saúde, como instrumento de folguedo carnavalesco, acessível à generalidade da população.

A matéria foi tratada pelo Decreto nº 14.648, de 26 de janeiro de 1921, que regulamentava o imposto de consumo. Tratava-se especificamente sobre a incidência no lança-perfumes, determinando-se que a base de cálculo se construía a partir do peso bruto da mercadoria, e não com referência ao peso líquido. De acordo com o Decreto, as bisnagas e lança-perfumes para folguedos carnavalescos seriam tributadas por 30 gramas ou fração, pelo peso bruto.

Até então a cobrança se fazia sobre o peso líquido, desde a sujeição do lança-perfumes ao imposto de consumo, como disposto na Lei nº 2.919, de 31 de dezembro de 1914. O regulamento alterava a base de cálculo. A lei determinava que se calculasse o imposto pelo peso líquido. O regulamento descumpriu essa orientação e fixou que se cobrasse com referência ao peso bruto, o que significativamente aumentaria a incidência.

Rodrigo Octavio também invocou o costume como premissa para decidir pela tributação sobre o peso líquido. Nesse sentido, registrou que era “(...) certo que os diversos regulamentos dados para cobrança desse imposto não especificavam como a taxaçoão devia ser feita; o fato, porém, é que sempre, uniformemente, se cobrou sobre o peso líquido da mercadoria taxada”⁹⁰². Também apresentou um argumento de ordem fática, contrapondo o peso do líquido com o peso do invólucro (bisnaga), ao que acrescentou argumento definitivo, relativo ao fato de que o regulamento alterou expressivamente matéria disposta em lei:

*“E ocorrendo que na hipótese o peso bruto, incluindo o peso do invólucro de vidro, é muito pesado e algumas vezes mais pesado que o próprio líquido, a consequência é que o novo regulamento aumentou consideravelmente o imposto. E, desde que, como se disse a princípio, não houve disposição legislativa autorizando a modificação dos regulamentos anteriores, parece-me evidente que a modificação introduzida pelo novo regulamento no modo de taxar o lança-perfume não deve subsistir”*⁹⁰³.

O Consultor-Geral da República decidiu com base em princípio hoje inafastável de direito tributário, no sentido de que não se pode cobrar tributo sem lei que o defina e dê seus contornos gerais, como fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

Ainda a isenção fiscal e sua aplicação aos telegramas (1924)

⁹⁰² Consultoria-Geral da República, Parecer de 19 de julho de 1921.

⁹⁰³ Consultoria-Geral da República, Parecer de 19 de julho de 1921.

Em 1924 o Consultoria-Geral da República explicou aos Ministros da Fazenda e da Viação e Obras Públicas que a isenção fiscal dada aos telegramas taxados em balcão pela *Western Telegraph* era indevida. Os interessados tinham expectativa de manter esse benefício, que já recebiam no passado. Do ponto de vista da teoria geral do direito tributário o que se tinha era uma discussão relativa ao direito adquirido à isenção.

Interpretação literal de norma de isenção, à época vigente, e decorrente de um contrato assinado entre a interessada e o Governo, apontava para a dispensa da tributação de cabos telegráficos, inclusive instalações e navios. Não havia previsão normativa para isenção de serviços telegráficos propriamente ditos. Porém, talvez demonstrando agudo senso prático, porque conhecedor que de seu parecer haveria impacto nos preços das comunicações, o Consultor-Geral da República explicou que, na essência, a exação não era devida.

A interessada havia assinado vários contratos com o governo brasileiro, nos quais havia previsão para várias formas de isenção. Detinha o monopólio da exploração telegráfica. A isenção ocorreria nas hipóteses de exploração de cabos telegráficos e fios terrestres. Examinando os contratos, o Consultor-Geral convenceu-se que a *“isenção de contribuições que se visava era tão-somente a relativa aos cabos e materiais, bem como aos navios a serviço da companhia, mas, de modo algum, taxas referentes propriamente ao serviço telegráfico”*⁹⁰⁴.

A decisão do Ministro da Fazenda, negando a isenção, fora tomada, segundo o parecerista, em sessão do antigo Conselho da Fazenda, com apenas um voto contrário. Rodrigo Octavio ainda acrescentava que, se isenção fosse garantida à interessada, deveria ser estendida a sua concorrente.

Porém, em desate inesperado, o parecerista entendeu que a questão poderia ser encarada e resolvida de um modo mais fácil. Taxas de telegramas eram geralmente pagas no balcão da empresa telegráfica, o que ocorria no exato momento de expedir o telegrama. A operação, segundo o parecerista, não estava sujeita ao selo (e, portanto, ao tributo), a menos que quem enviasse um telegrama pedisse um recibo. Segundo Rodrigo Octavio, o papel que as companhias entregavam ao expedidor do telegrama não eram *“(...) propriamente um recibo (se bem tenham essa forma), mas um documento comprobatório da expedição do telegrama a fim de que se reclame, em caso de não entrega”*⁹⁰⁵.

⁹⁰⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 22 de julho de 1924.

⁹⁰⁵ Consultoria-Geral da República, Parecer de 22 de julho de 1924.

Essa última reflexão fundamentou a decisão porquanto o parecerista entendeu que se poderia reconhecer “(...) a isenção do selo, pelo reconhecimento de que, no caso, não há recibo, modificando-se, se for conveniente, a fórmula do papel que as companhias entregam no balcão”⁹⁰⁶. Assim, ainda que o contrato não previsse a isenção, o modo como o telegrama era pedido e expedido não justificava a incidência do imposto cuja isenção se pretendia.

Fundamentos e aspectos práticos da imunidade tributária recíproca (1924)

O tema da imunidade tributária recíproca foi tratado pela Consultoria-Geral da República a propósito de um processo relativo à cobrança de impostos, por parte da Prefeitura do Distrito Federal, então no Rio de Janeiro, pelos concertos que se realizariam no Instituto Nacional de Música.

A Prefeitura invocava que não havia cogitado de cobrar impostos por festas de caráter oficial, realizadas ou não, em edifícios públicos, da administração municipal. Segundo o parecerista, a Prefeitura avaliava que era “(...) frequente realizarem-se, em salões de edifícios públicos, cedidos gratuitamente ou não, festas sem nenhum caráter oficial, que se promovem exclusivamente a bem dos interesses pessoais de distintos artistas, com natural exigência de pagamento das respectivas localidades”⁹⁰⁷. Além disso, a Prefeitura acrescentava que toda a vez que no Instituto de Música se realizavam solenidades oficiais, nenhum representante do fisco municipal havia tentado arrecadar quaisquer impostos.

Porém, argumentava a Prefeitura, sempre que festas particulares fossem realizadas no Instituto de Música, entendia-se que deveriam ser cobrados os impostos devidos, “sob pena de infringir a legislação municipal, e de concorrer para dar ao salão de festas daquele estabelecimento uma situação privilegiada, que nada justificaria”⁹⁰⁸. O Governo Federal se opunha, porquanto que era “estranhável a insistência da Prefeitura em cobrar impostos de espetáculos realizados no recinto de estabelecimentos (ou edifícios) federais”⁹⁰⁹. A Prefeitura do Distrito Federal estava tributando atividades culturais que se realizavam em prédio do Governo Federal.

⁹⁰⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 22 de julho de 1924.

⁹⁰⁷ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de setembro de 1924.

⁹⁰⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de setembro de 1924.

⁹⁰⁹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de setembro de 1924.

O parecerista também levava em conta as leis do Distrito Federal que dispunham que concertos, conferências, ou congêneres, quando realizados em teatro, eram sujeitos às taxas de companhias teatrais e que incidiriam tributos quando esses concertos fossem realizados em salas ou salões particulares.

Excepcionava-se da incidência quando a atividade fosse em benefício de associações de caridade, beneficência ou instrução, motivadas pelo fato do interesse social e humanitário. Nessas hipóteses, poderia o Prefeito dispensar o pagamento dos respectivos impostos. Havia ainda uma regra de singular peculiaridade que dispunha que ficavam isentos dos respectivos impostos os três primeiros concertos realizados pelos artistas diplomados pelo Instituto Nacional de Música.

Argumentou o parecerista que a incidência se dava em termos genéricos. Não havia isenção prevista na lei municipal, na hipótese de concerto realizado em edifício federal. Entendeu que à Prefeitura do Distrito Federal era permitido cobrar tributos na hipótese de evento cultural que se realizasse em prédio da União. Remetia o problema ao art. 10 da Constituição de 1891 e acrescentava que os municípios poderiam tributar bens e rendas federais, ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. Com base nessa premissa, questionava o Consultor-Geral da República:

“Cobrando impostos sobre concertos realizados por particulares, em seu proveito exclusivo, embora num edifício federal, tributa o Município bens federais? Tributa rendas federais? Tributa serviços a cargo da União? Penso que ninguém o afirmará. O imposto exigido pela Prefeitura não recai sobre o prédio, nem sobre renda federal, nem atinge a serviço a cargo da União; o concerto realizado por particular, em seu próprio proveito, sem qualquer vínculo que de coparticipação da União no produto da renda, não é um serviço a cargo da União, nem a renda percebida é renda federal. A União limita-se a alugar a sala por um preço certo e preestabelecido, que nem mesmo corresponde a qualquer percentagem da renda”⁹¹⁰.

De fato, entendia o Consultor-Geral, a questão não era resolvida com base na imunidade recíproca, justamente porque não se tratava de tributação incidente sobre bem, renda ou serviço. De acordo com o Consultor, Astolpho Rezende, *“a renda, como o serviço, são ambas da iniciativa e proveito particular do concertista ou do seu empresário”⁹¹¹*. Além do que, continuava, *“se os concertos fossem explorados pela União, não haveria dúvida nenhuma sobre a inconstitucionalidade do imposto”⁹¹²*. Reputava, assim, perfeitamente legítimo o ato do Prefeito do Distrito Federal,

⁹¹⁰ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de setembro de 1924.

⁹¹¹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de setembro de 1924.

⁹¹² Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de setembro de 1924.

considerando como indevida a intromissão “do Governo Federal na vida econômica e administrativa do Município”⁹¹³.

A imunidade tributária do Banco do Brasil (1928)

Em 1928 a Consultoria-Geral da República opinou sobre controvérsia entre o Banco do Brasil e o governo do estado do Rio de Janeiro. A questão consistia em se entender se o Banco do Brasil detinha, no território daquela unidade federada, de isenção de impostos sobre seus bens e propriedades.

O Banco do Brasil tem história que remonta à vida da Família Real Portuguesa para o Brasil. Foi originalmente organizado no contexto de um alvará régio datado de 12 de outubro de 1808. Pretendia-se reproduzir no Brasil fórmulas bancárias estatais que havia na Europa. Havia forte inspiração do modelo inglês. Como na Inglaterra, o nosso Banco do Brasil emitia papel-moeda. Era responsável pelo pagamento de salários de funcionários públicos, bem como juros e pensões. Passou por várias reformulações. Foi o banco do governo até a criação do Banco Central do Brasil, surgido da antiga Superintendência da Moeda e do Crédito-SUMOC.

No caso levado à Consultoria-Geral da República, relativo à imunidade banco, havia parecer do comercialista J. X. Carvalho de Mendonça, que na ocasião era Consultor-Jurídico do Banco do Brasil. Lembrou-se que o Banco do Brasil, por força de dispositivo de lei, o art. 5º do Decreto Legislativo nº 3.213, de 30 de dezembro de 1916, fora reconhecido como serviço federal, E, conseqüentemente, em virtude do disposto no art. 10 da Constituição Federal de 1946, o Banco do Brasil estaria isento de qualquer imposto estadual e municipal. Chama a atenção que ainda não se cogitava do uso específica da expressão *imunidade*.

O Presidente do Estado do Rio de Janeiro (à época, os governadores estaduais eram denominados de presidentes de estado), impugnava a pretensão do Banco do Brasil, alegando que desde a lei orçamentária de 1918 não havia essa previsão de isenção. Vigia então o princípio da anualidade, que não se pode confundir com o atualmente vigente princípio da anterioridade.

Pelo princípio da anualidade o imposto dependia de lei orçamentária do *ano anterior* para que pudesse ser cobrado. E justamente porque as leis orçamentárias

⁹¹³ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de setembro de 1924.

deixaram de consignar a isenção, a *contrario sensu*, argumentava o Presidente do Estado do Rio de Janeiro, não haveria como se reconhecer a imunidade tributária do Banco do Brasil. O Consultor-Geral, Rodrigo Octavio, não aceitou esse argumento, observando:

*“Não me parece procedente, entretanto, o argumento. A prática de introduzir disposições permanentes nas leis anuais vem desde o tempo do Império (quando, aliás, era costume mencionar, depois do dispositivo, a declaração de que esse dispositivo era permanente). Mas, nunca se pôs em dúvida a legalidade de tal prática, apenas arguindo-se que ela não era perfeitamente regular, pela natureza especial das leis orçamentárias. Entretanto, desde que tais leis obedecem ao mesmo processo de elaboração que as demais, não se pode negar a natureza do dispositivo legal e suas naturais consequências, a um dispositivo, introduzido na lei orçamentária e que encerre um preceito, por seus próprios termos, de caráter permanente”*⁹¹⁴.

Mencionou jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não haveria necessidade de se reiterar, sempre, a previsão contida na lei orçamentária. Enfatizava que o Banco do Brasil e suas agências constituíam serviço federal e estavam isentos de todo e qualquer imposto estadual e municipal.

Desse modo, argumentava, o Banco do Brasil era um serviço federal, e, por isso, era claro que as suas atividades, dentro de sua competência estatutária, estavam legalmente isentas de tributação fiscal. Acrescentava que essa isenção de impostos era geral e compreensiva de tudo o que se refere à vida do Banco, e assim abrangeria, “*não só os seus atos, como os seus bens*”⁹¹⁵.

Ainda a imunidade recíproca, a tributação, em São Paulo, de imóveis de propriedade da União (1928)

Em 1928 a Prefeitura de São Paulo pretendia cobrar da União Federal contribuição incidente sobre calçamento que beneficiavam imóveis de propriedade da União. O parecerista, Rodrigo Octavio, entendeu que a cobrança era indevida, apontando isenção, por força de disposição constitucional. À época, como já observado, não se distinguia imunidade de isenção, enquanto categorias decorrentes da Constituição ou da lei.

Rodrigo Octavio mais uma vez invocava o art. 10 da Constituição Federal, que proibia que os estados tributassem bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. Não havia no sistema constitucional da época a menção a municípios,

⁹¹⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 25 de setembro de 1928.

⁹¹⁵ Consultoria-Geral da República, Parecer de 25 de setembro de 1928.

situação que o parecerista contornou observando que “(...) *na expressão – estados –, é óbvio, está compreendida a entidade – município – de que se constituem aqueles. A proibição entende, pois, tanto com os tributos de natureza estadual, quanto com os de natureza municipal*”⁹¹⁶. A tributação dos municípios se compreendia na área de competência tributária dos estados. Especificamente, quanto à exação que a prefeitura queria cobrar, observou:

“A esse preceito categórico, cujo fundamento é impedir, no interesse geral, que uma das circunscrições políticas da nação prejudique ou dificulte a organização e o funcionamento dos serviços a cargo de qualquer das outras, a única restrição que os tribunais têm admitido é quando o tributo exigido não é, propriamente, um imposto, isto é, uma contribuição destinada aos serviços gerais, mas reveste o caráter especial de taxa, cobrada pela utilização de um determinado serviço, no momento de sua prestação”⁹¹⁷.

Lembrou que a contribuição era exigida proporcionalmente ao custo do calçamento da rua, na parte fronteira aos imóveis. A lei municipal dispunha que para as obras de pavimentação, os proprietários concorreriam com dois terços do custo integral, à razão de um terço por metro de testada do respectivo terreno.

Porém, com base em pareceres que instruíam o processo, lembrou que “*a pavimentação dos logradouros públicos não é um serviço prestado direta e especialmente aos proprietários dos prédios neles situados, mas um serviço de natureza geral, de atribuição privativa dos poderes municipais, para uso e gozo de todos os habitantes da cidade*”⁹¹⁸. Por isso, notou que se utilizariam do calçamento da rua todos os transeuntes, e não somente os donos dos prédios. Assim, explicando a natureza jurídica da exação, registrou que:

“O aludido tributo não tem, portanto, o caráter de taxa; e, destinado a custeio de um serviço de natureza geral, é, antes, um imposto. E sendo imposto, não pode incidir sobre imóveis de propriedades da União, porque a isso se opõe a citada disposição constitucional. Esse é o aspecto essencial sob que deve ser encarada a questão, a cuja solução não interessa examinar a constitucionalidade do imposto, debaixo de qualquer outro ponto-de-vista”⁹¹⁹.

Exemplificou o problema com tributo semelhante instituído pelo Distrito Federal, no qual “(...) *sem existir nesses atos qualquer dispositivo especial consignando a respectiva isenção, mas por simples virtude da citada proibição constitucional, e*

⁹¹⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 23 de novembro de 1928.

⁹¹⁷ Consultoria-Geral da República, Parecer de 23 de novembro de 1928.

⁹¹⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 23 de novembro de 1928.

⁹¹⁹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 23 de novembro de 1928.

contribuição não é exigida pela Prefeitura, em relação aos numerosos imóveis de propriedade da União”⁹²⁰. Conclui que se deveria comunicar à Prefeitura Municipal de São Paulo que a solicitação do pagamento deixaria de ser atendida, porquanto os imóveis tributados, como bens da propriedade da União, estavam isentos do imposto, nos termos do art. 10 da Constituição Federal. Não se pode constatar circunstância de imunidade tributária recíproca porque essa só se refere a impostos. No caso acima descrito a contribuição de melhoria era a exação discutida.

Incidência de imposto de renda sobre salários de juízes (1929)

Em 1929 um Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal requereu restituição de impostos que lhe foram descontados de seus vencimentos. A matéria chegou à Consultoria-Geral da República, para que se opinasse sobre a legalidade do pedido. O parecerista, Solidônio Leite⁹²¹, reconheceu que ao magistrado federal deveria se assegurar absoluta independência. Apontava para a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados, como de natureza alimentar. Porém, esses elementos não justificavam a isenção.

Reportou-se a uma decisão do Supremo Tribunal Federal, de 1902, quando se decidiu que a irredutibilidade do estipêndio dos juízes era uma garantia do Poder Judiciário, e de sua independência. Desse modo, a irredutibilidade dos vencimentos dos juízes federais resultava na impossibilidade de se criar um imposto que incidisse sobre os ganhos das magistraturas.

Por outro lado, entendia o Consultor-Geral, não se poderia negar o princípio da universalidade do imposto de renda, então já existente, excepcionando-se os juízes, mediante o reconhecimento de um privilégio. Enfatizou-se que “(...) *o imposto é condição da existência mesma do Estado, que sem ele, não preencheria os seus fins, e viria fatalmente a desaparecer*”⁹²².

Nesse sentido, continuava o parecerista, a obrigação universal do recolhimento de impostos era situação inerente ao processo civilizatório, porque “(...) *indispensável para*

⁹²⁰ Consultoria-Geral da República, Parecer de 23 de novembro de 1928.

⁹²¹ Solidônio Attico Leite foi Consultor-Geral da República de 20 de fevereiro de 1929 a 18 de setembro de 1930. Nasceu em 1867 em Serra Talhada e faleceu em 1930, no Rio de Janeiro. Viveu boa parte de sua adolescência em um orfanato. Conhecia o ofício de ferreiro. Formou-se em direito em Recife. Privatista, advogou na área de direito comercial e colaborou intensamente na redação do Código Civil de 1916. Homem de letras, foi também filólogo e crítico literário.

⁹²² Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de outubro de 1929.

a formação do fundo destinado às despesas a que é obrigada a administração em benefício da comunidade em todo o estado de civilização, especialmente nos países organizados, o imposto o que na verdade representa é a cota devida para os encargos do Estado, entre os quais figuram também as despesas feitas com a administração da justiça”⁹²³. Insistia que era da essência do imposto “*a universalidade consistente na exclusão de todo e qualquer privilégio*”⁹²⁴. Acrescentava que essa premissa era consagrada expressamente no art. 72, § 2º, da Constituição de 1891⁹²⁵.

Apoiava-se em constitucionalistas que não aceitavam a isenção dos impostos gerais em relação ao vencimento de juízes, a exemplo de Viveiros de Castro e Agenor de Roure. Realçou que o Supremo Tribunal Federal havia alterado a jurisprudência sobre a matéria. Referiu-se a voto de Rodrigo Octavio, então no STF, e que fora seu antecessor na Consultoria-Geral da República. Abandonou-se entendimento consolidado que as disposições constitucionais assecuratórias da irredutibilidade de vencimentos civis ou militares não eximiam da obrigação de pagar os impostos gerais criados em lei.

Solidônio Leite elencou vários pareceres que convergiam pela impossibilidade de se isentar os magistrados dos impostos. Insistia que não era lícito a quem quer que fosse eximir-se do ônus de concorrer para as despesas indispensáveis à manutenção do Estado. Fixou-se entendimento de que impostos gerais são contribuições em dinheiro a que “*são obrigados os membros da comunhão social para a manutenção dos serviços como o de polícia e outros, em benefício de toda a população (...) se os que gozam de vencimentos irredutíveis são também beneficiados com tais serviços, é justo que também paguem impostos*”⁹²⁶.

Conclui a irredutibilidade dos rendimentos nos magistrados não justificava a não incidência de impostos gerais, a exemplo do imposto de renda. Negou-se a pretensão do magistrado. O parecer de Solidônio Leite é ponto de partida para a doutrina que envolve a matéria.

Os temas tributários na Consultoria-Geral da República na Era Vargas e na República Populista (1930-1964)

⁹²³ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de outubro de 1929.

⁹²⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de outubro de 1929.

⁹²⁵ Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: (...) § 2º Todos são iguais perante a lei.

⁹²⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de outubro de 1929.

Condições para expedição de carta de arrematação em execução fiscal (1939)

Em 1939 o Ministério da Fazenda provocou a Consultoria-Geral da União para que opinasse se era possível a expedição de carta de arrematação em favor de arrematante em duas hipóteses nas quais os preços alcançados nas praças procedidas não cobriram o débito total dos executados. Cogitava-se de assunto de processo tributário.

O Consultor-Geral, Annibal Freire da Fonseca⁹²⁷, apontou que “*a tradição do nosso direito assegurava o princípio legal de que a execução da devida exonerava o imóvel executado, fazendo recair apenas no preço das arrematações judiciais quaisquer litígios ou execuções que sobre a coisa pesassem, isentando os arrematantes respectivos de pagamentos que constituíssem objeto da execução*”⁹²⁸. Lembrou que a matéria era disposta desta forma nas Ordenações, Título 6 Livro IV, §§2º e 3º, e assim também preceituavam Teixeira de Freitas e Joaquim Ribas nas suas Consolidações, artigos 527 e 1.311 respectivamente.

No entanto, registrou que esse princípio fora alterado pelo Código Civil então vigente, que dispunha em sentido contrário, como se lia no art. 677 que dispunha que os direitos reais passavam com o imóvel para o domínio do adquirente. Registrava também que havia restrição no parágrafo único do mencionado artigo, e que dispunha que o ônus dos impostos sobre prédios transmitia-se aos adquirentes, salvo constando da escritura as certidões do recebimento, pelo fisco, dos impostos devidos e, em caso de venda em praça, até o equivalente do preço da arrematação.

Adiantou que embora aderindo à doutrina geral contrária aos princípios anteriores, a disposição legal então vigente encerrava exceção formal e expressa “*para os casos de venda em praça dos prédios onerados com impostos é negada claramente quaisquer responsabilidades aos adquirentes, pelas diferenças caso resultante entre o líquido apurado na arrematação e o valor exato da vida executada*”⁹²⁹. Entendeu que essa

⁹²⁷ Annibal Freire da Fonseca foi Consultor-Geral da República de 15 de outubro de 1938 a 19 de junho de 1940. Nasceu em Lagarto, no Sergipe, em 1884, e faleceu no Rio de Janeiro, em 1970. Formou-se em direito em Recife, em 1903, depois de ter estudado na Bahia e no Rio de Janeiro. Lecionou direito administrativo na Faculdade de Direito do Recife. Foi Ministro da Fazenda do Presidente Artur Bernardes, nos anos de 1925 e 1926.

⁹²⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de março de 1939.

⁹²⁹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de março de 1939.

exceção era consciente, e indicou documentos comprovando discussões ocorridas no Senado.

Para o parecerista, as disposições legais deveriam ser observadas pelas autoridades administrativas. Porém, o entendimento jurisprudencial enfrentou as novas exigências legais. Assim, prosseguiu Anníbal Freire da Fonseca, *“a jurisprudência dos tribunais, ao tomar conhecimento da medida e em seus inúmeros acórdãos, sempre resolveu no sentido de restringir as responsabilidades dos arrematantes nas praças judiciais”*⁹³⁰. Deu importância e relevo à jurisprudência, como fonte do direito.

Seguindo orientação jurisprudencial concluiu que poderia ser expedida quitação para o imóvel executado e arrematado em face das leis em vigor, podendo ser expedida quitação para o imóvel executado e arrematado em processo executivo, *cabendo a Fazenda o direito de continuar credora do executado pelo saldo da sua dívida, nenhuma responsabilidade sendo atribuída ao arrematante, além daquela que a jurisprudência lhe tem determinado ao interpretar as disposições da parte final do parágrafo único do art. 677, do Código Civil*⁹³¹. Fixou entendimento razoável, que robustece os interesses do arrematante de boa-fé.

Competência para tributação dos atos forenses (1943)

A discussão em torno da competência para tributação dos atos forenses foi levada à Consultoria-Geral da República a partir de uma discussão ocorrida na Comarca de Alegre, no Estado do Espírito Santo. Um advogado impugnou naquele juízo uma liquidação de custas que incluía parcelas identificadas como correspondentes aos selos de folhas, para as Fazendas Federal e Estadual. Caso nítido de bitributação, a usarmos uma linguagem contemporânea. O parecerista que enfrentou o assunto era o então Consultor-Geral da República, Hahnemann Guimarães⁹³².

O julgador da causa entendeu que o imposto federal (na época não se falava em taxa judiciária) somente poderia ser exigido nos processos que fossem discutidos no Distrito Federal. Entendia que o imposto sobre autos judiciais nos Estados deveria ser

⁹³⁰ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de março de 1939.

⁹³¹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de março de 1939.

⁹³² Hahnemann Guimarães foi Consultor-Geral da República de 13 de maio de 1944 a 19 de maio de 1945. Nasceu no Rio de Janeiro em 1901, onde faleceu em 1980. Formou-se em direito pela Universidade do Rio de Janeiro, onde lecionou Direito Romano e Direito Civil. Foi nomeado Ministro do Supremo Tribunal Federal pelo então Presidente Eurico Gaspar Dutra. Chegou a ser eleito Presidente do STF, escolha que recusou, por problemas de saúde.

estadual, e que, portanto, custearia o aparelho judiciário dos Estados. O juiz sustentava que os atos processuais emanavam da magistratura local e, que, de acordo com a Constituição de 1937, art. 23, g, pertenceria exclusivamente aos Estados decretar impostos sobre atos emanados de seu governo e negócios de sua economia ou regulados por lei estadual.

Porém, por cautela, o juiz quis ouvir a opinião da União e, por isso, enviou ofício ao Chefe do Executivo Federal (Getúlio Vargas), em relação à hipótese de bitributação. Era competência de o Presidente da República manifestar-se nessas casos e, constatando a bitributação, o Presidente determinava a suspensão do tributo estadual⁹³³. O Ministério da Fazenda opinou no sentido de que o imposto do selo federal é que prevaleceria, em todos os papéis forenses, mesmo perante os juízes estaduais. O Ministério da Fazenda entendia que havia necessidade de unificação de valores e procedimentos, com base em determinação de lei federal.

O parecerista lembrou que a controvérsia em torno da tributação dos atos jurídicos era antiga, remontando à Constituição de 1891. Citou João Barbalho Uchoa Cavalcanti, que havia opinado que a competência era dos estados, e não da União. Não se tratava de negócios federais, mas de serviços judiciários, que o Barbalho entendia como operações próprias, constitucionais e legais dos governos estaduais. No entanto, o parecerista registrou que a doutrina de João Barbalho não prevaleceu. Na Constituição de 1934 deu-se competência privativa aos Estados para decretarem impostos sobre negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual.

A leitura contemporânea desse problema, e a compreensão da solução da Consultoria-Geral da República, exige que se tenha uma noção da trajetória da Justiça Federal no Brasil. A Justiça Federal surgiu com o Decreto nº 848, de 11 de outubro de 1890, baixado pelo então Presidente Campos Salles. Surgiu então o que se denomina de *dualismo da justiça*, isto é, Justiça Federal e Justiças Estaduais. Essa estrutura foi reconhecida e mantida pela Constituição de 1934.

A Constituição de 1937 extinguiu a Justiça Federal, reconhecendo, tão somente, a Justiça dos estados. A Justiça Federal somente foi reorganizada na Era Militar, por força do disposto no Ato Institucional de nº 2, de 27 de outubro de 1965. Portanto, ao longo da discussão, conhecia-se apenas a Justiça dos Estados, dado que a Justiça Federal somente foi reorganizada a partir de 1965.

⁹³³ Era o comando do Decreto-lei nº 1.202, de 8 de abril de 1939, art. 25, parágrafo único.

Em 1939 unificou-se o direito processual com o advento do primeiro Código de Processo Civil de extensão nacional. A Exposição de Motivos, do então Ministro da Justiça, Francisco Campos, explicita uma nova lógica que se pretendia impor na administração da justiça. Segundo o parecerista, alguns autores opinaram que a unificação do direito processual teria como resultado o fim da competência estadual para decretar impostos sobre atos judiciais ou papéis forenses. Outros, no entanto, sustentavam o contrário, isto é, a União não poderia tributar esses atos, porque, embora regulada por lei federal, a função judiciária era típica dos governos estaduais.

Analizando os vários tratamentos constitucionais com os quais a matéria contou, o parecerista registrou que:

“A Constituição de 1891 não especificava os atos sujeitos a imposto, cobrado por meio de selos. A Constituição de 1934 indicou-os precisamente, distinguindo os atos do Governo Federal e os atos privados, os chamados atos ou negócios jurídicos, de qualquer natureza, regulados por lei federal. A Constituição de 1937, aumentou o número de atos sujeitos a imposto federal, falando em instrumentos ou contratos regulados por lei federal. Não me parece possível que as expressões instrumentos ou contratos regulados por lei federal abranjam apenas os atos de particulares, constantes de instrumentos particulares ou de instrumentos públicos. Se assim fosse, a Constituição de 1937 teria mantido a fórmula de 1934, instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal, que se poderia reduzir à segunda parte, pois os atos regulados por lei federal compreenderiam, necessariamente, os contratos. A mudança apresentada pelo texto constitucional significa o propósito de se autorizar o imposto da União quer sobre os atos ou negócios jurídicos quer sobre instrumentos que não se compreendessem entre aqueles”⁹³⁴.

Prosseguia o parecerista explicitando o significado da palavra *instrumento*, buscando significação no direito romano. Enfatizava que o instrumento seria com o que se buscava instruir uma casa, ou, ainda, qualquer escrito destinado a dar fé de um ato. Ponderou que entre os instrumentos públicos sempre tiveram proeminência os atos judiciais. E explicou que os autos judiciais compreenderiam todos os instrumentos da causa, inclusive atos que ordenassem o processo ou decidissem a causa.

Os autos seriam, assim, *“um conjunto de escritos com que se instrui a causa; constituem em suma, o instrumento da causa”⁹³⁵*. De tal modo, continuou, *“ao dizer instrumentos ou contratos, a Constituição quis, expletivamente, mencionar os*

⁹³⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de fevereiro de 1943.

⁹³⁵ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de fevereiro de 1943.

instrumentos de atos jurídicos bilaterais; não pretendeu, entretanto, restringir o sentido que, em nosso direito, sempre teve a palavra instrumento”⁹³⁶.

Argumentou ainda que os autos judiciais e os papéis forenses regulados por lei federal seriam objeto de competência privativa tributária da União. Além do que, insistiu, se não se “(...) quisesse atribuir privativamente, à União competência para decretar impostos sobre os autos judiciais seria impossível negar à União competência concorrente com a dos Estados, ou dar exclusivamente a estes o poder de tributar os atos judiciais⁹³⁷”. Não se poderia, por essa razão, recusar-se competência à União para decretar impostos sobre autos judiciais, a pretexto de que o tributo incidiria sobre um serviço do Estado, o serviço da Justiça, infringindo a proibição constitucional. De tal forma, argumentava,

*“A razão invocada não procede, porque o imposto sobre autos judiciais ou papéis forenses não recai sobre um serviço do Estado. O ônus fiscal incide sobre quem o paga. Os particulares, os que litigam, os que requerem em juízo, são os contribuintes do imposto cobrado nos autos judiciais mediante a aposição de selos. Para que se considerasse atingido pelo tributo o serviço do Estado, seria necessário que o ônus recaísse sobre o patrimônio público estadual”*⁹³⁸.

Hahnemann Guimarães concluiu que se não fosse competência privativa da União cobrar impostos sobre os atos judiciais nos estados haveria competência concorrente com as unidades federada. Nesse caso, sendo vedada a bitributação desde a Constituição de 1934, art. 11, prevaleceria o imposto decretado pela União. À época, na hipótese de conflito de competências tributárias entre a União e os estados, prevaleceria, por força de expressa disposição constitucional, o imposto federal.

Imunidade tributária de missões diplomáticas (1944)

Em 1944 o Ministério das Relações Exteriores pretendia que se cancelassem taxas de água devidas pela embaixada da República da Argentina, então no Rio de Janeiro. Extensivamente, o Itamaraty pretendia que se reconhecesse a isenção das taxas daquele consumo e de esgotos a todas as Missões diplomáticas acreditadas na capital federal, cujas sedes estivessem instaladas em edifícios pertencentes a seus respectivos governos.

⁹³⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de fevereiro de 1943.

⁹³⁷ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de fevereiro de 1943.

⁹³⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 20 de fevereiro de 1943.

Levava-se em consideração que esses edifícios estavam “(...) *por costume antigo e por cortesia, isentos de pagamento de taxas, mediante reciprocidade*”⁹³⁹.

Em 1941 o Itamaraty havia fixado o entendimento de que a isenção deveria ser concedida às embaixadas, ainda que faltasse a reciprocidade, exigível somente quando se tratasse de consulados. Segundo o parecerista, Hahnemann Guimarães, o assunto também afetava à embaixada dos Estados Unidos. Nesse caso, havia comprovação de reciprocidade; estávamos isentos do recolhimento de quaisquer taxas em Washington.

À época, essa taxa era cobrada pelo então Ministério da Educação e Saúde. Insistia-se na cobrança, porquanto, segundo esse Ministério, a legislação vigente impedia isenções de taxas de água e esgotos, que eram cobradas até mesmo das repartições públicas. O Itamaraty impugnava essa posição. Ocorria caso nítido de litigância intragovernamental, a ser solucionado pela Consultoria-Geral da República. Ouviu-se o Ministério da Fazenda, que opinou que não havia impedimento para a dispensa do recolhimento dessas taxas, em favor das embaixadas, como ato de reciprocidade internacional.

O parecerista explorou os usos e legislações dos diferentes Estados, relativos à imunidade tributária reconhecida às missões diplomáticas. Verificou que não se alcançava coincidência no contexto desses usos e costumes. Com base na doutrina norte-americana, afirmou que embaixadores deveriam pagar serviços de luz e água, porque também pagar fornecimentos do que consome em casa, ainda que possa ser obrigado a fazê-lo, dada a inviolabilidade de sua pessoa e bens, livre de penhora e execução forçada.

O Consultor-Geral da República entendia que se “(...) *a União exige de suas próprias repartições, dos Governos estaduais e municipais o pagamento das taxas remuneratórias de serviços, pode exigi-las das representações diplomáticas que usarem tais serviços*”⁹⁴⁰. Lembrava, ainda que a cortesia internacional recomendava que o Brasil oferecesse, gratuitamente, os serviços de abastecimento de água e de esgoto às missões diplomáticas.

Porém, reconhecia, a legislação então vigente não permitia que se concedesse a isenção pretendida. Recomendava, ao fim, que se alterasse a legislação, de modo que essas taxas seriam pagas pelo Ministério das Relações Exteriores, que contaria com dotação orçamentária necessária para essa despesa.

⁹³⁹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de junho de 1944.

⁹⁴⁰ Consultoria-Geral da República, Parecer de 9 de junho de 1944.

A discussão era, na essência, de direito tributário diplomático, conjunto de normas, princípios, costumes e soluções casuais que alcançam questões fiscais que afetam as relações entre pessoas jurídicas de direito público externo, bem como aos agentes diplomáticos e consulares. Eventualmente, e no limite, pode-se falar também de um direito tributário diplomático que regulamente incidentes fiscais entre representantes diplomáticos e Estados nos quais se encontrem creditados.

A questão é presentemente tratada pelas Convenções de Viena, de Relações Diplomáticas⁹⁴¹ e de Relações Consulares⁹⁴². Há três problemas conceituais como pano de fundo: imunidade de tributação, imunidade de jurisdição e imunidade de execução. A imunidade fiscal (ainda que impropriamente utilizada a locução) decorre do direito convencional e não suscita indagações de maior alcance. No entanto, como acima demonstrado, a questão suscitou muita discussão no passado. O problema foi reconhecido no plano interno. A recomendação de alteração de legislação, contida no parecer de Hahnemann Guimarães, é indicativo da gravidade do problema.

Isenções heterônomas. Competências da União para isentar emolumentos e custas de titularidade dos Estados e Municípios (1945)

O tema das isenções heterônomas, hoje proibidas, foi discutido pela Consultoria-Geral da República ao fim do Estado Novo. Cuidava-se de um projeto de decreto-lei originado no Conselho Federal do Comércio Exterior. Pretendia-se conceder isenções nos contratos de financiamento para pequenos agricultores e suas cooperativas. O Banco do Brasil apoiava o projeto de lei. Na Consultoria-Geral da República o assunto foi tratado por Themístocles Brandão Cavalcanti⁹⁴³.

⁹⁴¹ Aprovada pelo Decreto Legislativo nº 103, de 18 de novembro de 1964, e promulgada pelo Decreto nº 56.435, de 8 de junho de 1965. O depósito do instrumento brasileiro de ratificação na ONU foi feito em 25 de março de 1965. A Convenção encontra-se em vigor no Brasil desde 24 de abril de 1965. STEINFUS, Ricardo (org.), *Legislação Internacional*, Barueri: Manole, 2009, p 684.

⁹⁴² Assinada pelo Brasil em 24 de abril de 1963, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 6, de 5 de abril de 1967, e promulgada pelo Decreto nº 61.078, de 26 de abril de 1967. O depósito do instrumento brasileiro de ratificação fez-se na ONU em 11 de maio de 1967. Entrada em vigor, para o Brasil, em 10 de junho de 1967.

⁹⁴³ Themístocles Brandão Cavalcanti foi Consultor-Geral da República de 24 de maio de 1945 a 21 de fevereiro de 1946. Mais tarde, chefiou novamente a Consultoria-Geral, de 5 de maio de 1955 a 18 de novembro de 1955. Nasceu no Rio de Janeiro, em 1899, onde faleceu em 1980. Formou-se em direito em 1922, no Rio de Janeiro. Foi Procurador-Geral da República (1946-1947). Foi membro da Comissão Elaboradora do Anteprojeto da Constituição de 1934. Foi professor catedrático de direito constitucional

Pretendia-se a isenção de selos federais e estaduais, custas e quaisquer emolumentos, incidentes sobre financiamentos de até 10 contos de réis, que o Banco do Brasil realizasse por intermédio de sua Carteira de Crédito Agrícola e Industrial. Oferecia-se isenção em relação à taxação incidente sobre documentos necessários à celebração dos mencionados contratos, de encargo de repartições públicas federais, estaduais e municipais e de atribuição de serventuários da Justiça.

O projeto incluía tabeliães, escrevães, oficiais de registros e de justiça. Segundo o parecerista a isenção incluiria *“todas as esferas tributárias – União, Estados e Municípios – e todas as espécies de incidências fiscais, impostos, taxas e emolumentos, judiciais ou administrativos”*⁹⁴⁴. A amplitude da isenção preocupava Brandão Cavalcanti, para quem, *“neste ponto, que é fundamental, se nos afigura inconstitucional o projeto, porque fere de frente a competência tributária e a competência dos Estados e Municípios para organizar os seus próprios serviços”*⁹⁴⁵. É que o projeto atingia *“(...) não só os selos federais, mas ainda as taxas e emolumentos estaduais e municipais, de exclusiva competência dos Estados e Municípios, e destinados essencialmente a manter os seus próprios serviços”*⁹⁴⁶.

Brandão Cavalcanti sustentava que a isenção pelo Governo Federal de impostos estaduais e municipais era inconstitucional. Assim, com mais razão, argumentava que também era inconstitucional a isenção de taxas e emolumentos destinados à manutenção de certos e determinados serviços, com aplicação expressamente fixada em lei.

Enfatizava que a *“esfera de incidência fiscal que seja manifestação exclusiva da autonomia administrativa e financeira é [seria], precisamente, aquela que diz com as rendas destinadas precipuamente à manutenção dos serviços locais, do aparelhamento administrativo”*⁹⁴⁷. Lembrava que o poder de isentar tinha como pressuposição o poder de tributar. Observou que não seria *“tolerável a interpenetração nas órbitas fiscais das diversas entidades públicas, estanques à influência e à legislação fiscal uma das outras, dentro da esfera constitucional”*⁹⁴⁸. E acrescentou:

“Iguais ponderações podem ser também feitas e com maior razão, quanto aos emolumentos que constituem, em sua essência, o preço dos serviços pagos ao Estado ou Município, ou mesmo ao serventuário. Dir-se-ia, em defesa da

e de direito administrativo. Foi nomeado Ministro do Supremo Tribunal Federal em 1967, na vaga decorrente da aposentadoria do Ministro Hahnemann Guimarães.

⁹⁴⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de setembro de 1945.

⁹⁴⁵ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de setembro de 1945.

⁹⁴⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de setembro de 1945.

⁹⁴⁷ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de setembro de 1945.

⁹⁴⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de setembro de 1945.

isenção, que esta é impessoal, não visa beneficiar determinada pessoa, mas certas transações, de valor reduzido, envolvendo a isenção interesses gerais que merecem a proteção do Estado. O argumento, entretanto, justificaria a isenção, mas não a subversão da autonomia dos Estados e Municípios em matéria tributária e do direito que decorre implicitamente e explicitamente desta autonomia, de prover à obtenção dos meios indispensáveis à manutenção de seus próprios serviços, bem como à remuneração dos seus funcionários. A autonomia dos Estados compreende não somente o autogoverno, mas também, especialmente, a autoadministração; constitui violação deste princípio qualquer ingerência do poder federal na vida política e administrativa daquelas entidades menores, salvo naturalmente o que decorre de cláusula expressa da Constituição”⁹⁴⁹.

Para Brandão Cavalcanti, a isenção que se pretendia consistia em profunda ingerência na vida administrativa e na esfera financeira dos estados e municípios. Atingiria rendas atribuídas àquelas entidades públicas, a par de proventos dos seus funcionários. Ainda que a isenção pudesse ser oportuna, conveniente e necessária, o parecerista entendia que o projeto não merecia aprovação, sob o ponto de vista constitucional, *“pelo menos no que diz com os impostos, taxas e emolumentos da exclusiva competência dos Estados e Municípios, bem como em relação às vantagens atribuídas aos funcionários por lei estadual ou municipal”⁹⁵⁰.*

Porém, e aqui o aspecto prático e objetivo da atuação de Brandão Cavalcanti, concluiu o parecerista que se poderia cogitar da redução das exigências e formalidades burocrática, porque os empréstimos eram de pequena importância,

Conceito de tributo. Diferenças entre impostos, taxas e contribuições de melhoria (1955)

Em 1955 Brandão Cavalcanti voltou à Consultoria-Geral da República e, entre outros, formulou entendimento sobre variáveis da conceituação de tributos, matéria então marcada pela imprecisão. O Ministro da Guerra questionava cobranças de contribuições de melhoria lançadas pela prefeitura de Porto Alegre, em relação a repartições federais, naquela cidade. Havia várias demandas sobre o mesmo assunto e o Consultor-Geral entendeu *“(...) conveniente uma manifestação genérica sobre a matéria, como orientação geral para os órgãos da administração direta ou autárquicos”⁹⁵¹.*

⁹⁴⁹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de setembro de 1945.

⁹⁵⁰ Consultoria-Geral da República, Parecer de 27 de setembro de 1945.

⁹⁵¹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 12 de outubro de 1955.

Tratava-se de matéria do que contemporaneamente denominamos de imunidade recíproca. Brandão Cavalcanti considerou que havia dois entendimentos que enfrentavam o assunto. Para uma das correntes, a isenção atingiria impostos e taxas. Para a outra, a isenção atingiria somente os impostos, e não as taxas. De modo a esclarecer a questão, Brandão Cavalcanti investigou a natureza jurídica das contribuições, também chamadas de taxas de melhoria. No mesmo parecer esclareceu o alcance e a abrangência da imunidade fiscal, tal como disposta no art. 31 da Constituição de 1946⁹⁵².

O parecerista iniciou indagando qual a melhor forma de conceituar a contribuição de melhoria, isto é, se imposto, taxa ou mera contribuição. Depois de examinar a opinião de vários autores, entre os nacionais, Bilac Pinto, autor de texto seminal sobre contribuições de melhoria, Brandão Cavalcanti entendia que taxas tomariam por base benefícios, reais ou pessoais. Eram devidas pela prestação de um serviço que aproveitaria a riqueza imobiliária ou mesmo outros atributos do indivíduo.

Não concordava com o fato de que se criava outra modalidade tributária além das já existentes. Isto é, não haveria uma terceira exação. Sustentava que os tributos eram impostos ou taxas, não admitia uma terceira espécie. Registrava uma evolução no conceito de taxa, então alargado pela doutrina e pela legislação. Impugnava, inclusive, a doutrina de Bilac Pinto:

“Nem, sequer, se nos afigura aceitável perante o direito vigente a distinção feita por Bilac Pinto, atribuição de um serviço público enquanto a contribuição de melhoria uma participação do beneficiário de uma obra pública executada pelo Estado. A rigor, não se poderia reduzir a taxa ou contribuição de melhoria ao pagamento de benefícios decorrentes somente de obras públicas, podendo-se ampliar a sua aplicação também a certos serviços públicos que beneficiam determinada zona. Além do mais a distinção entre serviço e obra públicos tem as suas sutilezas que nem sempre se justificam, geralmente participando a obra pública da execução dos serviços públicos⁹⁵³”.

⁹⁵² Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios; II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício; III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo; IV - recusar fé aos documentos públicos; V - lançar impostos sobre: a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo; b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins; c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

⁹⁵³ Consultoria-Geral da República, Parecer de 12 de outubro de 1955.

Brandão Cavalcanti entendia que a contribuição de melhoria se constituía como uma taxa, não predicando em sua natureza jurídica uma terceira modalidade de tributo. Nesse ponto, concluía que “a contribuição de melhoria se aproxima mais da taxa e com ela, se confunde”⁹⁵⁴. Quanto à imunidade, reconhecia que a imunidade recíproca das entidades públicas era “problema antigo nos regimes federativos, e a sua evolução no sentido de uma restrição cada vez maior nessas imunidades, tem caracterizado a jurisprudência de todos os países”⁹⁵⁵.

Criticava “(...) a extensão que dava às autarquias, dos privilégios outorgados pela Constituição e pelas leis à União, aos Estados e aos Municípios”⁹⁵⁶. Com base em autores europeus mencionava uma tendência inversa que também se constatava, no sentido de se reduzir, na medida do possível, o conjunto geral das imunidades fiscais. Essa redução era sensível em nossas constituições republicanas, prosseguia Brandão Cavalcanti.

Retomando as distinções entre imposto e taxa, Brandão Cavalcanti retomou obra doutrinária de sua autoria, explicando:

*“O que caracteriza a taxa em contraposição ao imposto é que, enquanto este se apresenta como uma contribuição geral, para manutenção de serviços, não discriminados, que interessam a todos os cidadãos, apresenta-se a taxa como uma prestação divisível, por um serviço que pode ser considerado isoladamente, beneficiando especialmente um grupo, independente do conjunto das atividades do Estado. A taxa se destina ao pagamento de certo e determinado serviço (considerada esta palavra em seu sentido mais amplo) que não é mantido pela receita geral, proveniente da arrecadação de impostos, mas por contribuições de certas e determinadas categorias de pessoas que geralmente se beneficiam direta ou indiretamente com o mesmo serviço. A divisibilidade do serviço prestado sem relação ao conjunto das atividades do Estado e a divisibilidade da verba par a manutenção do mesmo serviço, caracterizam a taxa em sua significação mais moderna”*⁹⁵⁷.

Caracteriza a taxa pela divisibilidade do serviço, além da destinação dos recursos e, principalmente, porque o ônus financeiro era repartido entre grupo determinado de pessoas que obtinham serviço de interesse direto. A contribuição de melhoria, sustentava, representava uma indenização ou, quando muito, uma taxa.

Nos dois casos, argumentava, a contribuição não poderia ser objeto de imunidade. Na qualidade de indenização, não se revelava como tributo. Por isso, não se podia cogitar

⁹⁵⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 12 de outubro de 1955.

⁹⁵⁵ Consultoria-Geral da República, Parecer de 12 de outubro de 1955.

⁹⁵⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 12 de outubro de 1955.

⁹⁵⁷ Consultoria-Geral da República, Parecer de 12 de outubro de 1955.

de imunidade. E, se fosse uma taxa, também não poderia se considerar hipótese de imunidade, porque esta somente atingiria os impostos, não se aplicando às taxas. Dessa forma, concluiu:

“Sendo a contribuição de melhoria uma indenização ou quando muito uma taxa, está excluído da classificação como imposto e, portanto, excluída da imunidade fiscal, sendo devida pelas outras entidades. Respondo assim, que a imunidade mencionada no art. 30 da Constituição não compreende as taxas e contribuições de melhoria”⁹⁵⁸.

Brandão Cavalcanti, conclusivamente, não estendia as imunidades tributárias às contribuições de melhoria. Esse pensamento é hoje prevalecente, contando com previsão constitucional.

Isenção de imposto de importação em favor de Ministro do Tribunal de Contas da União

Em 1956 vigia norma que facultava que membros do Congresso Nacional, do Supremo Tribunal Federal e do antigo Tribunal Federal de Recursos importassem, para uso pessoal, importassem automóveis, pelo câmbio livre, até 3.000 dólares, independentemente de licença prévia⁹⁵⁹. À época, um Ministro do Tribunal de Contas da União, importou, mediante fatura consular, visada por ordem telegráfica do Ministério das Relações Exteriores, um automóvel Chevrolet, Bel Air, modelo 1957, pelo preço de 2.646 dólares e doze centavos. Pretendia valer-se do benefício, ainda que Ministros do Tribunal de Contas da União não estivessem listados na norma de isenção.

No procedimento de desembaraço aduaneiro no Rio de Janeiro os servidores da Alfândega questionaram a isenção da licença prévia. Encaminharam uma consulta para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que entendeu que a norma de isenção deve ser interpretada estritamente. Deveria ser interpretada literalmente. Ainda que se tivesse uma equiparação constitucional entre Ministros do Tribunal de Contas e Juizes do Tribunal Federal de Recursos, entendeu o Procurador-Geral da Fazenda Nacional que a interpretação literal que o caso exigia determinava que se negasse a pretensão do Ministro do Tribunal de Contas da União.

O Ministro da Fazenda encaminhou consulta à Consultoria-Geral da República, por entender que a matéria era de alta relevância. Com o encaminhamento da consulta

⁹⁵⁸ Consultoria-Geral da República, Parecer de 12 de outubro de 1955.

⁹⁵⁹ Lei nº 3.053, de 22 de dezembro de 1956, art. 4º.

concordou o Presidente da República. À época, era Consultor-Geral o jurista Caio Tácito⁹⁶⁰. Esse jurista entendeu que Ministro do Tribunal de Contas era amparado pela norma de isenção. Observou inicialmente que “(...) a norma excepcional concede aos titulares desses cargos judiciários e legislativos um tratamento privilegiado e discriminatório, dispensando-os do regime normal de importação a que estão sujeitos os demais cidadãos”⁹⁶¹. Tratava-se de autorização legislativa, e decorria de uma discricção que era própria daquele poder. E assim, prosseguia,

“Obrigatória a norma jurídica, ficou assegurado aos membros do Congresso Nacional e a determinados Juízes o direito à importação de automóvel, mediante dois únicos requisitos: o limite do preço de custo (3.000 dólares) e a destinação do bem ao uso pessoal do importador. A primeira condição será aferida pela fatura comercial e a segunda deverá constar de termo de entrega da mercadoria, no processo alfandegário”⁹⁶².

Enfatizava que o privilégio era vinculado à qualidade profissional do beneficiário. Caio Tácito entendia que se tratava de um direito inerente ao cargo. Decorria “(...) diretamente, do exercício do mandato político ou do munus judicial”⁹⁶³. Argumentava que a isenção era dirigida a congressistas e magistrados. Não se trataria de um direito pessoal, “(...), mas de direito decorrente da função pública exercida”⁹⁶⁴.

Em seguida, analisou o art. 76, § 1º, da Constituição Federal de 1947, que dispunha que os Ministros do Tribunal de Contas teriam os mesmos direitos, garantias, prerrogativas e vencimentos dos Juízes do Tribunal Federal de Recursos. Entendia que o legislador constituinte determinou essa identificação. Desse modo, argumentou,

“A equiparação se estende, porém, a outros direitos que o legislador ordinário acrescenta à situação jurídica dos juízes instituídos como paradigma. Os direitos dos Ministros do Tribunal de Contas da União serão sempre os mesmos dos Juízes do Tribunal Federal de Recursos. Não cabe à lei ordinária, expressa ou implicitamente, anular ou diminuir o nivelamento imposto na Constituição”⁹⁶⁵.

Desse modo, para Caio Tácito, toda vez que se instituísse aos juízes um direito novo, mesmo excepcionalmente, a prerrogativa se transmitiria, imediatamente, e com

⁹⁶⁰ Caio Tácito Sá Viana de Vasconcelos foi Consultor-Geral da República substituto, de 7 de junho de 1957 a 9 de agosto de 1957. Ligado a Juscelino Kubitschek de Oliveira, Caio Tácito foi Subchefe do Gabinete Civil. Eventualmente, substituiu a Antônio de Gonçalves de Oliveira, como Consultor-Geral da República. Lecionou na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, onde inclusive atuou como reitor.

⁹⁶¹ Consultoria-Geral da República, Parecer de 8 de julho de 1957.

⁹⁶² Consultoria-Geral da República, Parecer de 8 de julho de 1957.

⁹⁶³ Consultoria-Geral da República, Parecer de 8 de julho de 1957.

⁹⁶⁴ Consultoria-Geral da República, Parecer de 8 de julho de 1957.

⁹⁶⁵ Consultoria-Geral da República, Parecer de 8 de julho de 1957.

características idênticas, aos Ministros do Tribunal de Contas. Opinando pela procedência da pretensão do Ministro, Caio Tácito concluiu:

“Não é lícito à norma de menor hierarquia tolher ou limitar a plenitude da igualdade constitucional entre as duas categorias. O Poder Executivo exprimiu, na fase elaborativa da lei, os seus pendores antagônicos à exceção introduzida no regime de importação. Cristalizado, porém, o preceito em texto positivo da lei, cumpra-lhe executá-lo, segundo o seu conteúdo normativo e em consonância com os dados constitucionais. O parecer da Consultoria-Geral da República é, assim, no sentido de que assistem aos Ministros do Tribunal de Contas da União os favores do art. 4º da Lei nº 3.053, enquanto vigente”⁹⁶⁶.

Ainda que essa solução possa revelar, em percepção contemporânea, uma relação normativa que promovia a desigualdade, porque não extensiva a todos os cidadãos, a solução da Consultoria-Geral da República atendia, efetivamente aos limites do direito positivo então vigente.

O legado tributário dos Consultores-Gerais da República

A construção do direito tributário também passou pelas análises e decisões da Consultoria-Geral da República, no período que foi de 1903 até a extinção desse órgão, incorporado e absorvido pela Advocacia-Geral da União, em 1993. No momento que aqui interessa, e que antecede ao Código Tributário Nacional, em 1965, constata-se uma recorrente intervenção, por provocação da Presidência da República. Verifica-se também vários assuntos que decorriam de um desentendimento entre órgãos do governo, comprovando-se, em matéria tributária, algum nível de litigância governamental.

No que se refere à fixação dos pontos centrais de nosso direito tributário a atuação da Consultoria-Geral da República indica que vários assuntos eram objeto de intensa discussão por falta de uma regulamentação mais precisa. Conceitos contemporâneos como imunidade e isenção, por exemplo, eram objeto de frequente disputa. A classificação dos tributos, e seus efeitos práticos, de igual modo, suscitavam debates muito recorrentes, o que se estende ao tema da prescrição.

A compreensão da história do pensamento tributário brasileiro não pode prescindir de uma avaliação da atuação de órgãos de consulta, percebendo-se a construção de uma doutrina tributária de origem administrativa, que não pode ser desprezada pelo estudioso do direito.

⁹⁶⁶ Consultoria-Geral da República, Parecer de 8 de julho de 1957.

Capítulo III. O Código Tributário Nacional

A construção do texto que resultou no Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, revela luta impressionante, que deve muito a personagens extraordinários de nossa reminiscência jurídica, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Gilberto de Ulhôa Canto, entre outros. Essa história desdobra-se em alguns passos cardeais, ao longo de duas décadas, os quais, aqui sistematizados, propiciam que se alcance alguns fundamentos históricos e conceituais da codificação tributária no Brasil. Resgatar um pouco dessa história é o objetivo do presente artigo.

O CTN é documento de mais alta importância na identificação de um direito construído no Brasil, ainda que marcado por forte influência da doutrina estrangeira. É uma lei substancialmente nacional, que alcança todas as unidades federadas, e que se revela como um ponto de inflexão conceitual na percepção de um arranjo institucional jurídico brasileiro.

Quanto à sua história, há registro de uma extensiva troca de cartas entre Rubens Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro, ao longo das quais alguns pontos do projeto do código foram extensivamente discutidos. As cartas sugerem alguma angústia que abalou Gomes de Sousa, em virtude da demora no processo de discussão e de aprovação. O CTN somente conseguiu aprovação no início da Era Militar, à qual se reputa fortíssima pressão sobre o Congresso. Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro são nomes centrais na construção do CTN.

Também teve destacada participação nesse processo, Roberto Campos, diplomata, economista, ministro do Planejamento no governo Castelo Branco⁹⁶⁷. A aprovação do CTN deu-se no contexto de uma ampla reforma do Estado, quando se criou o Banco Nacional de Habitação-BNH, a indexação de preços por intermédio de mecanismos de correção monetária (instrumentalizadas pelas Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional-ORTNs), bem como a criação do cruzeiro-novo e a autorização para remessa de lucros para o exterior (Lei nº 4.390, de 29 de agosto de 1964).

O CTN é um texto normativo cuja confecção exigiu imensa paciência. Gomes de Sousa, um de seus pais fundadores, temia que o direito tributário se transformasse em instrumento de opressão estatal; insistia que se deveria permanentemente exercer “(...)

⁹⁶⁷ Conferir Roberto Campos, *Lanterna na Popa*, Rio de Janeiro: Topbooks, 1994, p. 730.

uma vigilância sobre a razão do Estado, para que ela não se desgrade no puro e simples fato do príncipe”⁹⁶⁸”; pensou, preponderantemente, em uma codificação que não agigantasse o Estado.

O anteprojeto de autoria de Gomes de Sousa serviu de base para os trabalhos da Comissão Especial do CTN. Há também recolha de sugestões oferecidas ao anteprojeto. Destaca-se também Exposição de Motivos que Oswaldo Aranha encaminhou ao então Presidente Getúlio Vargas, pormenorizando o Projeto. A Mensagem que continha a Exposição é datada de 20 de agosto de 1954, portanto, quatro dias antes do suicídio de Vargas. Esses textos fornecem o substrato teórico e historiográfico que informa o CTN.

Deve-se esclarecer que o CTN corresponde a um segundo estágio de uma estratégia de reforma tributária, concebida por Gomes de Sousa, e amadurecida com permanente interlocução com Aliomar Baleeiro, então expressivo político da UDN-União Democrática Nacional. Aliomar Baleeiro mais tarde foi conduzido ao cargo de Ministro do Supremo Tribunal Federal, honraria também oferecida a Rubens Gomes de Sousa, que não aceitou.

O primeiro estágio consistiria em reforma constitucional, por meio de emenda, e que foi atingido com a aprovação da Emenda Constitucional nº 18, publicada no Diário do Congresso Nacional em 2 de dezembro de 1965. A construção conceitual da emenda fora resultado do trabalho de uma comissão, nomeada por Roberto Campos e por Octávio Bulhões, presidida por Luís Simões Lopes, relatada por Gomes de Sousa, e também constituída por Gilberto de Ulhôa Canto, Mário Henrique Simonsen e Gérson Augusto da Silva. Seguiria um conjunto de leis complementares, que Gomes de Sousa enfatizou que teriam caráter nacional, e não federal, e que se consubstanciou com a construção do CTN. Por fim, uma terceira etapa, constituída pelas leis relativas a cada tributo⁹⁶⁹. Preponderou a ideia de Gomes de Sousa, conferindo feição nacional ao CTN.

A construção conceitual do CTN, no entanto, se fez concomitantemente à vigência da Constituição de 1946, da qual não pôde se afastar⁹⁷⁰. Trata-se, assim, de texto sistematicamente dependente de uma reforma constitucional, que somente ocorreu em 1965, como observado. Gomes de Sousa, em artigo de 1949, argumentava em favor da

⁹⁶⁸ Conforme pronunciou em conferência proferida em Buenos Aires. Rubens Gomes de Sousa, *A missão do jurista tributário*, in Revista de Direito Administrativo, outubro-dezembro, 1964, vol. 78, p. 460.

⁹⁶⁹ Rubens Gomes de Sousa, *A Reforma Tributária no Brasil*, Revista de Direito Administrativo, vol. 87, janeiro-março 1967, p. 5.

⁹⁷⁰ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Ainda a distinção entre taxa e imposto*, in Revista de Direito Público, nº 21, ano V, julho-setembro, 1972, vol. 21, p. 309.

necessidade de uma construção sólida relativa ao direito tributário e à justiça fiscal. Justificava essa obrigação com base no crescimento do fenômeno tributário, ocorrido a partir do fim da primeira guerra mundial, quando se constatou acentuado intervencionismo do setor público nas atividades privadas.

Para Gomes de Sousa um código também enfrentaria o problema decorrente da necessidade de “*substituição de antigas noções civilistas e liberais quanto à natureza do imposto, pelas noções, próprias do direito público, da sujeição do poder impositivo do Estado como elemento de soberania, e da generalização da participação individual nos encargos coletivos da nacionalidade*”⁹⁷¹. Era necessária modernizar nosso sistema tributário. O código seria o instrumento dessa modernização.

O CTN foi aprovado e promulgado como lei ordinária; além do que, “*mais tarde, com o advento do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, art. 7º, tal lei foi denominada Código Tributário Nacional. A jurisprudência dos tribunais aceitou a lei ordinária, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional, como lei complementar*”⁹⁷², o que ocorreu em virtude da recepção proporcionada pela Constituição de 1967 (art. 18, combinado com o art. 49, II). O projeto ficou paralisado no Congresso Nacional de 1954 a 1966, quando foi finalmente aprovado.

No presente artigo faz-se em primeiramente uma resenha biográfica de um de seus pais fundadores, Rubens Gomes de Sousa, em forma de homenagem. Em seguida, trata-se de algumas cartas enviadas por Gomes de Sousa a Aliomar Baleeiro, um dos defensores mais entusiastas do projeto⁹⁷³. Na continuidade, faz-se um esboço do projeto de Gomes de Sousa, indicando-se algumas sugestões colhidas em vários pontos do território nacional. No passo seguinte, tem-se a retomada de alguns pontos da Exposição de Motivos que Oswaldo Aranha encaminhou ao Presidente Getúlio Vargas.⁹⁷⁴ Pretende-se, assim, uma contribuição à fundamentação histórica e conceitual do CTN, com base em fontes primárias de pesquisa.

Rubens Gomes de Sousa

⁹⁷¹ Rubens Gomes de Sousa, *Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal*, in Revista de Direito Administrativo, vol. 16, abril-junho, 1949, p. 1.

⁹⁷² Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1993, vol. I, p. 161.

⁹⁷³ As cartas fazem parte do acervo do Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil-CPDOC, da Fundação Getúlio Vargas, Classificação AB pi Baleeiro, A. 1973.06.18.

⁹⁷⁴ De acordo com textos reproduzidos in Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do IBGE, 1954.

Rubens Gomes Carlos Cintra Gomes de Sousa nasceu em Bruxelas, em março de 1913⁹⁷⁵. Seu pai, que era brasileiro, estudava medicina na Europa. Quando os alemães invadiram a Bélgica, na primeira guerra mundial, a família de Gomes de Sousa foi para Londres, de onde retornaram para o Brasil, vivendo primeiramente no Rio de Janeiro e a partir de 1924 em São Paulo.

Gomes de Sousa tocava piano, conhecia música erudita, dominava – além do português – o alemão, o inglês, o francês, o italiano e o espanhol. Em virtude de limitações na vista não foi admitido na Escola Naval; manteve, no entanto, uma paixão incontida por temas náuticos, lendo e colecionando livros e itens, que mantinha no Guarujá, que, segundo José Eduardo Monteiro de Barros, denominava de “*meu refúgio*”.

Para agradar ao pai, começou a estudar Medicina. Largou o curso, por falta de aptidão, logo no primeiro ano. Seguiu para o Largo de São Francisco, formando-se em Direito na turma de 1934. Lutou contra Vargas na Revolução Constitucionalista de 1932. Ainda como estudante trabalhou no escritório de Pelágio Lobo, quando tomou conhecimento e interesse por questões fiscais.

Em 1936 foi admitido no Ministério das Relações Exteriores, por concurso. Abandonou a glamorosa carreira de diplomata que poderia trilhar, despedindo-se do Itamaraty logo no ano seguinte. Acreditava que não contava com prestígio ou recursos financeiros para expandir suas capacidades e talentos na carreira diplomática. Casou-se em 1938 com Elza Moraes Alves Lima. Atuou como juiz representante dos contribuintes no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, de 1941 a 1943, indicado pela Federação das Indústrias daquele estado.

Em 1949 Gomes de Sousa foi aprovado em concurso para reger a cátedra de Legislação Tributária da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, a primeira cadeira especializada na disciplina ensinada no Brasil, de acordo com José Eduardo Monteiro de Barros. Gomes de Sousa advogou intensamente, atuou com Alcides Jorge Costa e Fábio Monteiro de Barros. Foi um dos fundadores do escritório Pinheiro Neto e Gomes de Sousa.

A Gomes de Sousa foi oferecida uma cadeira no Supremo Tribunal Federal em 1967. Gomes de Sousa não aceitou o honroso convite. A cadeira fora a de Cândido Motta

⁹⁷⁵ Os dados biográficos de Rubens Gomes de Sousa foram colhidos no extraordinário trabalho de José Eduardo Monteiro de Barros, publicado na Revista de Direito Público, nº 25, julho-setembro, 1973, pp. 7-21. O esboço biográfico de Rubens Gomes de Sousa fora feito a pedido de Geraldo Ataliba.

Filho, também importante literato e humanista da história cultural brasileira⁹⁷⁶. Naquele contexto histórico delicado, de tentativa de acovardamento do STF, destacaram-se vozes energéticas, que não se deixaram cooptar. É o caso de Hermes Lima, Victor Nunes Leal e Aliomar Baleeiro⁹⁷⁷.

Em carta datada de 25 de setembro de 1967, e dirigida a Aliomar, a quem Gomes de Sousa se referiu como “*amigo de tantos anos*”, o indicado para o STF revelou que jamais imaginaria que seria convidado para elevada distinção. Afirmou se tratar de honra, devida a méritos, que Gomes de Sousa, com muita humildade, não reconhecia em si mesmo. Tendo que decidir rapidamente, declinou do convite, em carta dirigida ao então Governador de São Paulo, Roberto de Abreu Sodré, que lutava em favor da indicação de Gomes de Sousa. O indicado lembrou que um companheiro de escritório havia comparado sua situação com a vivida por Clovis Beviláqua, que também recusou uma cadeira no STF, oferecida pelo Marechal Hermes da Fonseca.

Em carta para Abreu Sodré, Gomes de Sousa agradeceu a lembrança de seu nome e justificou a recusa por conta do compromisso que assumira, com a defesa do CTN, no sentido de divulgá-lo, explorá-lo e promovê-lo. A reforma tributária em andamento, entende-se da carta, tomava seu tempo, energia e preocupações. Gomes de Sousa via-se combatendo uma cruzada, que lhe exigia muito, na luta contra os ataques que o código então sofria. É a sina dos autores de códigos o alvo da crítica e da incompreensão, situação que o direito brasileiro é farto de exemplos, todos de triste memória. Essa sina talvez tivera início com Teixeira de Freitas, cujo projeto de código civil não avançou⁹⁷⁸.

A recusa a uma cadeira no STF não é um fato corriqueiro. Essa passagem na vida de Rubens Gomes de Sousa revela um homem de superlativa coragem moral e de intenso rigor intelectual. De acordo com José Eduardo Monteiro de Barros, Gomes de Sousa repudiava ser lembrado com epítetos tais como “professor”, “abalizado”, “festejado”.

⁹⁷⁶ Conferir MOTA FILHO, Cândido, *Contagem Regressiva- Memórias*, Rio de Janeiro: José Olympio, 1972.

⁹⁷⁷ Essa época é melhor entendida com a necessária leitura da autobiografia de Hermes Lima (Travessia), com os estudos José Melo do Amaral Junior (sobre Aliomar Baleeiro) e de Fernando Menezes de Almeida (sobre Victor Nunes Leal), a par do valioso livro de Bruno M. Salama, sobre a desconstrução da responsabilidade limitada do sócio, no exato momento em que explica como apenas os militares tinham condições e força política para aprovarem o CTN. Consultar Hermes Lima, *Travessia- Memórias*, Rio de Janeiro: José Olympio, 1974, José Levi Mello do Amaral Júnior, *Coleção Memória Jurisprudencial- Aliomar Baleeiro*, Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006, Fernando Dias Menezes Almeida, *Coleção Memória Jurisprudencial- Victor Nunes Leal*, Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006 e Bruno Meyerhof Salama, *O fim da responsabilidade limitada no Brasil. História, Direito e Economia*, São Paulo: Malheiros e Fundação Getúlio Vargas, 2014.

⁹⁷⁸ Conferir MEIRA, Sílvia, *Teixeira de Freitas, o jurisconsulto do Império*, Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora e Instituto Nacional do Livro, 1979.

Faleceu em 14 de setembro de 1973, recostado em seu sofá do escritório caseiro, enquanto aguardava sair para um espetáculo de teatro, ainda segundo José Eduardo Monteiro de Barros. O CTN havia sido aprovado oito anos antes.

As cartas de Rubens Gomes de Sousa para Aliomar Baleeiro

A interlocução entre Rubens Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro teve início com uma carta daquele primeiro, datada de 25 de setembro de 1944⁹⁷⁹. Gomes de Sousa agradecia o envio do livro de Baleeiro, “*Atribuição e a Imunidade da Dívida Pública*”, que fora acompanhado do programa de um curso que Baleeiro lecionaria, sobre Ciência das Finanças. Gomes de Sousa registrava que conhecia a obra de Baleeiro, reconhecendo que o livro “*O Imposto sobre a Renda*” era um dos melhores no assunto⁹⁸⁰.

Elogiou o programa de curso de Baleeiro, especialmente porque, em sessão intitulada de *Introdução ao Direito Financeiro*, havia importantes explorações conceituais relativas à natureza jurídica dos tributos e à obrigação tributária propriamente dita⁹⁸¹. O ponto comum da amizade, além do interesse pelo direito tributário, consistia na amizade com Giuliani Fonrouge, argentino que estudava e lecionava direito fiscal, com quem Gomes de Sousa e Baleeiro se correspondiam.

Gomes de Sousa enviou para Baleeiro um trabalho que escrevera sobre um Tribunal Fiscal que sempre defendia, e que havia apresentado em um Congresso ocorrido no Rio de Janeiro, em setembro de 1943. Era ferrenho defensor da necessidade de criação de um tribunal com competência exclusiva para tratar de matéria tributária, propondo, inclusive, com essa finalidade, uma revisão constitucional, com vistas à criação de órgãos que denominava de *quase-judiciais*, para apreciação exclusiva da interpretação da lei fiscal⁹⁸². Também mencionava que escrevera um livro em colaboração com Tulio Ascarelli, então professor da Universidade de Bolonha, e que fora contratado pela Faculdade de Direito de São Paulo⁹⁸³. Ascarelli é conhecido como importante renovador do direito comercial no Brasil.

⁹⁷⁹ As cartas enviadas por Rubens Gomes de Sousa serão aqui identificadas com suas iniciais RGS. Um documento de Aliomar Baleeiro é identificado com a inicial AB. Em seguida às iniciais identifica-se a data da missiva.

⁹⁸⁰ RGS, 25 de setembro de 1944.

⁹⁸¹ RGS, 25 de setembro de 1944.

⁹⁸² RGS, 25 de setembro de 1944.

⁹⁸³ RGS, 25 de setembro de 1944.

Baleeiro respondeu em janeiro do ano seguinte, lembrando que a aproximação entre ambos se devia, de fato, a um amigo comum, Giulani Fonrouge⁹⁸⁴. Baleeiro tratava de um tema de interesse também comum, relativo à criação de uma cadeira universitária de Ciência das Finanças e Legislação Financeira. Lamentava que o ensino universitário encontrava “*percalços mais ou menos invencíveis, desde a convocação de grande parte dos estudantes até a falta de obras especializadas*”⁹⁸⁵. Agradecia o envio da tese de Gomes de Sousa, que discutia o delicado assunto da distribuição da justiça em matéria fiscal. Baleeiro concordava com Gomes de Sousa, quanto à necessidade de que contássemos com uma justiça fiscal especializada⁹⁸⁶.

Gomes de Sousa continuava a correspondência com o envio da cópia de uma conferência que ditou sobre o tema da coisa julgada no direito tributário⁹⁸⁷. Ainda no mesmo ano, registrava o recebimento do texto das propostas que Baleeiro havia enviado ao Congresso, relativo ao tema da discriminação de rendas, assunto inovador naquele tempo no qual o direito tributário dava entre nós seus primeiros passos. Gomes de Sousa fichou e coordenou as propostas, elaborando um comentário exegético, que afirmou ter redigido com um título que julgava pomposo: *O Direito Tributário na Constituição Federal*⁹⁸⁸. Insistia, com recorrência, na necessidade de contarmos com uma justiça especializada em matéria fiscal:

*“Neste momento, em que se reestrutura a ordem jurídica, tenho pensado muito na conveniência de se criarem tribunais judiciais especializados em direito fiscal. Já é velha ideia minha que expus, embora sob forma um pouco diversa, em um trabalho que publiquei em 1943, e de que lhe mando um exemplar por correio comum. Sei que o amigo foi contrário à criação dos Tribunais Federais, afinal reduzidos a um; qual seria o seu pensamento quanto à criação de uma justiça especializada fiscal?”*⁹⁸⁹

Gomes de Sousa agradecia a um telegrama que recebera de Baleeiro, datado de 13 de setembro de 1946; agradecia também ao envio do projeto final da Constituição, lamentando a derrota da emenda que previa expressamente a criação de uma justiça tributária⁹⁹⁰. Afirmou que a “*atitude da Câmara no assunto foi intransigente, pois não só rejeitou a sua emenda como suprimiu no capítulo do Poder Judiciário o dispositivo que*

⁹⁸⁴ AB, 6 de janeiro de 1944.

⁹⁸⁵ AB, 6 de janeiro de 1944.

⁹⁸⁶ AB, 6 de janeiro de 1944.

⁹⁸⁷ RGS, 15 de janeiro de 1946.

⁹⁸⁸ RGS, 15 de janeiro de 1946.

⁹⁸⁹ RGS, 15 de janeiro de 1946.

⁹⁹⁰ RGS, 28 de agosto de 1946.

dava poderes à lei ordinária para criar outros tribunais ou juízos. Nem mesmo os Estados poderão instituir tribunais fiscais, que fossem desmembramentos dos Tribunais de Apelação, uma vez que a faculdade de criar tais tribunais está subordinada à alçada”⁹⁹¹. A justiça fiscal que defendia era concebida como parte permanente do corpo judiciário. Não acreditava em uma justiça tributária meramente administrativa⁹⁹². Seu modelo ideal previa uma justiça fiscal efetivamente adjudicatória, com funções e prerrogativas judiciais.

Enquanto visitando os Estados Unidos, Gomes de Sousa tomou conhecimento que Baleeiro o procurou, lamentando que não o pôde conhecer pessoalmente⁹⁹³. Em janeiro de 1947 Gomes de Sousa fora para o Rio, procurando Baleeiro, mas não conseguiu localizá-lo, conforme registrou em carta⁹⁹⁴. Gomes de Sousa propunha que trocassem ideias com vistas à elaboração legislativa de um Código Tributário Nacional⁹⁹⁵. Trata-se, do ponto de vista de uma arqueologia dos arranjos tributários brasileiros, de verdadeira certidão de nascimento do CTN, do ponto de vista de uma localização mais remota.

Agradecendo Baleeiro quanto ao recebimento de um folheto relativo à Comissão de Finanças e Orçamento, sobre a modificação do imposto de renda, Gomes de Sousa admitia a importância da iniciativa⁹⁹⁶. Insistia na criação de uma justiça tributária especializada, o que colocava condição para a realização de reforma profunda no modelo. Impunha à resistência do Judiciário uma causa determinante para que o legislador constituinte de 1946 não optasse pela fixação de uma justiça tributária com competência exclusiva. Para Gomes de Sousa, o nosso Judiciário era um corpo fechado dominado por um mal-entendido *espírito de corpo*; além do que, afirmava, uma boa lei orgânica da tributação de renda só poderia funcionar eficazmente com um bom sistema de justiça fiscal⁹⁹⁷.

Em agosto de 1947 Gomes de Sousa mencionava um grande amigo, Gilberto de Ulhôa Canto, que advogava no Rio, e pedia indicação de nomes para uma associação científica filiada à International Fiscal Association-IFA, desde então sediada em Haia⁹⁹⁸. Gomes de Sousa indicava o nome de Baleeiro, e acrescentava que Ulhôa Canto conhecia

⁹⁹¹ RGS, 28 de agosto de 1946.

⁹⁹² RGS, 28 de agosto de 1946.

⁹⁹³ RGS, 26 de dezembro de 1946.

⁹⁹⁴ RGS, 14 de janeiro de 1947.

⁹⁹⁵ RGS, 14 de janeiro de 1947.

⁹⁹⁶ RGS, 1º de março de 1947.

⁹⁹⁷ RGS, 1º de março de 1947.

⁹⁹⁸ RGS, 19 de agosto de 1947.

o trabalho de Baleeiro, e que o admirava⁹⁹⁹. Baleeiro respondeu por telegrama, Gomes de Sousa agradeceu. Referiu-se a Ascarelli, que estivera no Rio com Baleeiro. Caminhava a ideia de se sistematizar o modelo tributário brasileiro¹⁰⁰⁰. O futuro CTN ganhava corpo, ainda que a ideia tivesse adormecido circunstancialmente.

Dois anos depois a correspondência foi retomada. Baleeiro atuava como Deputado Federal pela Bahia. Gomes de Sousa advogava em São Paulo, intensamente, em matéria fiscal. Noticiava que seguia para Araxá, Minas Gerais, onde se discutiriam temas econômicos e financeiros em congresso de especialistas. Gomes de Sousa apresentaria sugestão (em forma de tese) sugerindo formação de comissão para elaboração de um anteprojeto de código tributário¹⁰⁰¹. Participava também que fora aprovado em concurso para ocupar a cátedra de Direito Tributário na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade de São Paulo¹⁰⁰².

Gomes de Sousa e Baleeiro não se encontraram em Araxá; Gomes de Sousa comunicava que sua recomendação relativa à necessidade de elaboração de um código tributário fora aprovada com votação unânime. Ao fim, registrava que torcia para que o governo não protelasse essa medida, tão necessária¹⁰⁰³. No início de 1950 Gomes de Sousa agradecia a Baleeiro pelo envio de uma separata de revista especializada italiana, que continha artigo sobre os aspectos financeiros e tributários de índole constitucional¹⁰⁰⁴. No mês seguinte, Gomes de Sousa agradecia encorajamento que recebera de Baleeiro, no sentido de escrever um livro de comentários sobre as disposições fiscais da Constituição¹⁰⁰⁵.

Gomes de Sousa noticiava que um deputado estadual propunha realizar em São Paulo um grande congresso de Direito Tributário. Como único professor da cadeira de tributário em São Paulo, Gomes de Sousa foi instado pela reitoria para opinar. Reagiu favoravelmente e, na carta enviada a Baleeiro, resumiu o nível de interesse que o Direito Tributário suscitava na comunidade profissional e acadêmica¹⁰⁰⁶.

⁹⁹⁹ RGS, 19 de agosto de 1947.

¹⁰⁰⁰ RGS, 15 de dezembro de 1947.

¹⁰⁰¹ RGS, 18 de julho de 1949.

¹⁰⁰² RGS, 18 de julho de 1949.

¹⁰⁰³ RGS, 2 de agosto de 1949.

¹⁰⁰⁴ RGS, 31 de janeiro de 1950.

¹⁰⁰⁵ RGS, 11 de fevereiro de 1950.

¹⁰⁰⁶ RGS, 29 de agosto de 1950.

Em setembro de 1950 Gomes de Sousa agradecia a Baleeiro pelo envio de um livro, que compilava as sugestões e comentários de Baleeiro à Constituição de 1946¹⁰⁰⁷. A obra (*Alguns Andaimos da Constituição*) reunia o trabalho de Baleeiro na Constituinte. O volume fora compilado a partir de trabalhos esparsos de Baleeiro, publicados no Diário do Congresso. Gomes de Sousa elogiava a iniciativa, colocava-se mais uma vez à disposição para comentar os excertos fiscais da Constituição de 1946 e sugeria que Baleeiro reeditasse um trabalho sobre o imposto de renda¹⁰⁰⁸.

Gomes de Sousa noticiava em maio de 1951 que começava a trabalhar no código tributário que tinham em mente. O método empregado, os materiais colhidos, os pontos centrais aos quais se referiu, dão conta do início da empreitada. Gomes de Sousa gastara o mês de abril para coletar materiais com vistas ao código que cogitavam redigir¹⁰⁰⁹. Explicava que havia encomendado material do estrangeiro e que em 1º de maio começaria a trabalhar na elaboração do texto¹⁰¹⁰. Conjeturava sobre uma divisão por livros, títulos, capítulos e artigos. Adiantava que o esquema estava sujeito a revisões, por vezes meio drásticas, de modo que enviaria uma cópia para críticas e sugestões, isto é, sublinhava, somente quando estivesse razoavelmente satisfeito em relação ao que fosse definitivo¹⁰¹¹.

O método continha algo aleatório. Gomes de Sousa não trabalharia, necessariamente, na ordem dos materiais. Trabalharia em assuntos determinados, na medida em que sentisse “*vontade*” de trabalhar em um tema assentado, acrescentando, “*seja por impulso do momento, seja porque tenho o material respectivo já mais completo e a mão*”¹⁰¹². Noticiou que havia começado a cuidar da parte relativa à prescrição e que “*depois, as folhas escritas quanto a cada um dos assuntos, juntamente com as variantes, alternativas e rejeições, vão para uma pasta especial; por último, haverá um trabalho final de ordenação do material contido em todas essas pastas, e de aplicação de solda nas juntas para que fique um todo orgânico*”¹⁰¹³. Estava empolgado.

Gomes de Sousa descrevia o cotidiano, lembrando que empregava as manhãs lecionando na faculdade. Continuava advogando. Trabalhava no código ao longo da tarde. Parodiando a frase clássica (*primo vivere, deinde philosophare, primeiro viver, depois filosofar*), lembrava que continuava trabalhando, isto é, *primo vivere, deinde codificare*,

¹⁰⁰⁷ RGS, 8 de setembro de 1950.

¹⁰⁰⁸ RGS, 8 de setembro de 1950.

¹⁰⁰⁹ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰¹⁰ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰¹¹ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰¹² RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰¹³ RGS, 3 de maio de 1951.

vale dizer, *primeiro viver, depois codificar*¹⁰¹⁴. Pelas noites, revia as folhas datilografadas do trabalho já feito, procurava mais material utilizável, inclusive lendo ou relendo livros e artigos de revista, de onde sempre podia tirar alguma ideia, segundo escreveu¹⁰¹⁵. O código andava. Não suspeitava, no entanto, que uma vez depois de concluído, o texto ficaria por muitos no Congresso, a espera de uma discussão.

Em 13 de julho de 1951, em longa carta, Gomes de Sousa ponderava sobre alguns pontos de vista distintos, em relação ao código, nos quais contrastava com Baleeiro. Afirmava que a visão de Baleeiro refletia a percepção de um legislador, de um estadista, e que a sua própria compreensão decorria da visão de um *“rábula provinciano”*¹⁰¹⁶. Estava em pauta a discussão em torno do conceito e da definição de *“causa da obrigação tributária”*. Mencionava também a posição de Ulhôa Canto, que teria confundido os conceitos de causa como valor genérico e como valor específico¹⁰¹⁷.

Discutia-se o fato de que a obrigação tributária teria como causa apenas a lei, o que, do ponto de vista substancialmente formal, significaria que obrigação seria (ou não) tão somente um predicado da soberania. Assim, vencida a tese, um imposto iníquo ou antieconômico nem por isso deixaria de obrigar sob o ponto de vista jurídico. Nesse mesmo tema, e na mesma carta, discorreu sobre capacidade contributiva, outro assunto cuja opinião de Gomes de Sousa contrastava com a de Baleeiro¹⁰¹⁸.

Gomes de Sousa também discordava de Baleeiro, que defendia que o Judiciário detinha competência para controle de constitucionalidade de lei que tratasse de capacidade contributiva¹⁰¹⁹, o que, afirmava, *“seria atribuir ao Judiciário o poder de controlar a motivação do legislador; ditadura por ditadura, a experiência provou que, pelo menos entre nós, a do Executivo é mais fecunda”*¹⁰²⁰. A passagem revela que Gomes de Sousa temia o ativismo judicial, justificando, ironicamente, uma preponderância do Executivo. O assunto - - ativismo judicial - - assim, não é tão contemporâneo como se poderia supor.

Em julho de 1951, Gomes de Sousa agradeceu a opinião que Baleeiro lançara sobre um livro que publicara¹⁰²¹. Nessa carta, Gomes de Sousa referia-se ao código

¹⁰¹⁴ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰¹⁵ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰¹⁶ RGS, 13 de julho de 1951.

¹⁰¹⁷ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰¹⁸ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰¹⁹ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰²⁰ RGS, 3 de maio de 1951.

¹⁰²¹ RGS, 14 de julho de 1951.

tributário que redigia, que lhe tomava tempo, e que lhe impedia de avançar com a revisão e expansão de manual que também pretendia escrever. E ainda quanto ao código, desabafava alguns problemas que o afetavam. Fica muito nítida a obsessão que Gomes de Sousa desenvolvia em relação ao texto normativo no qual que trabalhava¹⁰²².

Em relação a problemas conceituais, Gomes de Sousa discutia com Baleeiro o tema do fato gerador como indicativo de capacidade contributiva¹⁰²³. Ao enviar uma primeira versão do texto, explicitava preocupações com as linhas gerais da redação e com os limites que conceitualmente se impunha. Preocupava-se com o fato de que poderia estar criando regras que já existiam, redundância normativa que denominava de “*arrombar portas abertas*”¹⁰²⁴.

Gomes de Sousa adiantava que fisco e contribuinte tomariam do código apenas o que lhes interessava. Desabafava que o texto fora polido inúmeras vezes, e que vários dispositivos contavam com inúmeras redações antes de alcançar versão última, que era justamente aquela que então apresentava. Confirma-se que o trabalho era extenuante, e que Gomes de Sousa era um perfeccionista¹⁰²⁵. Pretendia um código que explicitasse um sistema, de modo que se pudesse evidenciar das linhas gerais de um modo interpretativo. O texto estava concluído, a matéria já estava toda contida no projeto¹⁰²⁶.

Com os textos do código Gomes de Sousa enviava para Baleeiro a tradução que fizera de famoso livro de Eduardo Couture. Na carta, confessava que tinha aversão pela vida prática do advogado; era um cientista do direito¹⁰²⁷. Em agosto de 1951 enviava as observações que fazia em relação aos artigos 1º a 77 do código¹⁰²⁸. Juntava fotografias e currículo, que Baleeiro pedia, porque começava a anunciar a autoria do código que se discutia¹⁰²⁹. Achava, no entanto, que a divulgação era prematura¹⁰³⁰.

Na medida em que a construção do CTN evoluía, Gomes de Sousa começava a se preocupar com as discussões políticas que se aproximavam. Baleeiro era figura central da UDN, partido que passava a reivindicar a paternidade do código. A UDN fazia ferrenha

¹⁰²² RGS, 14 de julho de 1951.

¹⁰²³ RGS, 14 de julho de 1951.

¹⁰²⁴ RGS, 12 de agosto de 1951.

¹⁰²⁵ RGS, 12 de agosto de 1951.

¹⁰²⁶ RGS, 12 de agosto de 1951.

¹⁰²⁷ RGS, 12 de agosto de 1951.

¹⁰²⁸ RGS, 20 de agosto de 1951.

¹⁰²⁹ RGS, 20 de agosto de 1951.

¹⁰³⁰ RGS, 20 de agosto de 1951.

oposição a Getúlio Vargas¹⁰³¹. Gomes de Sousa entendia, no entanto, que o código deveria seguir sob um prisma substancialmente técnico, devendo-se enfatizar que fora elaborado por técnicos, e que não havia vocação partidária no texto; acreditava que o projeto deveria avançar com um mínimo de divulgação possível na imprensa¹⁰³². Temia um excesso de divulgação, o que poderia levar a discussões intermináveis.

Gomes de Sousa permanecia inquieto com as questões políticas que se desdobravam com as discussões relativas ao código. Comunicava que dera uma entrevista sobre o anteprojeto e que não concordava com a publicação até que Baleeiro a lesse. Havia necessidade de uma estratégia comum de divulgação e defesa. Entre outros assuntos tratados em carta de setembro de 1951, mencionava o tema do realismo jurídico norte-americano, e o consequente ativismo judicial, criticando-o, justamente porque o voluntarismo poderia resultar em liberdade absoluta para que juízes construíssem soluções atendendo apenas a especulações próprias¹⁰³³. Gomes de Sousa era um positivista, no sentido exato de que defendia uma correta e direta interpretação da lei, desprovida de inserções hermenêuticas voluntaristas.

Em seguida, Gomes de Sousa registrava ter recebido os cinco volumes dos anais da Constituinte, que Baleeiro lhe enviara, e que reputava muito útil para a redação da parte justificativa do Código; registrava também que a redação da parte especial lhe gerava muita dificuldade¹⁰³⁴.

Dois dias depois, enviava para Baleeiro cópias da entrevista que dera sobre o CTN na qual enfatizava a importância de Aliomar Baleeiro na construção do anteprojeto. Lembrava que Baleeiro fora o grande defensor da emenda constitucional que conferia à União plena competência para legislar sobre normas de direito financeiro, sem o que o código seria impensável. Essa medida permitia que se cogitasse de um código que regulasse de “*forma orgânica e sistemática toda a matéria jurídica referente aos impostos, taxas e demais tributos, não se da União, como dos Estados e Municípios, respeitada, como é claro, as autonomias de cada qual, dentro do plano traçado pela Constituição*”¹⁰³⁵. Insistia nos elogios a Baleeiro, a quem identificava como o maior animador dos trabalhos do projeto de um código tributário. Segundo Gomes de Sousa,

¹⁰³¹ Conferir BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita, *A UDN e o Udenismo- ambiguidades do liberalismo brasileiro (1945-1965)*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1981.

¹⁰³² RGS, 23 de agosto de 1951.

¹⁰³³ RGS, 3 de setembro de 1951.

¹⁰³⁴ RGS, 13 de setembro de 1951.

¹⁰³⁵ RGS, entrevista, CPDOC-FGV, arquivo Baleeiro.

Baleeiro difundia a ideia no Parlamento e fora dele, e que surgia um inegável ambiente de receptividade, a seu ver, absolutamente esclarecida.

Na entrevista, Gomes de Sousa afirmava que esse juízo positivo em relação a Baleeiro decorria, inclusive, de conversas que tivera com políticos, como Bilac Pinto, Alberto Deodato e Lúcio Bittencourt, lembrando que todos eram renomados juristas e financistas. Também noticiava conversas que tivera com o deputado Soares Filho, líder da União Democrática Nacional-UDN na Câmara. Tomava o cuidado de sublinhar que a ideia do projeto era da UDN, mas que seu posterior desenvolvimento era técnico e apartidário; não seria, assim, o produto de concepção específica do partido de Baleeiro. Afirmava peremptoriamente que o projeto não estava subordinado a nenhuma orientação político-partidária.

Na mencionada entrevista explicou as razões pelas quais fora escolhido para conduzir tecnicamente o anteprojeto. Ironicamente, esclarecia que a amizade influíra mais do que o raciocínio, e que Baleeiro por essa razão apontava seu nome. Com alguma humildade pedia que seu projeto fosse considerado como *“um simples rascunho, destinado apenas a dar corpo à ideia, e a fornecer um texto sobre o qual se possam depois concentrar as discussões, evitando a dispersão dos esforços”*¹⁰³⁶. Defendia um trabalho de equipe; o texto que apresentava apenas sintetizava ideias básicas; com a divulgação colheriam propostas e sugestões *“das Faculdades de Direito, dos Tribunais, dos Institutos e das Associações de Classe, advogados, enfim, dos estudiosos de direito e finanças de todo o país”*¹⁰³⁷.

Aguardariam o material, que seria submetido a uma comissão da qual fariam parte *“parlamentares, magistrados, representantes do Ministério da Fazenda o dos contribuintes, e estudiosos independentes; uma comissão assim constituída é que deverá redigir o projeto definitivo, para apresentação ao Legislativo, onde ainda receberá a apuração decorrente dos tramites parlamentares”*¹⁰³⁸. Defendia, assim, um código que fosse *“produto do esforço conjugado de todas as competências de que o país disponha na matéria”*¹⁰³⁹. Argumentava em favor de um esforço comum.

Quanto à matéria contida no anteprojeto do código afirmou que pensava em um texto único, no qual concentraria as várias leis referentes aos vários tributos; isto é, “nos

¹⁰³⁶ RGS, entrevista.

¹⁰³⁷ RGS, entrevista.

¹⁰³⁸ RGS, entrevista.

¹⁰³⁹ RGS, entrevista.

termos de texto constitucional, um código de normas gerais, isto é, dos princípios básicos de direito fiscal, aplicáveis a todos os tributos os contribuintes”¹⁰⁴⁰. O código deveria dispor sobre “*princípios que regem a elaboração das leis fiscais; a natureza das obrigações que deles decorrem para os contribuintes e demais pessoas a que se apliquem, ou seja, o lançamento, cobrança e arrecadação dos tributos, os privilégios e garantias dos créditos do fisco, as infrações das leis tributárias e suas penalidades*”¹⁰⁴¹.

Também achava importante a fixação de “*regras gerais relativas aos direitos recíprocos da Fazenda Pública e dos particulares em meteria de fiscalização e de repressão da sonegação e da fraude*”¹⁰⁴². Era além disso um entusiasta de disposições sobre matéria processual, administrativa e judicial, relativa à cobrança dos tributos e imposição de penas, “*tendo em vista garantir, com igual rigor, de um lado os legítimos interesses do fisco, e de outro as garantias individuais dos cidadãos*”¹⁰⁴³. Explicava ainda que o texto indicaria “*cada um dos tributos individualmente considerados, os princípios que devem presidir à sua instituição e à sua cobrança, dentre das linhas mestras traçadas pela Constituição, e sem ofensa à competência legislativa dos Estados e dos Municípios, quanto aos tributos que lhe pertencem*”¹⁰⁴⁴.

Quanto às fontes, informava que um código dessa natureza não era novidade ou mesmo experiência arrojada. Lembrou que a Alemanha havia sido o primeiro país a ter codificado o direito tributário, “*em 1919, logo que a unificação política do Reich possibilitou a sistematização do direito nacional*”¹⁰⁴⁵. Registrou que “*o autor do Código alemão foi o grande jurista E. Becker, que foi depois, até o seu falecimento, juiz de Supremo Tribunal Fiscal de seu país*”¹⁰⁴⁶. O México, prosseguia Gomes de Sousa, fora o segundo país a codificar o direito tributário, em 1938, seguido pela Província de Buenos Aires, na Argentina, em 1948. Nesse último caso, fora importante a influência de Dino Jarach, professor italiano radicado na Argentina, e que fortíssima influência exerceu na construção do direito tributário codificado brasileiro.

Lembrou que havia - - à época - - códigos fiscais que tratavam parcialmente do tema geral da tributação, a exemplo dos modelos então existentes na Itália, na França, nos

¹⁰⁴⁰ RGS, entrevista.

¹⁰⁴¹ RGS, entrevista.

¹⁰⁴² RGS, entrevista.

¹⁰⁴³ RGS, entrevista.

¹⁰⁴⁴ RGS, entrevista.

¹⁰⁴⁵ RGS, entrevista.

¹⁰⁴⁶ RGS, entrevista.

Estados Unidos, na Romênia e na Venezuela. Informou também que usava subsídios da legislação comparada, uma vasta literatura doutrinária nacional e estrangeira.

Comunicava que a única novidade real do código consistia em sua aplicação nacional, que valeria para a União, para o Distrito Federal, para os Estados e para os Municípios. Nesse sentido, diferenciava-se dos modelos dos Estados Unidos e do México, cujos códigos valiam apenas para a União. Comparável ao nosso modelo, prosseguia, apenas um projeto que era debatido na Suíça, cujas diferenças com o Brasil deveriam ser acentuadas, porquanto a Suíça era uma confederação e o Brasil uma federação. Concluía, lembrando que *“sozinho, nada poderia fazer; mas, amparado e esclarecido pelo esforço e sabedoria dos verdadeiramente competentes na matéria, estou [estava] certo de que o Brasil poderá vir a ter um código tributário à altura da sua tradição jurídica”*¹⁰⁴⁷.

A entrevista revelava as preocupações centrais que Gomes de Sousa vivia em relação ao código. Os pontos basilares do texto, quanto a origem e referências, estavam fixados na entrevista. Especialmente, constata-se a deferência e respeito que Gomes de Sousa tinha em relação a Baleeiro. E também substancialmente, Gomes de Sousa preocupava-se muito com a redação da justificativa que acompanharia o código, bem como propunha uma estratégia de divulgação:

*“Penso, com efeito, que o melhor será dar publicidade a tudo de uma vez, ou seja, à bomba de hidrogênio, em vez de explodir prematuramente bombinhas de pólvora ou mesmo atômicas. A minha ideia seria V. então oficializar o assunto, arranjado que a Câmara determinasse a impressão do negócio todo pela Imprensa Nacional (dará umas boas 300 páginas) e a divulgação por esses Brasis afora para receber sugestões, por um prazo que seria editalizado no Diário Oficial. Sem embargo do edital, por uma questão de cortesia, o calhamaço poderia ser remetido com ofício aos Tribunais, Faculdades de Direito, Ordem dos Advogados, e demais sociedades sapientes. Vindas às críticas, ou sem nomeação de uma comissão para estudar tudo e redigir o anteprojeto final. Esse, então, V., na legislatura de 1952, depositaria gloriosamente sobre a mesa da Câmara, e com esse simples gosto passaria à história como o perpetrador do maior aborto jurídico desde a Lei Malária”*¹⁰⁴⁸.

Em outra carta, Gomes de Sousa acusava o recebimento do Diário do Congresso que tratava do código, pela primeira vez; noticiava que a parte especial já estava escrita, e que se encontrava em processo de datilografia¹⁰⁴⁹. Na próxima carta manifestava preocupação com notícia que lera na Revista Cruzeiro, dando conta de que também havia

¹⁰⁴⁷ RGS, entrevista.

¹⁰⁴⁸ RGS, 15 de setembro de 1951.

¹⁰⁴⁹ RGS, 27 de setembro de 1951.

um projeto de CTN que Armando Falcão apresentara à Câmara, sob os auspícios de Juscelino Kubitschek¹⁰⁵⁰. Registrava que estava absolutamente cansado com os trabalhos do código:

*“Nestes dias ando parado em matéria de Código. O cansaço acumulado, de que eu não me tinha dado conta durante a fase de trabalho mais intenso, acabou estourando, e sinto-me fisicamente fraco como um filhote de pinto e mentalmente vazio como uma bola de futebol. Além disso, criei um verdadeiro enjoo pelo diabo do Código, que até o aspecto das folhas de papel em que ele está escrito me dá náuseas. Preciso descansar uns dias e depois retomarei para dar a arrumação final ao texto e completar a justificativa”*¹⁰⁵¹.

Gomes de Sousa insistia para que o projeto não circulasse antes que introduzisse algumas mudanças; é que revia *“palavra por palavra, para a redação final”*¹⁰⁵². Em novembro Gomes de Sousa recebia (com dedicatória) *As Limitações Constitucionais de Tributar*¹⁰⁵³, que é um clássico de Baleeiro. No Natal daquele ano (1951) registrava que tomava conhecimento de que o código seria discutido em convocação extraordinária do Congresso¹⁰⁵⁴.

Um mês depois enviava judiciosas observações ao livro de Baleeiro, criticando o texto, em vários aspectos; nessa carta, Gomes de Sousa expunha curiosa relação que mantinha com o direito tributário, no sentido de que: *“(...) como V. já deve ter percebido, o meu amor pelo direito tributário é apenas subcutâneo, não chegando a ser intramuscular e muito menos endovenoso: não está no sangue. Por isso mesmo é sujeito a crises periódicas de fastio, que parece que se vêm agravando seriamente, visto que antes lhes bastava, como cura, um pulinho de dois ou três dias ao Rio, ao passo que desta vez a última exigiu nada menos que 20 dias em Buenos Aires e Montevideo”*¹⁰⁵⁵. Confessava que sua relação com o direito tributário não era sanguínea.

Seguia em carta de fevereiro, mais calmo, lembrando que o código estava *“em fase de decantação”*¹⁰⁵⁶. Discutia um problema de algum modo atual, relativo ao caso de uma mesma atividade ser exercida por um mesmo contribuinte em mais de um Município, do mesmo Estado ou de Estados diferentes, quanto à incidência do então existente imposto de indústrias e profissões, de competência municipal¹⁰⁵⁷, e que foi absorvido pelo

¹⁰⁵⁰ RGS, 16 de outubro de 1951.

¹⁰⁵¹ RGS, 16 de outubro de 1951.

¹⁰⁵² RGS, 9 de novembro de 1951.

¹⁰⁵³ RGS, 29 de novembro de 1951.

¹⁰⁵⁴ RGS, 24 de dezembro de 1951.

¹⁰⁵⁵ RGS, 23 de janeiro de 1952.

¹⁰⁵⁶ RGS, 3 de fevereiro de 1952.

¹⁰⁵⁷ RGS, 14 de março de 1952.

Imposto sobre Serviços-ISS. Preocupava-se com a identificação da ocorrência do fato gerador, “*no caso de lançamento com base no movimento econômico, a repartição dos diferentes elementos que compõem o referido movimento entre os diversos estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Municípios diferentes*”¹⁰⁵⁸. Em abril de 1952 comunicava que iria ao Rio participar de uma reunião do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, na qual Baleeiro faria uma palestra¹⁰⁵⁹.

Gomes de Sousa informava que o código estava pronto; contava com 500 artigos; mas ainda precisava trocar alguns artigos de lugar e rever todas as referências¹⁰⁶⁰. Queria discutir com Baleeiro um plano para o encaminhamento das discussões no Congresso, defendendo que uma comissão técnica fosse ouvida; por outro lado, tinha absoluta consciência do momento político difícil que se vivia¹⁰⁶¹. Pretendia discutir o código até o fim de 1952¹⁰⁶², isto é, ao longo da segunda presidência de Getúlio Vargas. Aliomar Baleeiro era um dos principais líderes da oposição, o que dificultaria o andamento do projeto.

Gomes de Sousa noticiava que havia ido ao Rio de Janeiro e que, no Ministério da Fazenda, tomou conhecimento da disposição do Ministro, no sentido de nomear uma comissão para discutir o código; Oswaldo Aranha parecia sensível às dificuldades pelas quais passavam, e por isso via dificuldades em se avançar com o texto proposto¹⁰⁶³. Gomes de Sousa insistia com Baleeiro que mantinha firme a intenção de “*cercar o projeto de código de um máximo de garantias para um estudo sério em termos científicos e técnicos*”¹⁰⁶⁴, com o objetivo de “*lhe assegurar o máximo de probabilidades de aprovação final, sem interferências espúrias ou mutilações*”¹⁰⁶⁵.

Gomes de Sousa seguiu para o Rio de Janeiro, para reunir-se com o Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, junto com Baleeiro, sempre no propósito de obter o maior apoio possível. Considerava que seu anteprojeto era apenas uma base de estudos que não dispensaria a colaboração dos componentes da comissão que se pensava criar¹⁰⁶⁶, o que vinha sistematicamente afirmando desde a entrevista na qual expunha as linhas centrais

¹⁰⁵⁸ RGS, 14 de março de 1952.

¹⁰⁵⁹ RGS, 7 de abril de 1952.

¹⁰⁶⁰ RGS, 3 de setembro de 1952.

¹⁰⁶¹ RGS, 3 de setembro de 1952.

¹⁰⁶² RGS, 11 de outubro de 1952.

¹⁰⁶³ RGS, 25 de maio de 1953.

¹⁰⁶⁴ RGS, 25 de maio de 1953.

¹⁰⁶⁵ RGS, 25 de maio de 1953.

¹⁰⁶⁶ RGS, 27 de julho de 1953.

do projeto. Sugeria que apenas o texto finalmente aprovado pela comissão, com a competente justificativa, consistiria no projeto definitivo, instruído pela Mensagem do Executivo e com concomitante encaminhamento ao Congresso, para deliberação final¹⁰⁶⁷.

Na continuidade, parecia eufórico, noticiava Baleeiro que tomara conhecimento de uma portaria do Ministro da Fazenda para que se elaborasse um projeto definitivo de código tributário com base em seu anteprojeto, abrindo-se um prazo de 90 dias para sugestões¹⁰⁶⁸. Em maio de 1954 Gomes de Sousa comunicava a Baleeiro que iria ao Rio discutir a parte então já pronta da redação final do texto, que seria entregue ao Ministro da Fazenda até meados de maio daquele ano¹⁰⁶⁹.

As cartas de Gomes de Sousa diminuem em 1954; a temperatura política, que foi ao máximo com o suicídio de Vargas, em agosto daquele ano, atrasou sobremaneira o andamento do CTN. Em dezembro de 1955 Gomes de Sousa retomou as epístolas, avisando que iria ao Rio, ainda que não fizesse menção sobre o andamento do projeto¹⁰⁷⁰. Gomes de Sousa retomava a advocacia, com escritório que também contava com Alcides Jorge Costa, Fábio Monteiro de Barros e Carlos Alexandre Peão. O escritório funcionava na Rua da Consolação nº 65, 10º andar, em São Paulo. O fato de que o código não andava o desestimulou.

As cartas persistiam, com tratamento sobre assuntos diversos, a exemplo de um parecer para o estado de Alagoas¹⁰⁷¹ e de um estudo sobre a taxa de estatística cobrada na Bahia¹⁰⁷², entre outros assuntos. O código voltou a ser mencionado em carta de 1958, quando Gomes de Sousa colocou todo o assunto sob a responsabilidade de Baleeiro, esperando que uma iminente promulgação do código seria bem-vinda, até porque os comentários sobre o novo texto já estavam redigidos¹⁰⁷³.

Reconhecia que o ano eleitoral não seria propício. Porém, argumentava, a autoridade pessoal de Baleeiro na Câmara, em matéria de finanças e outras, poderia resultar na aprovação final do código¹⁰⁷⁴. Gomes de Sousa insistia em convite, feito pelo Centro Acadêmico XI de Agosto, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo,

¹⁰⁶⁷ RGS, 27 de julho de 1953.

¹⁰⁶⁸ RGS, 10 de agosto de 1953.

¹⁰⁶⁹ RGS, 27 de abril de 1954.

¹⁰⁷⁰ RGS, 6 de dezembro de 1955.

¹⁰⁷¹ RGS, 20 de fevereiro de 1957.

¹⁰⁷² RGS, 9 de setembro de 1957.

¹⁰⁷³ RGS, 10 de abril de 1958.

¹⁰⁷⁴ RGS, 10 de abril de 1958.

para que Baleeiro palestrassee¹⁰⁷⁵. Tratou também de um congresso no México, onde discutiriam a interpretação, a codificação e o contencioso tributário¹⁰⁷⁶. A copa do mundo de 1958 teria prejudicado uma total adesão ao congresso do México, do qual Baleeiro não participou¹⁰⁷⁷.

Em carta de 1957 Gomes de Sousa fez observações pedagógicas sobre a natureza, o contorno e os limites dos pareceres jurídicos, em passagem rica em metáforas de fundo médico e de referências bíblicas:

*“Muito obrigado pela oferta da sua coletânea de pareceres, a que V. achou de dar o título de “Clínica Fiscal”. A única coisa com que não concordo é justamente esse título, não obstante as justificativas que V. lhe deu prefácio. E não concordo porque, além de expor o autor a processo por exercício ilegal da medicina, o título fica muito aquém do valor do conteúdo do livro. O parecer jurídico (pelo menos quando emitido por homem da sua autoridade) não é simples matéria de clínica, que mais ou menos se resume do diagnóstico e no receituário, mas vai além e entra francamente pelo campo da cirurgia, na extirpação de tumores malignos e outras excrescências patológicas do sistema jurídico. Dirá V. que a cirurgia, no caso, compete ao juiz ou ao legislador, e que o parecerista apenas indica ao operador o mal e o remédio. Está certo, mas só no campo do direito positivo: entretanto se atentarmos para o fato de que o direito é muito mais que a simples lei ou a simplíssima jurisprudência, porque é uma expressão de civilização e de cultura política e sociológica, então o parecer jurídico será muito mais do que simples diagnóstico e receituário. Será – e agora troco a terminologia médica pela expressão bíblica – será a voz do profeta trovejando contra os fariseus e invocando a ira divina contra os que erram maliciosamente por interesse, por incompetência ou por desídia e transformam a justiça na mulher vermelha de Babilônia. Ou, se V. preferir uma linguagem menos apocalíptica, o parecer jurídico permanece eterno, com o olho de Jeová de que fala Victor Hugo, perseguindo e apontando até dentro do túmulo o pecador – ou, mais modestamente, no nosso caso, apontando os responsáveis pelas mazelas da pátria, que são legislador inepto ou interesseiro, o juiz venal (...). Dirá V. que há certo exagero verbal em tudo isto? Nem tanto: veja que comparei o jurista ao profeta bíblico; ora, a característica comum aos profetas do velho testamento não era a de viverem servindo de escárnio aos filisteus, comendo gafanhotos e pregando no deserto? E não é exatamente assim que vivem os jurisconsultos nestes pobres tempos neste pobre país?”*¹⁰⁷⁸

Em fevereiro de 1959 o projeto do CTN parecia retomar o caminho. Gomes de Sousa noticiava que recebera telegrama de Baleeiro dando conta de que o deputado baiano entregara parecer sobre o CTN para o presidente da Comissão de Justiça da Câmara¹⁰⁷⁹;

¹⁰⁷⁵ RGS, 19 de maio de 1958.

¹⁰⁷⁶ RGS, 26 de maio de 1958.

¹⁰⁷⁷ RGS, 27 de junho de 1958.

¹⁰⁷⁸ RGS, 15 de outubro de 1958.

¹⁰⁷⁹ RGS, 17 de fevereiro de 1959.

ironicamente, observava que aguardava o que os “*sólons caboclos*” fariam com o texto, em momento no qual Baleeiro já não mais estava na Câmara, depositando sua fé no trabalho de Bilac Pinto¹⁰⁸⁰. Comparando nossos legisladores com Sólon, o grande legislador ateniense, Gomes de Sousa motejava da capacidade técnica dos membros de nosso Congresso. O projeto não andava. Em carta de 1961, Gomes de Sousa sequer o mencionava¹⁰⁸¹.

De igual modo, não havia menção ao código em carta datada de 1962¹⁰⁸². Nesse mesmo ano, Gomes de Sousa comunicava a Baleeiro que deixava de lecionar, justificando a decisão por conta da progressiva decadência do corpo de aluno, “*cada vez menos interessados em aprender, menos capazes de aprender por semianalfabetismo, mais e mais interessados apenas no diploma como ferramenta profissional*”¹⁰⁸³, bem como ao “*nível desanimadoramente baixo do próprio corpo docente*”; achava que o professor universitário era mero funcionário público, e “*apenas marginalmente um estudioso e educador*”¹⁰⁸⁴. Lamentava, em carta do fim do ano, que o código já estava obsoleto, porquanto estava na Câmara desde 1954¹⁰⁸⁵.

Em 1963 o Congresso voltava a tratar do CTN. San Tiago Dantas telefonara para Gomes de Sousa dando conta do movimento. Gomes de Sousa, no entanto, temia que Leonel Brizola usasse o código como um “*barbante para empinar a pipa das suas demagogias baratas*”¹⁰⁸⁶. Alcides Jorge Costa estudava as várias emendas que o projeto do CTN recebia¹⁰⁸⁷. Em julho de 1964 o Código permanecia sem ser votado; nessa data Gomes de Sousa registra ter recebido um exemplar da 3ª edição da Introdução à Ciência das Finanças, de Baleeiro¹⁰⁸⁸; os militares já haviam derrubado João Goulart.

Foram os militares que conseguiram aprovar o CTN. Gomes de Sousa não faz menção específica ao fato. Em cartas redigidas mais tarde, quando Baleeiro já era ministro do Supremo Tribunal Federal, Gomes de Sousa fixou algumas reminiscências:

“Cobriam os velhos tempos de 1953, quando eu ainda tinha tempo, e animo, e interesse para me dedicar a trabalhos puramente acadêmicos. Nessa ordem de ideias e para ajudar a pôr em ordem os conceitos dentro da minha própria cachola, empreendi a redação de um projeto de código, que fosse algo assim

¹⁰⁸⁰ RGS, 17 de fevereiro de 1959.

¹⁰⁸¹ RGS, 1º de março de 1961.

¹⁰⁸² RGS, 4 de maio de 1962.

¹⁰⁸³ RGS, 24 de outubro de 1962.

¹⁰⁸⁴ RGS, 24 de outubro de 1962.

¹⁰⁸⁵ RGS, 26 de novembro de 1962.

¹⁰⁸⁶ RGS, 5 de abril de 1963.

¹⁰⁸⁷ RGS, 27 de agosto de 1963.

¹⁰⁸⁸ RGS, 16 de julho de 1964.

como um compendio de D. T. em forma de articulado que me servisse a mim mesmo de roteiro e classificação das matérias, para dali partir para trabalhos em maior profundidade, que na época eu ainda tinha a veleidade de poder fazer”¹⁰⁸⁹.

Na visão de Gomes de Sousa, de acordo com o precioso excerto acima reproduzido, o CTN lhe parecia como ideia um compêndio de Direito Tributário em forma de articulado. A simplicidade, a objetividade e a clareza do texto que radica no trabalho originário de Gomes de Sousa, de algum modo, garantem a sobrevivência desse texto central do direito público brasileiro.

O Anteprojeto do Código Tributário Nacional

O texto de Gomes de Sousa serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do CTN, o que lhe garante o epíteto de *pai fundador* de nosso código. Gomes de Sousa fundamentava o código na Constituição Federal então vigente (1946), que fixava que à União competia editar normas gerais de direito financeiro relativas à instituição, cobrança, arrecadação e fiscalização de tributos. A referência ao texto da Constituição (alínea “b”, do inciso XV do art. 5º) remetia o legislador a normas gerais de direito financeiro. Nesse sentido, também por força de disposição literal da Constituição, é que epistemologicamente o direito tributário radica no direito financeiro, de onde um evidente compartilhamento principiológico.

Gomes de Sousa insistia na indelegabilidade da competência tributária, ainda que cogitasse de exceções, a exemplo da transferência de impostos pelos Estados aos Municípios¹⁰⁹⁰, como a Constituição então permitia¹⁰⁹¹, especialmente sobre um imposto incidente “*sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência* [dos municípios]”. O projeto tratava também de “*imunidade tributária*”, reconhecendo-a, nos exatos termos da Constituição então vigente, e sublinhando que o gozo da imunidade não dispensava “*(...) o cumprimento das obrigações tributárias acessórias relativas aos mesmos tributos ou a quaisquer outros*”¹⁰⁹². O fracionamento conceitual entre imunidade e isenção é posterior, quando se dividem hipóteses de não incidência por qualificação constitucional ou por determinação legal.

¹⁰⁸⁹ RGS, 16 de fevereiro de 1971.

¹⁰⁹⁰ Art. 2º do Anteprojeto.

¹⁰⁹¹ Art. 29.

¹⁰⁹² Art. 10 do Anteprojeto.

A definição de tributo, posteriormente alterada, revela uma compreensão mais analítica daquela que foi posteriormente adotada. Nesse sentido, explicitou-se que *“tributo é toda exação instituída em lei pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, em benefício da Fazenda Pública respectiva, para obtenção, nos termos previstos na referida lei, de receita proveniente do patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas (...), destinada ao custeio das atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno”*¹⁰⁹³. A redação final simplificou essa concepção original.

Gomes de Sousa não concordou com a definição de tributo posteriormente fixada no CTN (art. 3º); insistia em definição dada por modelo de código tributário para a América Latina (de cuja comissão participara), e que definira que o tributo era prioritariamente uma prestação em dinheiro. Segundo Gomes de Sousa a definição de tributo com a qual o CTN definitivamente contou sugeria que tributo seria uma dívida de valor, do que discordava. Nesse sentido, explicava que *“A essência do problema reside no fato de que a obrigação tributária é estabelecida unilateralmente pelo poder público através da lei, e que o seu objeto é o pagamento compulsório de quantia certa em dinheiro, apurada mediante a valorização econômica do fato gerador definido em lei”*¹⁰⁹⁴.

Percebe-se, assim, que no pensamento originário de Gomes de Sousa não havia alusões a compulsoriedade, à inaplicabilidade a atos ilícitos, bem como ao exercício de atividade administrativa plenamente vinculada. O conceito de tributo para Gomes de Sousa, ao que consta, era operacional, com foco nas entidades federadas. Entendia que o direito tributário substancializava muito mais do que *“a simples regulamentação jurídica da atuação das autoridades competentes para arrecadar e fiscalizar tributo”*¹⁰⁹⁵; o direito tributário, insistia, consiste em direito obrigacional e, nesse sentido, como modelo obrigacional deveria ser estudado.

Em seu modelo originário, os tributos eram divididos em ordinários, extraordinários e adicionais. Ordinários detinham caráter permanente, e se prestavam para custear as atividades gerais e especiais da Administração¹⁰⁹⁶. Extraordinários eram

¹⁰⁹³ Art. 23 do Anteprojeto.

¹⁰⁹⁴ Rubens Gomes de Sousa, *A inflação e o direito tributário*, in Revista de Direito Administrativo, nº 96, abril-junho, 1969, p. 10.

¹⁰⁹⁵ Rubens Gomes de Sousa, *O ensino do direito tributário nos cursos jurídicos*, in Revista Forense, vol. 165, ano 53, maio-junho, 1956, p. 403.

¹⁰⁹⁶ Art. 24, I, do Anteprojeto.

temporários e decorriam de situações, circunstâncias ou condições excepcionais¹⁰⁹⁷. Adicionais, que hoje resistimos em admitir, poderiam ocorrer “*quando o fato gerador da respectiva obrigação tributária principal seja [fosse] o pagamento pelo mesmo contribuinte, de outro tributo de competência da mesma pessoa jurídica de direito público interno*”¹⁰⁹⁸.

Gomes de Sousa também repudiou o nominalismo, situação mantida pelo CTN definitivo, ainda que em outras palavras. No texto original, entendeu que “*a natureza jurídica específica do tributo determina-se pela definição, contida na lei tributária que o instituir, do fato gerador da respectiva obrigação tributária principal, sendo irrelevantes para lhe definir, alterar ou qualificar a referida natureza, a denominação e demais características formais adotadas pela lei*”¹⁰⁹⁹. Tem-se, desde então, a definição da natureza jurídica tributária em função da ontologia do fato gerado, e não do *nomen iuris* adotado pelo legislador.

Os impostos foram definidos como exações destinadas a custear indistintamente as necessidades de ordem geral da administração pública¹¹⁰⁰; foram seccionados em diretos, indiretos, reais e pessoais. A classificação é distinta da que conhecemos presentemente.

Quanto às exações em espécie, o projeto de Gomes de Sousa fixava as linhas gerais dos impostos de competência privativa da União (importação, consumo de mercadorias, único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, renda e proventos de qualquer natureza, transferência de fundos para o exterior e incidente sobre negócios da economia da União e atos regulados por lei federal), dos Estados (propriedade territorial, transmissão de propriedade “causa mortis”, transmissão de propriedade imobiliária “intervivos”, sobre vendas e consignações, de exportação, sobre negócios da economia dos Estados e atos regulados por lei estadual ou a serviço de sua justiça), bem como dos Municípios (predial, territorial urbano, de licença, de indústrias e profissões, sobre negócios da economia do Município ou assuntos de sua competência).

Gomes de Sousa criticava a incorporação da expressão “*proventos de qualquer natureza*” na fixação do fato gerador do imposto de renda. Para Gomes de Sousa, “*a palavra proventos não indica um tipo de ganhos que não se inclua no conceito de renda,*

¹⁰⁹⁷ Art. 24, II, do Anteprojeto.

¹⁰⁹⁸ Art. 24, III, do Anteprojeto.

¹⁰⁹⁹ Art. 25, do Anteprojeto.

¹¹⁰⁰ Art. 29, do Anteprojeto.

*e que este último é bastante amplo para abranger todos os acréscimos patrimoniais decorrentes do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, inclusive os ganhos de capital e as mais-valias, que o legislador ordinário tem podido tributar sem eiva de ilegitimidade, sem que para isso a expressão ‘proventos de qualquer natureza’ seja necessária”*¹¹⁰¹. O excerto revela compreensão abrangente do fato gerador do imposto incidente sobre a renda, que no Brasil fora sistematicamente introduzido em reforma ocorrida em 1925¹¹⁰², ainda que não previsto na Constituição de 1891. O imposto de renda foi constitucionalizado em 1934.

Gomes de Sousa não logrou formular um modelo único e definitivo de imposto de valor agregado, cuja concepção atribuía a Maurice Lauré, em monografia publicada em 1953, e a Carl Friedrich von Siemens, em memorial encaminhado em 1921 ao Ministério da Fazenda da Alemanha¹¹⁰³. Reconheceu que contávamos com um *ICM caboclo*, que não era novidade, e que existia desde 1956, na sistemática de imposto de consumo¹¹⁰⁴. Desse modo, as discussões relativas à construção de um *IVA* também *caboclo*, é antiga, não se tem solução definitiva, verificando-se, até os dias presentes, um permanente conflito entre a União e as unidades federadas.

Essa taxinomia distingue-se substancialmente do modelo atual. Por exemplo, o atual imposto predial e territorial urbano cindia-se em duas exações distintas: o imposto predial incidia sobre o imóvel com construção e o territorial urbano sobre o imóvel sem construção. O imposto de exportação era de competência estadual, uma tendência que se revelava desde o início do século, levando-se em conta a pressão de estados agroexportadores, a exemplo de São Paulo e de Minas Gerais.

Mesmo após a aprovação do CTN Gomes de Sousa recorrentemente defendia que os municípios deveriam contar com ampla competência tributária¹¹⁰⁵, denunciando o que percebia como um excesso de arrecadação estadual, à luz do art. 20 da Constituição de 1946, especialmente quanto a exercícios anteriores à vigência da reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

¹¹⁰¹ Rubens Gomes de Sousa, *Imposto de Renda e desapropriação*, in Revista de Direito Público nº 9, julho-setembro, 1969, vol. 9, p. 153. O excerto também consta do *Relatório* que Gomes de Sousa redigiu a propósito das sugestões e do encaminhamento do CTN.

¹¹⁰² Rubens Gomes de Sousa, *Imposto de Renda e desapropriação*, cit., loc. cit.

¹¹⁰³ Segundo Rubens Gomes de Sousa enfatizou em palestra pronunciada no Rio de Janeiro, em 27 de abril de 1972, publicada como *Os Impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário*, in Revista de Direito Administrativo, vol. 110, outubro-dezembro, 1972, p. 17.

¹¹⁰⁴ Rubens Gomes de Sousa, *Os Impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário*, cit., pp. 22-23.

¹¹⁰⁵ Rubens Gomes de Sousa, *Os Municípios e o excesso de arrecadação estadual*, Revista dos Tribunais, ano 59, setembro de 1970, volume 419, pp. 9 e ss.

A Emenda Constituição 18, de 1965, fixou um sistema constitucional tributário muito próximo ao sistema com o qual contamos presentemente. Fixou que o sistema seria composto de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Vedou que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituíssem ou majorassem tributo sem que a lei o estabelecesse, ressalvados os casos previstos na própria emenda. Vedou que as entidades federadas cobrassem imposto sobre patrimônio e renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que correspondesse. Proibiu que se estabelecesse ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Essa emenda fixou também o sistema de imunidades, vedando a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, reciprocamente, entre as unidades federadas. Proibiu a cobrança de impostos incidentes sobre os templos de qualquer culto, sobre patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos e das instituições de educação ou de assistência social, a par dos impostos incidentes sobre o papel, destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

De igual modo, com semelhança com o modelo atual, fixou-se que apenas a União, e somente em casos excepcionais, definidos em lei complementar, é que poderia instituir empréstimos compulsórios. Impostos incidiriam sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e a circulação de bens, a par de incidências especiais, a exemplo de gravames sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica, e sobre a produção, circulação ou consumo de minerais. Impostos extraordinários sobre guerra externa eram de competência da União; permanece a fórmula.

A reforma constitucional também tratava de taxas e de contribuições de melhoria, bem como desenhava um modelo definitivo de repartição de receitas tributárias. Bilac Pinto e Auro Moura Andrade, respectivamente, como presidente da Câmara dos Deputados, e do Senado, é que conduziram e concluíram essa importante reforma constitucional tributária, que de algum modo se alinhava com as prescrições gerais de Rubens Gomes de Sousa, e que facilitaram a recepção do CTN na ordem jurídica, quando de sua aprovação.

Gomes de Sousa em seu anteprojeto tratou também de taxas e de contribuições, definindo essas últimas como “*tributos que não fossem especificamente impostos ou*

taxas”¹¹⁰⁶, isto é, concebia um terceiro gênero, de função remanescente. Gomes de Sousa insistia que a distinção entre impostos e taxas se baseava, em última análise, no destino da arrecadação. Remetia à definição legal de taxa, contida no Decreto-lei nº 2.416, de 1940, para o qual a taxa seria “*o tributo cobrado em função da prestação de serviços específicos ou do desempenho de atividades especiais*”¹¹⁰⁷. Para Gomes de Sousa, em texto de doutrina:

*“Taxa é o tributo cuja cobrança se justifica porque um serviço específico foi prestado, ou porque uma atividade especial foi exercida, ou porque o serviço ou a atividade está disponível para o contribuinte. Poderá parecer escandaloso dizer-se que isto é um conceito pré-jurídico: mas reflita-se que a prestação ou a disponibilidade do serviço ou da atividade, uma vez erigidos em elemento da definição do fato gerador, não passam de pressupostos legais da incidência”*¹¹⁰⁸.

Entre as contribuições, tratou da contribuição de melhoria, cujo fato gerador da respectiva obrigação principal consistiria no acréscimo do valor venal do imóvel, em virtude de execução de obra pública¹¹⁰⁹. Cuida-se do *betterment tax* do modelo norte-americano, surgido após as obras de infraestrutura do Presidente Franklyn Delano Roosevelt, no contexto do New Deal, estudado por Bilac Pinto.

Na seção referente à legislação tributária, Gomes de Sousa concebeu um longo excerto fixando normas de interpretação. A fórmula foi mantida pelas discussões posteriores, autorizando-se, na ausência de disposição expressa, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade¹¹¹⁰. Exigia-se interpretação literal nas hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário, bem como na concessão de reduções ou franquias tributárias, ou de dispensa de obrigações tributárias acessórias, ainda que em caráter temporário ou condicional¹¹¹¹. Nesse sentido, as circunstâncias que exigiam interpretação literal excediam as circunstâncias presentes.

Muito próximas ao modelo atual as formulações das obrigações fiscais, quanto a capacidade jurídica, domicílio, solidariedade e responsabilidade tributárias. Um livro específico (Livro V) tratava do crédito, em formulação também muito próxima à atual, especialmente no que se refere ao lançamento, à suspensão (ações de consignação em

¹¹⁰⁶ Art. 95, do Anteprojeto.

¹¹⁰⁷ Rubens Gomes de Sousa, *As modernas tendências do direito tributário*, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 74, outubro-dezembro, 1963, p. 9.

¹¹⁰⁸ Rubens Gomes de Sousa, *As modernas tendências do direito tributário*, cit., loc. cit.

¹¹⁰⁹ Art. 98, do Anteprojeto.

¹¹¹⁰ Art. 130, do Anteprojeto.

¹¹¹¹ Art. 133, do Anteprojeto.

pagamento e ações anulatórias suspendiam a pretensão do fisco), à extinção, à exclusão e às garantias do crédito.

Nas fórmulas de extinção da exigibilidade Gomes de Sousa cogitou da transação, ao longo de processo administrativo ou judicial¹¹¹². A transação seria proposta em expediente reservado pelo representante da Fazenda Pública, à mais alta autoridade administrativa competente para dele conhecer, ou à mais alta autoridade do Ministério Público, a quem caberia a autorização, desde que se constatasse que o prosseguimento do processo seria desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses da exequente¹¹¹³.

Quanto ao tema das isenções Gomes de Sousa defendia um código potencialmente lacônico, remetendo a matéria para leis pontuais, evitando-se intensa controvérsia doutrinária que se travava. Para alguns, ensinava Gomes de Sousa, “*a norma de isenção é um elemento acrescido à definição legal do fato gerador do imposto, que, integrando-se naquela definição, a neutraliza no caso concreto, transformando o fato gerador em fato fiscalmente irrelevante*”¹¹¹⁴; para outros, lecionava, “*a norma de isenção é externa à definição legal do fato gerador do imposto e, pressupondo existente a obrigação tributária, apenas dispensa, no caso discreto, o pagamento*”¹¹¹⁵. Para Gomes de Sousa o CTN não tomou partido nessa controvérsia, limitando-se a dispor que isenção exclui o crédito tributário¹¹¹⁶.

Diferentemente do modelo atual, o anteprojeto de Gomes de Sousa contava com um livro específico para infrações e penalidades, tratando de uma legislação tributária punitiva. Trata-se do Livro VIII, que cuidava das *Infrações e Penalidades*, mais especialmente no Título I, que disciplinava o que então se denominava de *Legislação Tributária Punitiva*. Dispunha-se, exatamente, como segue:

“Art. 273. A lei tributária que defina infrações ou lhes comine penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:

I- Quanto à capitulação legal, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou quanto à natureza e extensão de seus efeitos;

II- Quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

III- Quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no Título III do Livro III, aplicam-se como métodos ou processos seletivos de interpretação da lei tributária a que se refere este artigo os princípios gerais de direito penal, legislados ou não”.

¹¹¹² Art. 210, do Anteprojeto.

¹¹¹³ Art. 210, parágrafo único, do Anteprojeto.

¹¹¹⁴ Rubens Gomes de Sousa, *Isenções condicionadas e ZFM*, in Revista de Direito Público, vol. 13, julho-setembro, 1970, p. 123.

¹¹¹⁵ Rubens Gomes de Sousa, *Isenções condicionadas e ZFM*, cit., loc. cit.

¹¹¹⁶ Rubens Gomes de Sousa, *Isenções condicionadas e ZFM*, cit., p. 124.

Seguia então o rol de infrações tributárias, em suas qualidades *tentada, simples, continuada e formal*, o que se estendia às obrigações tributárias ditas acessórias. O projeto de Rubens Gomes de Sousa elencava circunstâncias atenuantes e agravantes, tratando então da reincidência, da sonegação, da fraude e do conluio. O texto também tratava das circunstâncias atenuantes, que reduziam a punibilidade.

Também se tratava, no mesmo capítulo, dos infratores (divididos em autores, coautores e cúmplices), da imputabilidade e da punibilidade. Tinha-se a denúncia espontânea, com as devidas cautelas, como passo indicativo de exclusão de punibilidade. Trata-se de argumento histórico de fortíssimo poder de convencimento, especialmente porque dotado dos critérios de verdade e de honestidade intelectual.

No mesmo espaço normativo que contemplava a regra da interpretação benéfica para o acusado, porquanto transita-se em âmbito de direito penal tributário, definia-se a responsabilidade penal - - relativa aos ilícitos fiscais - -, bem como as espécies de penalidades, a par de suas aplicações e graduações. Do ponto de vista da construção histórica de nosso CTN comprova-se que a atual regra do art. 112¹¹¹⁷ é, na origem, e assim permanece, como dispositivo hermenêutico que tem como objeto circunstâncias delitivas: é regra interpretativa de direito penal tributário.

Quando do envio do Projeto ao Presidente de República, por intermédio de Exposição de Motivos, redigida pelo então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha¹¹¹⁸, registrou-se alteração na disposição das matérias, remetendo-se a regra da interpretação mais favorável para o *acusado*, para o art. 78, então inserido no contexto das normas alusivas à interpretação da lei tributária. Esse fato é facilmente explicável: optou-se por deixar de lado as disposições relativas às infrações penais e respectivas penalidades.

No entanto, elegeu-se também pela manutenção de uma regra de interpretação de norma penal tributária, a qual seria necessária para eventual exegese de lei nesse sentido, que o Congresso também deveria produzir. A regra de interpretação, porém, deveria ser inserida juntos às disposições de interpretação, porquanto não haveria como se fixar essa disposição em qualquer outro ponto do código, do ponto de vista da legística, da técnica legislativa e da coerência na construção de norma jurídica dessa importância.

¹¹¹⁷ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

¹¹¹⁸ Oswaldo Aranha, Exposição de Motivos, cit.

No relatório que instruiu a Exposição de Motivos encaminhada, Rubens Gomes de Sousa explicou porque a matéria penal foi retirada do Código:

“O Anteprojeto regulava, nos Livros VIII e IX respectivamente, a matéria relativa ao processo tributário administrativo e judicial, incluída pelo seu autor em razão do interesse prática de oferecer um texto único ao exame da crítica. Desde a primeira fase dos seus trabalhos, a Comissão orientou-se no sentido de destacar essa matéria, para efeito de seu tratamento em leis específicas. Posteriormente, foi recebida a sugestão 835 exatamente nesse sentido. Diferentes considerações justificam essa orientação () Além dos dois livros concernentes ao processo, a que se vem de fazer referência, a Comissão eliminou ainda o Livro VII do Anteprojeto, que tratava das infrações e penalidades. A matéria nele contida sofreu rigoroso exame à luz do critério adotado de ‘normas gerais’, daí resultando a preservação apenas dos dispositivos que afetassem a conceituação da obrigação tributária penal em seus aspectos substantivos, dos que encontrassem enquadramento nos preceitos constitucionais relativos aos direitos e garantias individuais, e dos que decorressem da garantia constitucional implícita do devido processo legal ()”¹¹¹⁹.

Essa passagem nos esclarece que o atual art. 112 do CTN é de índole penal, como já indicado. Fora originariamente fixado no código junto ao um grupo de regras de direito fiscal criminal. A opção feita pela exclusão da matéria penal do código foi parcial, pelo que, na opinião de um de seus mais expressivos artífices, preferiu-se a manutenção de alguns dispositivos, a exemplo de regra que determina interpretação mais favorável ao *acusado*, nas hipóteses aventadas pelo código.

O projeto de Gomes de Sousa era muito abrangente. Tratava do processo administrativo, em livro próprio (Livro VIII), disciplinando competências, conselhos regionais de justiça tributária, um conselho superior de justiça tributária, os processos em primeira instância (auto de infração, defesa, provas, decisão, consultas), em instância superior (recursos voluntários, garantia da instância, recurso de ofício, pedido de reconsideração, pedido de esclarecimento, efeitos das decisões).

Por fim, um conjunto de disposições relativas a um processo tributário judicial, com especificações relativas a ações executivas tributárias (atual lei de execução fiscal), ações anulatórias, ações de repetição de indébito, ações declaratórias, ações rescisórias, mandados de segurança, a par de medidas preparatórias e preventivas.

Gomes de Sousa criticava, no entanto, esse fracionamento das discussões tributárias em instâncias administrativas e judiciais, o que daria ensejo a uma reprodução

¹¹¹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de, *Projeto de Código Tributário Nacional*, cit., pp. 92-93.

total de um processo já decidido, e as vezes com decisões conflitantes¹¹²⁰. Propunha uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal, que concentrasse o procedimento administrativo de lançamento e o procedimento jurisdicional do contencioso¹¹²¹, argumentando que

*“Esta conceituação se justifica pela constatação, de certo modo imediatista, de que as fases ofensiva e contenciosa do processo formativo da obrigação tributária visam ambas a uma mesma finalidade única, a saber, a constituição do crédito tributário a favor do Estado, e reciprocamente a constituição da obrigação tributária contra o contribuinte. Mas essa mesma constatação pode ser transportada para um plano mais geral de ideias, onde continuará a mesma forma a emprestar apoio à concepção unitária do processo fiscal”*¹¹²².

Contra os 218 artigos do código vigente o anteprojeto de Gomes de Sousa contava com 454 artigos. Entre outros, porque, ao longo da discussão do CTN sugestões foram colhidas em vários pontos do Brasil. Ao todo, 1152 propostas, que foram sistematizadas, analisadas e finalmente aprovadas (integral ou parcialmente), rejeitadas ou prejudicadas. Manifestaram-se contadores, advogados (com destaque para Gilberto de Ulhôa Canto), professores, governos estaduais (Estado de São Paulo), prefeituras (Araçatuba, Santos), câmaras municipais (Cachoeira do Sul), empresas (Esso Standard do Brasil), servidores públicos, setores religiosos (Confederação Evangélica do Brasil, Igreja Presbiteriana de Madureira), setores empresariais organizados (Federação das Indústrias do Rio Grande do Sul), setores estatais (Banco do Brasil), sindicatos, bem como entidades que acompanhavam o projeto, a exemplo do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro.

As sugestões trataram de vários temas do CTN, de fundo e de forma. Sugeriu-se, por exemplo, que a expressão *venda*, contida na definição do imposto sobre vendas e consignações, fosse alterada para *venda de coisa própria*. Sugeriu-se que o anteprojeto, todas as vezes nas quais citasse dispositivos da Constituição, o fizesse entre parênteses. Opinou-se também que o código deveria tratar apenas de responsabilidade fiscal, deixando-se para o Código Penal a matéria de responsabilidade criminal. Tentou-se fixar a competência do imposto sobre propriedade territorial rural para os municípios, proposta que foi rejeitada.

¹¹²⁰ Foi a opinião que expressou em conferência pronunciada no Instituto dos Advogados de São Paulo, em 14 de novembro de 1945. Conferir, Rubens Gomes de Sousa, *A coisa julgada no direito tributário*, in Revista dos Tribunais, ano 35, março de 1946, vol. 160, fascículo 550, p. 3.

¹¹²¹ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo do processo fiscal*, in Revista Forense, vol. 152, ano 51, março-abril, 1054, p. 23.

¹¹²² Rubens Gomes de Sousa, *Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo do processo fiscal*, cit., loc. cit.

Houve também proposta (rejeitada) no sentido de que agentes e funcionários fiscais responderiam, na forma do direito comum, pelos danos que, no exercício de suas funções, causassem aos contribuintes por arbitrariedade, abuso ou excesso de poder. Aprovou-se sugestão que equiparou à majoração do tributo a modificação da respectiva base de cálculo que importasse em tornar o tributo mais oneroso.

Um grupo evangélico apresentou proposta (rejeitada) com objetivo de estender a não incidência tributária sobre os templos para as residências paroquiais, para os edifícios destinados à educação religiosa, sacristias, zeladorias dos templos, veículos terrestres, marítimos, fluviais e aéreos que se destinassem exclusivamente à obra de serviço religioso.

Um advogado propôs que o CTN deveria ser uma parte de um Código de Normas Gerais de Direito Financeiro, que também poderia ser chamado de um Código Financeiro Nacional. Propôs-se também a exclusão de todas as definições que o anteprojeto continha, com foco em premissa que sustentava que definições deveriam ser tratadas pelo doutrina, e não pela legislação. Recorreu-se à autoridade do romano Javolenus, para quem, *“omnis definitivo periculosa est”*. Na sessão relativa aos crimes contra a ordem tributária, sugeriu-se a construção de uma norma definidora de um *“estado de necessidade fiscal”*, com o objetivo de que não se confundisse o conceito com o *“estado de necessidade”*, tal como identificado no Código Penal.

O conjunto de sugestões, na medida em que apreciadas e aprovadas nos comprava que o texto do CTN decorreu de intensa discussão, o que reforça a qualidade de seu conteúdo.

A Exposição de Motivos de Oswaldo Aranha

Da Exposição de Motivos que Oswaldo Aranha encaminhou ao Presidente Getúlio Vargas extrai-se núcleo conceitual que orientará a concepção do CTN, sistematizado a partir do anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa. Enfatizou-se que o sistema tributário brasileiro não conseguiria escapar de contingência típica de países de organização federal: *“a necessidade de repartir as fontes de receita tributária entre as diferentes entidades governamentais, com o duplo objetivo de assegurar a cada uma delas a autonomia*

financeira essencial à realidade da sua autonomia política, e de evitar a superposição sobre a mesma matéria tributável, com evidente prejuízo para a economia nacional”¹¹²³.

O federalismo fiscal, que resultava de arranjos institucionais fixados já na Constituição de 1891, parecia ser o ponto central do modelo que se pensava, e que não poderia se afastar do caráter rígido e nominalístico da discriminação de rendas, de acordo com o texto do então Ministro da Fazenda.

Menos do que um texto normativo substancializado apenas por insumos doutrinários, esperava-se um modelo que atenderia às exigências de contabilidade pública e de assuntos fazendários. À época triunfava, quanto a uma disciplina de Direito Fiscal, a percepção de que se deveria ocupar de *Legislação Tributária*, que inclusive nominava inovador livro de Gomes de Sousa¹¹²⁴.

Aranha noticiava a Vargas os trabalhos da Comissão que o Ministério da Fazenda criara para a construção de um código de direito tributário, que fora composta por Gomes de Sousa e por funcionários técnicos do quadro do Ministério da Fazenda, nomeadamente, Ribeiro da Costa, Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson; a Comissão era presidida pelo próprio Oswaldo Aranha¹¹²⁵. Entre janeiro e abril de 1954 a Comissão teria estudado e avaliado cerca de 1152 sugestões que recebera; Gomes de Sousa debateu exaustivamente o projeto ao longo de maio de 1954¹¹²⁶.

Cogitou-se de um *código nacional*, pensando-se na regulação do modelo tributário por intermédio “*de uma norma simultaneamente aplicável aos três níveis de governo (...)*”¹¹²⁷. Preponderantemente, noticiou-se uma peculiaridade em nosso código tributário, o que o distinguia de todos os demais da mesma natureza, que decorria “*(...) de sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação*”¹¹²⁸. Gomes de Sousa enfatizava que “*o sistema tributário, não apenas no Brasil, mas de qualquer país, não é federal, nem estadual, nem municipal, mas nacional. Nele se conjugam os três sistemas individuais de cada um dos três níveis de governo, não apenas*

¹¹²³ Oswaldo Aranha, *Exposição de Motivos do Projeto de Código Tributário Nacional*, in Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do IBGE, 1954, p. 3.

¹¹²⁴ Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975. Geraldo Ataliba inclinava-se por *Direito Tributário*, nominando sua obra de *Noções de Direito Tributário*, publicada pela Editora Revista dos Tribunais, em 1964.

¹¹²⁵ Oswaldo Aranha, cit., p. 6.

¹¹²⁶ Oswaldo Aranha, cit., p. 15.

¹¹²⁷ Oswaldo Aranha, cit., p. 7.

¹¹²⁸ Oswaldo Aranha, cit., p. 8.

como mecanismos autônomos, embora concorrentes, mas como partes integrantes de um mesmo todo”¹¹²⁹.

Contrariando-se recomendação que não admitia a inclusão de conceitos doutrinários em texto de lei, reconheceu-se que a fixação de alguns conceitos básicos asseguraria ao código a plenitude de sua eficácia, em função da então incipiente elaboração de um direito tributário brasileiro¹¹³⁰.

Rejeitando alguma forma de atuação política, social, econômica e financeira, ainda que reconhecidamente importante, Aranha realçou que a preocupação do Código era essencialmente jurídica, não se permitindo desvios de uma ambiciosa neutralidade¹¹³¹. No sintético entender de Oswaldo Aranha, pretendia-se um código compatível com a contabilidade pública, que instrumentalizasse todos os níveis das entidades federadas, resolvendo os dilemas do federalismo fiscal e que propiciasse material jurídico de reconhecida neutralidade.

O projeto somente foi retomado na década seguinte, mantendo-se sua estrutura básica, e desprezando-se alguns tópicos que foram intransigentemente defendidos por Gomes de Sousa, a exemplo da necessidade de que matéria penal constasse do código, bem como aspectos procedimentais, que objetivavam a criação de uma justiça fiscal.

A importância do CTN no direito público brasileiro

A construção do CTN decorreu de um longo caminho percorrido por juristas brasileiros que estavam convencidos da necessidade de racionalizarmos o modelo que então contávamos, formatando-se um código de espectro nacional, e não simplesmente de alcance federal. Entre os pais fundadores da ideia deve-se destacar as atuações de Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro e Ulhôa Canto. As cartas de Gomes de Sousa permitem uma apreciação histórica de primeira mão, possibilitando-se a exploração de textos de fonte primária. São documentos que nos indicam com parcimônia a evolução de uma ideia, com estações em todas suas grandes dificuldades de realização.

O anteprojeto foi alterado em muitos aspectos, especialmente pela posterior rejeição de inserção de matérias de direito criminal fiscal ou de direito processual fiscal.

¹¹²⁹ Rubens Gomes de Sousa, *O Sistema Tributário Nacional*, in Revista de Direito Administrativo, vol. 72, abril-junho, 1963, p. 5.

¹¹³⁰ Cf. Oswaldo Aranha, cit., p. 7.

¹¹³¹ Cf. Oswaldo Aranha, cit., p. 9.

Nesse último caso, Gomes de Sousa não conseguiu avançar e aprovar um modelo que possibilitasse a existência de um sistema adjudicatório específico para matéria tributária.

É o caso da execução fiscal, assunto que conhece pequeno avanço ao longo dos anos. O modelo brasileiro de cobrança judicial de créditos tributários, plasmado na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que *dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências*, segue à deriva de uma justiça fiscal que se desdobraria na própria administração. O texto vigente substituiu o Decreto-Lei nº 960, de 17 de novembro de 1938¹¹³², que por sua vez emendou o Decreto nº 10.902, de 29 de maio de 1914¹¹³³, que ainda substancializava excertos do Regulamento 737, de 25 de novembro de 1850. Arqueologia normativa remete o interessado aos títulos IX, X, XII e XIII, do Livro Primeiro, das Ordenações Filipinas¹¹³⁴.

O modelo que se tem é centrado na atuação do Poder Judiciário, para onde se deslocam as discussões fiscais, produzindo-se impressionante multiplicação de procedimentos e de medidas, com prejuízos para a Administração e para os Administrados, orçados sobremodo nos custos que provocam. Rubens Gomes de Sousa já alertava para o problema. O Poder Judiciário acabou transformando-se também em instância especializada para cobrança de créditos públicos. O Judiciário vê-se dividido entre deveres de neutralidade (que a segurança jurídica exige) e de eficiência (anelo do Fisco e dos contribuintes).

Como visto, Gomes de Sousa reconhecia a inadequação de tribunais administrativos, mas o fazia com foco nos Conselhos de Contribuintes e no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Influenciado por nossa tradição normativa, que se vê recorrentemente refletida no judiciário, Rubens Gomes de Sousa conceberia no projeto inicial do CTN uma *ação executiva tributária*, que de resto seguiria o modelo do decreto de 1938, que usamos até 1980. O modelo não vingou. Uma *justiça fiscal* com competência muito bem definida era uma fixação no pensamento de Gomes de Sousa.

¹¹³² Por exemplo, o art. 59 do referido decreto-lei dispunha que a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda não poderia ser submetida a juízo arbitral. Esta regra firmava a natureza do modelo, típico do Estado Novo, plasmado pela hipertrofia do Estado. Cf., por todos, SKIDMORE, Thomas, *Politics in Brazil, 1930-1964*, New York, Oxford University Press, 1967, pp. 21-48.

¹¹³³ O referido Decreto reorganizava a Procuradoria da República no Distrito Federal. Cuida da execução fiscal (arts. 72 e ss.), que nominava de *executivo fiscal*. O art. 133 dispunha que os Procuradores da República (que então conduziam as execuções fiscais de créditos federais) poderiam promover *ex-officio* processos que confirmassem a insolvibilidade de dívidas da União, reconhecendo-as como falidas e insolúveis, ou por se acharem os devedores em estado manifesto de insolvibilidade, ou por terem falecido sem deixar bens, ou haverem se ausentado para lugares não sabidos.

¹¹³⁴ Os aludidos títulos dispõem sobre os Juízes dos Feitos da Coroa e da Fazenda, bem como sobre seus respectivos representantes legais.

As várias sugestões que foram apreciadas confirmam que o projeto, ainda que aprovado na era militar, não é autoritário ou tendencioso em favor do Fisco. Trata-se de um modelo ajustado ao avanço científico na matéria, o que resulta do amplo conhecimento que Gomes de Sousa tinha da legislação comparada.

Adaptável a vários textos constitucionais, o CTN traduz uma leveza conceitual, que torna o texto autoexplicativo, compreensível em seu próprio contexto, por suas próprias palavras, e que nos viabilizou uma cultura tributária de uso comum. O CTN é um dos pontos mais elevados do direito brasileiro.

Certamente resistirá a reformas vindouras, dado que incorporou ao nosso ideário fiscal os conceitos e os parâmetros com os quais trabalhamos, e dos quais não faz sentido qualquer afastamento. Os conceitos de tributo, impostos, taxas, poder de polícia, crédito tributário, entre tantos outros, estão definitivamente incorporados em nossa cultura jurídica, ditando nosso modo de pensar as relações de direito tributário. O CTN, assim, é um marco importantíssimo na história do direito brasileiro.

O Direito Tributário enquanto disciplina e o conceito de tributo após a promulgação do CTN.

O Direito Tributário e o conceito de tributo que radicam no CTN

Após a promulgação do CTN fixou-se conceitualmente o Direito Tributário como ramo do Direito Público que se ocupa da arrecadação de recursos com os quais o Estado atende suas despesas. Trata-se de conjunto sistematizado de regras e princípios que orienta a atividade financeira do Estado, com fortes reflexos na organização da economia e na vida dos cidadãos.

A partir de então, compreendeu-se que o Direito Tributário tem como objeto central a construção conceitual das várias modalidades tributárias, bem como os arranjos institucionais que organizam as exigências fiscais. Radica, de um modo mais prático, no Direito Constitucional, de onde colhe seus princípios norteadores e suas linhas gerais. As normas de direito tributário são de natureza cogente. O Direito Tributário cuida da instituição, da arrecadação e da fiscalização das várias espécies tributárias. A justificação da tributação e a discussão acerca da justiça tributária é assunto para a Ciência das Finanças. Essa separação não era nítida no contexto anterior à promulgação do CTN.

Como ramo do Direito Público o Direito Tributário se aproxima do Direito Financeiro, embora mantendo com este uma relação autônoma e organicamente independente. Geraldo Ataliba, um dos pais fundadores do Direito Tributário brasileiro, sustentava que o Direito Tributário era ramo do Direito Financeiro¹¹³⁵. No entanto, o próprio texto constitucional vigente confirma a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Financeiro, na medida em que trata separadamente a tributação e o orçamento, em um mesmo título. O sistema tributário nacional é tratado nas seis seções do capítulo I, do título VI (arts. 145 a 162), enquanto que as finanças públicas (aí incluindo-se o orçamento) são tratadas nas duas seções do capítulo II (arts. 163 a 169).

Deve-se lembrar ainda que uma das normas mais importantes de Direito Financeiro é a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, cuja origem e aplicação prática dá-se concomitantemente ao CTN. O Direito Financeiro trata das normas relativas às receitas, despesas, orçamento e crédito público. Tem por objetivo regular a atividade de arrecadação, de guarda e de dispêndio do que o Estado arrecadou.

O Direito Tributário é instrumento para que o Estado possa fazer frente aos custos de manutenção do Estado Contemporâneo. Os direitos tem custos. Para dois autores norte-americanos que estudaram o assunto, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, direitos são serviços públicos que o Estado presta em troca de tributos¹¹³⁶. O tributo como pagamento pela fruição de bens públicos é a justificativa também de índole moral para as imposições tributárias¹¹³⁷.

O Direito Tributário se relaciona com outras disciplinas. Conta com seus fundamentos no Direito Constitucional. A atividade estatal, ligada à cobrança de tributos, é regulada por normas de Direito Administrativo. A noção de poder de polícia, central no Direito Administrativo, é tomada do Código Tributário Nacional (art. 78). Os crimes contra a ordem tributária são temas tratados no contexto do Direito Penal. Ainda conceitualmente, há inúmeras semelhanças entre o Direito Tributário e o Direito Penal. O conceito de fato gerador, nuclear no Direito Tributário, assemelha-se ao conceito de tipo, essencial no Direito Penal. O Direito Tributário também se relaciona com o Direito Internacional. Os tratados de bi-tributação são regidos pelos princípios do Direito das Gentes.

¹¹³⁵ ATALIBA, Geraldo, *Noções de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964, p. 9.

¹¹³⁶ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights, Why Liberty Depends on Taxes*, New York: Norton, 2000, p. 151,

¹¹³⁷ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas, *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford: Oxford University Press, 2005.

Com o Direito Processual o Direito Tributário divide institutos que se aplicam às ações tributárias, a exemplo da execução fiscal, do mandado de segurança, das ações anulatórias, de repetição de indébito, declaratórias e de consignação em pagamento. Em relação ao Direito Privado, o CTN expressamente dispõe, art. 110, que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Admitindo-se, no entanto, para efeitos didáticos, a unidade do Direito, deve-se considerar também que o Direito Tributário detém autonomia e se pauta por institutos próprios, a exemplo dos elementos que informam o tema do crédito tributário, como sua liquidação, sua suspensão e sua exclusão. Há paralelos com institutos clássicos, como prescrição e decadência, que em Direito Tributário, no entanto, tem algumas peculiaridades.

O Direito Tributário se relaciona com a Economia, especialmente com a Macroeconomia, justamente por se tratar de importantíssimo elemento de organização da ordem econômica. Nesse sentido, há preocupação com o impacto dos tributos em relação aos preços e o nível da atividade econômica. O financiamento do déficit público é problema que se desdobra também no contexto da tributação. O nível de suportabilidade fiscal é definido pela *curva de Lafer*, quando se percebe que um aumento pesado nas taxas de extração fiscal resulta na queda dos níveis de arrecadação.

O Direito Tributário também se relaciona com a Filosofia Política, na medida em que se discute, no limite, a fundamentação filosófica para que o particular entregue parcela de seus recursos ao Estado. Assim, os comunitaristas, preocupados mais com a sociedade, e menos com o indivíduo, se opõem aos libertaristas, que fundamentam a ação individual na liberdade, o que limita a ação estatal. Um embate entre as fórmulas de intervenção limitada do modelo norte-americano e os sistemas clássicos de Estado de Bem-Estar da Europa Ocidental do pós-guerra ilustram essa tensão.

No passado, preferiu-se Direito Fiscal a Direito Tributário. É como a disciplina era denominada pelos autores franceses, espanhóis e argentinos. Além do que, como sublinhado por Bernardo Ribeiro de Moraes, a denominação *fisco* se consolida, de algum modo, por entidade de renome: a International Fiscal Association-IFA, fundada em

1938¹¹³⁸. Entre nós, consagrou-se a expressão Direito Tributário, por força da influência de aurores estrangeiros (Dino Jarah, Perez de Ayla) e nacionais (Alfredo Augusto Becker, José Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho, entre outros). Há também dois elementos de ordem prática que justificam a opção por Direito Tributário em desfavor de Direito Fiscal. A inserção constitucional (Sistema Tributário), bem como o código vigente (Código Tributário Nacional).

No anteprojeto original do CTN, elaborado por Rubens Gomes de Sousa, definiu-se tributo como toda exação instituída em lei pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, em benefício da Fazenda Pública respectiva, para obtenção, nos termos previstos na referida lei, de receita proveniente do patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas, destinada ao custeio das atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição e seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno¹¹³⁹. Trata-se de definição extensa, que contempla competências, destinação orçamentária e beneficiários das receitas. Tem-se uma acepção de tributo que atende mais objetivamente aos propósitos do Direito Financeiro.

Ao longo de várias discussões alterou-se essa definição. No projeto do CTN levado ao Legislativo, o conceito de tributo foi modificado. Nos termos dessa segunda proposta definia-se tributo como toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de sua competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público¹¹⁴⁰.

Com forte conteúdo financeiro conheceu-se a primeira definição normativa de tributo, por parte do direito brasileiro. Trata-se do art. 9º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com vigência até hoje, que dispõe que tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. Ainda que vetado pelo então presidente da República (João Goulart), o Congresso derrubou o veto, pelo que mantida a definição. Receita derivada é aquela obtida pelo Estado mediante o que lhe confere seu poder de império.

¹¹³⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 91.

¹¹³⁹ Anteprojeto de Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa, *in* Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 271.

¹¹⁴⁰ Projeto da Lei nº 4.834, de 1954, publicado no Diário do Congresso de 7 de setembro de 1954.

O conceito de tributo tem como pressuposto a soberania estatal. Não há presentemente uma concepção de tributo que contemple um sentido de colaboração, por intermédio do qual o cidadão, mediante os recursos que aporta ao Estado, participaria do financiamento das atividades estatais, em prol da comunidade. Geraldo Ataliba, em texto de 1964, entendia o tributo como um meio normal pelo qual os particulares que vivem em determinado Estado, direta ou indiretamente beneficiados por sua atividade e proteção, concorrem com o custeio da administração pública e da atividade administrativa¹¹⁴¹. Essa concepção tributária não prosperou entre nós.

Registre-se que *tributo* é substantivo polissêmico, que explicita vários significados. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, tributo pode expressar uma quantia em dinheiro, uma prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, uma relação jurídico tributária, uma norma, fato e relação jurídica¹¹⁴². Em um sentido mais pragmático, o tributo consiste em mandamento de transferência de riqueza do particular para o Estado.

Na origem, *tributum* era substantivo originário do verbo latino *tribuere*, com significado peculiar de divisão entre as tribos da Roma arcaica. Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, a expressão enfatizou o sentido de distribuição, o que contemporaneamente poderia ser entendido como a repartição da carga pública entre os cidadãos, determinada pela autoridade em relação aos subordinados¹¹⁴³.

Porém, na redação definitiva do CTN fixou-se o conceito hoje prevalecente. Dispõe o art. 3º do CTN que 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. Dos elementos componentes dessa definição legal trataremos agora.

A definição de tributo, veiculada por lei complementar, exerce função prática no direito brasileiro. Segundo Ruy Barbosa Nogueira, a definição de tributo propicia um modelo geral com o objetivo de prevenir que a título de tributo o poder público requirite prestações do particular que não sejam tributos, e que, por confusão, poderiam suscitar a aplicação de regras tributárias¹¹⁴⁴. A definição legal das características do tributo implica na aplicação do regime tributário apenas em relação às imposições que se acomodem à

¹¹⁴¹ ATALIBA, Geraldo, *Noções de Direito Tributário*, São Paulo: Revista do Tribunais, 1964, p. 8.

¹¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 51.

¹¹⁴³ MORAES, Bernardo Ribeiro, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 349.

¹¹⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 157.

definição legal. A definição legal de tributo afasta do campo fechado da tributação várias imposições estatais que contam com natureza diversa.

Prestação pecuniária significa, simplesmente, que o tributo é obrigação legal que se resolve, em princípio, com pagamento em dinheiro. Pecúnia é substantivo que vem da designação latina para animais de rebanho e criação. Referenciava-se como valor de troca e, por extensão, a expressão é recebida como sinônimo de valor monetário.

A moeda é o meio de quantificação do tributo devido. Tributos podem ser liquidados mediante o uso de cheques, e assim dispõe o art. 162 do CTN. Nessa hipótese, a extinção do crédito dá-se, tão somente, com o resgate pelo sacado (no caso a pessoa jurídica de direito público credora), também em virtude de disposição expressa do CTN (art. 162, § 2º). Nesse sentido, na tipologia geral do direito obrigacional, trata-se de obrigação *pro solvendo*.

Não se pode falar em tributo pago *in natura*, como ocorria, por exemplo no século XIX. Tem-se notícia de uma ordem regencial, datada de 14 de fevereiro de 1832, que regulamentava a cobrança dos direitos do ouro em pó. Os Tesoureiros do Império contavam com duas balanças, uma para os pesos menores (chamados de miúdos) e outra para os pesos maiores, que serviam para a aferição dos tributos então devidos. Trata-se de reminiscência histórica, um registro de que no passado contou-se com a técnica da tributação *in natura*, hoje rejeitada pelo CTN.

De igual modo, não se pode falar de tributação *in labore*, mediante a qual o contribuinte quitaria obrigações fiscais trabalhando gratuitamente para o Estado. Não há natureza tributária, no serviço militar obrigatório, ou mesmo na colaboração com a defesa civil em situações de calamidade, ainda que situações de cooperação para com o Estado. Não se vislumbra também a figura do tributo nas hipóteses de atendimento ao Tribunal do Júri (na qualidade de jurado), bem como o atendimento a determinações da Justiça Eleitoral, na qualidade de mesário, por exemplo.

A compulsoriedade é o segundo elemento que exsurge da definição legal de tributo. Tem-se relação jurídica de subordinação que vincula o cidadão ao Estado. Não se trata de relação contratual, como se observa no direito privado, pautada pela autonomia da vontade. No limite, trata-se de uma relação de poder, cujo consenso se baseia na ficção de que há autorização para que tributos sejam cobrados.

Essa compulsoriedade somente se justifica na medida em que amparada por lei. Trata-se de uma obrigação *ex-lege*. O tributo não enseja voluntarismo por parte do cidadão. E porque o tributo é uma receita pública, de natureza derivada, os fundamentos

do direito público conceitualmente justificam sua imposição, a exemplo da noção que restringe o interesse privado em face do interesse público. Como sublinhou Hugo de Brito Machado, a compulsoriedade significa, objetivamente, que a relação tributária é uma relação jurídica, não se tratando da mera liberalidade do contribuinte¹¹⁴⁵.

O tributo é traduzido em moeda ou valor que se lhe exprima. Essa dimensão precisa ser revista e ampliada à luz de uma leitura contemporânea das relações entre o fisco e o contribuinte. Pode-se hoje falar em quitação de tributos mediante a entrega de um bem imóvel para o Estado.

A Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou inciso ao art. 156 do CTN, incluindo a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei como modalidade de extinção do crédito tributário. A dação em pagamento para quitação de tributos está regulamentada pelo Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016 que dispõe que o crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto, mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor, desde que atendidas as condições que a lei estipula. Dispos-se que a dação deve ser precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus, nos termos de ato do Ministério da Fazenda.

A dação deve abranjer a totalidade do crédito ou créditos que se pretende liquidar, com atualização, juros, multa e encargos legais, vedando-se desconto de qualquer natureza, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença entre os valores da totalidade da dívida e o valor do bem ou dos bens ofertados em dação. De tal modo, a legislação superveniente ao CTN alterou indiretamente o conceito de tributo, aceitando-se bens imóveis como forma de quitação em tributos. Deve-se reconhecer, no entanto, que o imóvel oferecido em pagamento tem seu valor expresso em moeda, o que, sob esse ponto de vista, não indicaria alteração do texto original.

Não se pode confundir o resultado de uma execução fiscal, mediante penhora ou adjudicação, como fórmula alternativa para recolhimento de tributo por meio de pecúnia. Na execução fiscal, como regulada pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, pode inclusive a Fazenda Pública adjudicar aos bens penhorados. Nesse caso, a adjudicação pode se dar antes do leilão, pelo preço da avaliação, na hipótese da execução não ter sido embargada ou no caso da rejeição dos embargos. A adjudicação também pode ocorrer

¹¹⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 25.

após o leilão, no caso de não de se ter licitante, hipótese que vincula a adjudicação ao preço da avaliação. Havendo licitantes, há o direito de preferência outorgado à Fazenda Pública, em igualdade de condições com a melhor oferta, respeitando-se o prazo de trinta dias.

Deve-se registrar que multa, desapropriação e confisco não são situações jurídicas que se identificam com o conceito de tributo. O confisco resulta de uma sanção, e o texto constitucional veda a utilização do tributo com efeito de confisco.

Há autorização constitucional para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados alguns casos excepcionados pela própria Constituição. Como regra, a desapropriação deve ser indenizada com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Além disso, tem-se possibilidade de desapropriação nas hipóteses de proteção do patrimônio cultural brasileiro. Há ainda uma desapropriação confiscatória, que alcança as propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo. As propriedades expropriadas serão destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário.

Acrescente-se que todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado e reverterá a fundo especial com destinação específica. Todas essas formas de desapropriação não se qualificam, em nenhum momento, como prestações de ordem tributária.

Há interessante problema que se revela no presente, relativo às moedas virtuais, a exemplo dos *bitcoins*. A legislação do imposto de renda remete os *bitcoins* à declaração no rol de bens e direitos, sob a rubrica *outros bens*, o que sugere que a Administração equipare os *bitcoins* aos ativos financeiros, com declaração que exprima o valor de aquisição. De tal modo, aceitando-se os *bitcoins* como ativos financeiros tem-se a percepção de que *bitcoins*, em algum momento, poderiam ser objeto para quitação de tributos.

Tem-se uma questão tecnológica. No passado, era comum o recolhimento de tributos por meios atualmente em desuso. O CTN autoriza o pagamento em cheque, em

vales postais, em estampilhas e em papel selado. No caso da estampilha, o CTN considera o crédito extinto com inutilização regular do selo. A par disso, dispôs-se que a perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição. O tratamento normativo de meios em desuso, em detrimento de regramento outros meios tecnologicamente mais avançados, opondo estampilhas a *bitcoins*, é um dos indicativos da constante mutabilidade do Direito Tributário.

Títulos da dívida pública (ainda que tenham cotação em bolsa, como exige a lei de execuções fiscais) não se prestam para liquidar créditos tributários¹¹⁴⁶. Excetuam-se os títulos da dívida agrária (TDAs), que podem ser utilizados na quitação de até cinquenta por cento do devido a título de Imposto Territorial Rural, nos termos do art. 106 do Estatuto da Terra¹¹⁴⁷. TDAs podem ser utilizadas também como caução para garantia de quaisquer contratos, obras e serviços celebrados com a União.

De acordo com a Lei nº 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, que dispõe sobre os títulos da dívida pública de responsabilidade do Tesouro Nacional, podem ser utilizados para pagamentos de tributos as Letras do Tesouro Nacional (LTN), as Letras Financeiras do Tesouro (LFT) e as Notas do Tesouro Nacional (NTN). Bem entendido, não se tratam de títulos em forma convencional de papeis que circulam. Esses títulos se processam exclusivamente sob a forma escritural, mediante registro dos respectivos direitos creditórios. Da mesma forma, as cessões desses direitos, em sistema centralizado de liquidação e custódia, por intermédio do qual serão creditados os resgates do principal e os rendimentos¹¹⁴⁸.

Tributo não é sanção de ato ilícito. Tributo não é multa, ainda que multas tributárias sejam cobradas com os mesmos ritos e procedimentos com os quais os tributos são cobrados. Na execução fiscal, por exemplo, o valor expresso no título executivo, a certidão de dívida ativa, compõe multas eventualmente devidas. Situações lícitas ensejam a incidência da tributação; multas são cobradas como decorrência de atos ilícitos. Excetua-se, efetivamente, a tributação incidente sobre o acréscimo patrimonial decorrente de atividades ilícitas, quando a imposição se dá sobre o resultado financeiro do infrator, e não sobre a atividade infratora.

¹¹⁴⁶ TRF 4ª, AG.AI 2003.04.01.015889-3-RS, relatado pelo Juiz Fed. Alcides Vettorazzi, 17 de junho de 2003.

¹¹⁴⁷ Lei 4.504, de 30 de novembro de 1964.

¹¹⁴⁸ Art. 5º da Lei nº 10.179, de 6 de fevereiro de 2001.

É o princípio do *pecunia non olet*, e de ampla aceitação jurisprudencial¹¹⁴⁹. Contra esse princípio invoca-se o princípio *nemo tenetur se detegere*, garantia da não autoincriminação, segundo a qual ninguém pode ser forçado, por qualquer autoridade ou particular a fornecer qualquer tipo de informação ou declaração que o incrimine, direta ou indiretamente¹¹⁵⁰. O acusado de crime contra a ordem tributária alega que omitiu receita porque de origem ilícita, e que, portanto, não estava obrigado a declará-la. Decidiu o STJ que a necessidade do recolhimento de impostos decorre da realização da renda, não se importando se lícita ou ilícita, não se ensejando, por essa razão, qualquer ingerência no princípio da não autoincriminação.

O princípio do *non olet* é de utilização recorrente na jurisprudência. Em tema de sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa, o STF decidiu que o tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos é circunstância que caracteriza, em tese, de crime de sonegação fiscal. Desloca-se a competência para a Justiça Federal, atraindo, por conexão, demais crimes, a exemplo do tráfico de drogas.

Nesse caso, enfatizou-se a irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. De tal modo, a exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética, nas exatas palavras do decidido pelo STF¹¹⁵¹.

Tributo deve ser estabelecido por lei. A Constituição não institui tributos. Há uma autorização para que os entes federados o façam. Exemplo emblemático é o imposto sobre as grandes fortunas, que a União pode instituir, mas que nunca o fez. Atende-se ao princípio da legalidade, no sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

É à lei tributária a quem cabe definir o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis a um determinado tributo. A Constituição reserva algumas matérias tributárias para lei complementar. Exemplifica-se com disposições

¹¹⁴⁹ STJ, REsp 1208583-ES, relatado pela Ministra Laurita Vaz, julgamento em 4 de dezembro de 2012. STJ, REsp 1.493.162-DF, relatado pelo Ministro Hermann Benjamin, julgamento em 25 de novembro de 2014. STJ, Habeas Corpus 83.292-SP, relatado pelo Ministro Felix Fischer, julgamento em 28 de novembro de 2007.

¹¹⁵⁰ STJ, Resp 1.208.583-ES, relatado pela Ministra Laurita Vaz.

¹¹⁵¹ [HC 77.530, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 25-8-1998, 1ª T, DJ de 18-9-1998.]

sobre conflitos de competência, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com a regulação limitações constitucionais ao poder de tributar; bem como com o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária em relação a alguns aspectos de um tributo, identificados na Constituição, como será visto mais à frente.

O STF já decidiu pela inconstitucionalidade de norma relativa à cobrança de taxa de serviços administrativos da Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA, justamente porque não se definiu de forma específica o fato gerador da exação¹¹⁵². Já se decidiu também pela inconstitucionalidade de majoração de IPTU, sem edição de lei em sentido formal, proibindo-se que ato do Executivo que atualizasse os valores devidos, em percentual superior aos índices oficiais¹¹⁵³. Porém, não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao ato normativo infralegal fixar o valor de uma taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal¹¹⁵⁴.

Como regra, os tributos são autorizados pela Constituição. Lei complementar trata de seus aspectos centrais, a exemplo de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência. Leis ordinárias instituem efetivamente aos variados tributos. Exemplifica-se com o Imposto sobre Grandes Fortunas-IGF. Há necessidade de lei complementar fixando o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte. Em seguida, uma lei ordinária instituiria o imposto, o que poderia também ser feito por lei complementar.

Há projeto de lei tramitando no Senado, datado de 2011, que fixa como base de cálculo para o IGF o patrimônio superior a R\$ 2,5 milhões. A exemplo do que ocorre com o imposto de renda cogita-se da utilização de faixas de contribuição. As alíquotas seriam progressivas chegando a 2,5% na hipótese de patrimônios superiores a R\$ 40 milhões. O projeto isenta, entre outros, imóveis de residência do contribuinte, no valor até R\$ 1 milhão, bens de produção e instalações utilizadas para obtenção de rendimentos de trabalho autônomo no valor até R\$ 1,5 milhão.

Medidas Provisórias também podem tratar de matéria tributária. O STF já definiu pela legitimidade de instituição de tributos por medida provisória com força de lei¹¹⁵⁵. A Emenda Constitucional nº 32, de 2001, alterou substancialmente o regime de medidas provisórias. Não se pode confeccionar medidas provisórias sobre matérias reservadas à

¹¹⁵² STF, ARE 957.650-RG, relatado pelo Ministro Teori Zavascki, julgamento de 5 de maio de 2016.

¹¹⁵³ STF, RE 648.245, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 1º de agosto de 2013.

¹¹⁵⁴ STF, RE 838.284, voto do Ministro Dias Toffoli, julgamento em 19 de outubro de 2016.

¹¹⁵⁵ STF, ADI 1.417 MC, relatada pelo Ministro Octavio Gallotti, julgamento em 7 de março de 1996. STF, RE 479.134, AgR, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, julgamento em 26 de junho de 2007.

lei complementar, o que excluiu de seu alcance vários aspectos do direito tributário. Dispôs-se expressamente que medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Excluem-se da regra os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras, bem como os impostos extraordinários em caso de guerra externa ou sua iminência. Medidas provisórias tem como pressuposto relevância e urgência. Tem-se uma contradição, na medida em que medida provisória deve atentar para a aplicação do princípio da anterioridade, isto é, a necessidade de se aguardar exercício seguinte para plena vigência e eficácia da medida, depois de transformada em lei. Se há urgência, não se pode aguardar o transcurso do ano.

Tributos são cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Trata-se do ato administrativo de lançamento, que formaliza o crédito tributário. O lançamento não é definitivo, isto é, não pode ser executado de ofício. Ao contribuinte abre-se prazo para contestação em esfera administrativa. Pode-se ainda contestá-lo em juízo por força do livre acesso ao Judiciário. À autoridade administrativa não se reserva discricionariedade, isto é, a autoridade administrativa não pode tratar do assunto à luz de juízos de conveniência e de oportunidade.

O agente administrativo deve proceder ao lançamento, uma vez tomando conhecimento de que há matéria tributável. Não o fazendo, comete o crime de prevaricação (art. 319 do Código Penal), na medida em que teria retardado ou deixado de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal.

Há além disso crime quando o agente administrativo inserir dados falsos em sistema de informações (art. 313-A do Código Penal), com intenção evitar o lançamento tributário. De igual modo, quando modifica ou altera o sistema de informações, sem autorização fundamentada da autoridade superior (art. 313-B do Código Penal). Há também crime contra a administração pública quando o agente extravie, sonegue ou inutilize livro ou documento (art. 314 do Código Penal), também com o objetivo de evitar ou alterar o lançamento tributário devido.

Também dispõe o CTN (art. 4º) que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação. São irrelevantes para qualificar a natureza jurídica de um tributo sua denominação e demais características formais adotadas por lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação. O CTN não adotou o

nominalismo, aceitando o essencialismo, na medida em que não é o nome do tributo quem lhe fixa a natureza jurídica.

De um ponto de vista mais prático, pode-se afirmar que é a Constituição quem determina a natureza jurídica de um tributo ao estabelecer sua regra-matriz. A descrição legal (fato gerador) e o referencial tributável (base de cálculo) são os elementos centrais na definição da natureza jurídica de um dado tributo.

Pode-se indicar alguns exemplos de denominação equivocada, inclusive na própria Constituição. Por exemplo, o salário-educação, previsto no art. 212, § 5º, consiste verdadeiramente em uma contribuição social.

A regra do art. 4º do CTN não se aplica, por exemplo, no caso dos empréstimos compulsórios, de competência da União, e que podem ser instituídos por lei complementar. Suas hipóteses de criação são o atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou ainda no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Nesses casos (art. 148, parágrafo único, da Constituição), a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

BIBLIOGRAFIA

- ADAMS, Charles, *For Good and Evil- the impact of taxes on the course of civilization*, New York: Madison Books, 1999.
- ALBUQUERQUE, Pedro Autra da Matta, *Elementos de Economia Política*, Recife: Typografia de Santos & Companhia, 1844.
- ALECRIM, Octacílio, *Ideias e Constituições no Império- Influências Francesas*. Brasília: Senado Federal, 2011.
- ALENCAR, José de, *Uma Tese Constitucional, a Princesa Imperial e o Príncipe Consorte no Conselho de Estado*. Rio de Janeiro: Livraria Popular, 1867.
- ALMEIDA, Cândido Mendes de, *Direito Civil Eclesiástico Brasileiro*, Rio de Janeiro: Livraria Garnier, 1873.
- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes, *Coleção Memória Jurisprudencial- Victor Nunes Leal*, Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006.
- Alvará de 28 de junho de 1808.
- ALVES, José Carlos Moreira, *Direito Romano*, Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende, *Crítica ao formalismo jurídico no direito tributário: uma proposta por transparência, coerência e liberdade discursiva na doutrina tributária brasileira*, dissertação de mestrado junto ao programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Mimeo.
- AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do, *Coleção Memória Jurisprudencial- Aliomar Baleeiro*, Brasília: Supremo Tribunal Federal, 200.

AMED, Fernando José e Negreiros e CAMPOS, Plínio José Labriola de, *História dos Tributos no Brasil*, São Paulo: Sinafresp, 2000.

ARANHA, Oswaldo, *Exposição de Motivos do Projeto de Código Tributário Nacional*, in Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do IBGE, 1954.

ASSUF, Maurício, *O Conselho de Estado*, Rio de Janeiro: Guavira Editores, 1979.

ATALIBA, Geraldo, *Noções de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964.

AVELAR, Helio de Alcantara e TAUNAY, Alfredo D'Escragnolle, *História Administrativa do Brasil*, vol. 1, Rio de Janeiro: DASP, 1956.

ÁVILA, Humberto, *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*, Revista Direito Tributário Atual nº 29, São Paulo: IBDT, 2013.

AZEVEDO, João Lúcio, *O Marquês de Pombal e sua Época*. São Paulo: Alameda, 2004.

BADARÓ, Murilo, *Bilac Pinto- o Homem que Salvou a República*, Rio de Janeiro: Gryphos; Brasília: Ministério da Cultura, 2010.

BADARÓ, Murilo, *Gustavo Capanema, a Revolução da Cultura*, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2000.

BARBOSA, Rui, *Pensamento e Ação e Rui Barbosa*, Brasília: Senado Federal, 1999.

BARBOSA, Rui, *Relatório do Ministro da Fazenda, Situação atual do Ministério da Fazenda*, 1891. Sem indicação de local, editora e data da edição.

BARBOSA, Rui, *Réplica às Defesas da Redação do Projeto do Código Civil da Câmara dos Deputados*, Rio de Janeiro: Livraria Galdino Typographia, 1902.

BARRA, Sérgio, *Entre a Corte e a Cidade- O Rio de Janeiro no Tempo do Rei (1808-1821)*. Rio de Janeiro: José Olympio Editora, 2008.

BASTOS, Tavares, *A Província e a descentralização*, Rio de Janeiro: sem indicação de local, 1870.

BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita, *A UDN e o Udenismo- ambiguidades do liberalismo brasileiro (1945-1965)*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1981.

BERCOVICI, Gilberto, *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BLAKE, Augusto Vitorino Alves Sacramento, *Dicionário Bibliográfico Brasileiro*, Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1883.

BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de, *História Constitucional do Brasil*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, pp. 329 e ss.

BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes, *História Constitucional do Brasil*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.

BORJA, Célio, *As ideias políticas de Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1994.

BRASIL. Secretaria de Estado dos Negócios Estrangeiros. *O Conselho de Estado e a Política Exterior do Império: Consultas da Seção dos Negócios Estrangeiros: 1871-1874*. Rio de Janeiro: Centro de História e Documentação Diplomática. Brasília: FUNAG, 2009.

BRASIL. Secretaria de Estado dos Negócios Estrangeiros. *O Conselho de Estado e a Política Exterior do Império: Consultas da Seção dos Negócios Estrangeiros: 1871-1874*. Rio de Janeiro: Centro de História e Documentação Diplomática. Brasília: FUNAG, 2009.

BRASIL. Senado Federal. *Atas do Conselho de Estado*, Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, *Rui Barbosa- uma visão do controle do dinheiro público*, Brasília: Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedelo Corrêa, 2000.

BROTA, Brito, *A Vida Literária no Brasil- 1900*, Rio de Janeiro: José Olympio, 2005.

BUENO, José Antonio Pimenta, Marquês de São Vicente, *Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império*. São Paulo: E. 34, 2002. Organização e introdução de Eduardo Kugelmas.

BUENO, Roberto, *Francisco Campos e o Conservadorismo Autoritário*, Brasília: Edições do Senado Federal, 2019.

BUZAID, Alfredo, *Rui Barbosa- Processualista Civil e outros estudos*, São Paulo: Saraiva, 1989.

CABRAL, Veiga, *Direito Administrativo Brasileiro*, Rio de Janeiro: Laemmert, 1859.

CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antonio Paulo (org.), *Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty*, volume I (1903-1912), Brasília: Senado Federal, 2000.

CAIRU, Visconde de, *Observações sobre a franqueza da indústria e estabelecimento de fábricas no Brasil*, Rio de Janeiro: Imprensa Régia, 2010.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto, *A escravidão no Império do Brasil- Perspectivas jurídicas*, S.L.: S.E., 2010.

CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1956.

CAMPOS, Francisco, *Direito Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 1942.

CAMPOS, Francisco, *Educação e Cultura*, São Paulo: José Olympio Editora, 1940.

CAMPOS, Francisco, *Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio de Janeiro: Coelho Branco, 1952.

CAMPOS, Francisco, *Pareceres*, Rio de Janeiro: Typographia do Jornal do Commercio, 1934.

CAMPOS, Milton, *Testemunhos e Ensinamentos*, Rio de Janeiro: José Olympio, 1972.

CAMPOS, Roberto, *Lanterna na Popa*, Rio de Janeiro: Topbooks, 1994.

CÂNDIDO, Christine Dias, *Marcas ideológicas no discurso de Rui Barbosa: o instituto do habeas corpus e o contexto político brasileiro*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2005.

CARDIM, Carlos Henrique, *A Raiz das Coisas- Rui Barbosa: o Brasil e o Mundo*, Rio de Janeiro, 2007.

CARNEIRO, Levi, *Pela Nova Constituição*, Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho Editor, 1936.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2005.

CARREIRA, Liberato de Castro, *História Financeira e Orçamento do Império do Brasil*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1889.

CARVALHO, José Murilo de (organização e introdução),

CARVALHO, José Murilo de (organização e introdução), SOUSA, Paulino José de, *Visconde do Uruguai, Coleção Fundadores do Brasil*, São Paulo: Editora 34, 2002.

CARVALHO, José Murilo, *A Construção da Ordem (A Elite Política Imperial)- Teatro de Sombras (A Política Imperial)*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*, Revista Consultor Jurídico, São Paulo: Consultor Jurídico, 1º de outubro de 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, Augusto Olympio, *História Tributária do Brasil*, Brasília: ESAF, 1989.

CASTRO, Flávio Mendes de, *1808-2008- Itamaraty: dois séculos de História*, Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009, vol. 1.

Catálogo da Biblioteca de Rui Barbosa, Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 2008.

CAVALCANTI, Amaro, *Elementos de Finanças- estudo teórico-prático*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.

CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa, *Comentários à Constituição Federal Brasileira*, Brasília: Senado Federal, 1992, p. 39. Edição *fac-símile*.

CHACON, Vamireh, *Vida e Morte das Constituições Brasileiras*, Rio de Janeiro, Forense, 1987.

COSER, Ivan, *Visconde do Uruguai- Centralização e Federalismo no Brasil, 1823-1866*, Belo Horizonte: Editora UFMG, Rio de Janeiro: IUPERJ, 2008.

COSTA, Emilia Viotti, *Da Monarquia à República, Momentos Decisivos*, São Paulo: Editora da Unesp, 1999.

COSTA, Hipólito José, *Diário de Minha Viagem para Filadélfia (1798-1799)*, Brasília: Senado Federal, 2004.

DOLHNIKOFF, Miriam, *O Pacto Imperial- origens do federalismo no Brasil*, Rio de Janeiro: Globo, 2005.

DUTRA, Pedro, *Literatura Jurídica no Império*, Rio de Janeiro: Topbooks, 1992.

FIGUEIREDO, Afonso Celso de Assis, Conde de Ouro Preto, *Oito Anos de Parlamento*, Brasília: Senado Federal, 1998, p. 81.

FIGUEIREDO, Lucas, *Ministério do Silêncio- A História do Serviço Secreto Brasileiro de Washington Luís a Lula- 1027-2005*, Rio de Janeiro e São Paulo: Record, 2005

GALVÃO JR., João Carlos, *Rui Barbosa e a doutrina brasileira do habeas corpus*, Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 2005.

GARCIA, Aprígio C. de Amorim, *A Constituição Alemã de 11 de agosto de 1919- Tradução e Notas*, Rio de Janeiro: sem referência à editora, 1924.

GAUDEMET, Yves, STIRN, Bernard, DAL FARRA, Thierry, e ROLIN, Frédéric, *Les Grands Avis du Conseil d'État*, Paris: Dalloz, 2008.

GENTILE, Emilio, *La vía italiana al totalitarismo, partido y Estado en el régimen fascista*, Buenos Aires: Siglo XXI Editores, 2005.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes, *História da Tributação no Período Joanino*, Brasília: ESAF, 2008.

GODOY, José Eduardo Pimentel de e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, *Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo*, Brasília: ESAF, 1983.

GODOY, José Eduardo Pimentel de, *Dicionário de História Tributária do Brasil*, Brasília: ESAF, 2002.

GONÇALVES, João Felipe, *Rui Barbosa- pondo as ideias no lugar*, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000.

GRINBERG, Keila, *O fiador dos brasileiros- cidadania, escravidão e direito civil no tempo de Antonio Rebouças*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

GUETZÉVITCH, B. Mirkine, *As Novas Tendências do Direito Constitucional*, São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1933. Tradução de Cândido Motta Filho.

HARTZ, Wilhelm, *Interpretação da Lei Tributária, conteúdo e limites do critério econômico*, São Paulo: Resenha Tributária, 1993. Tradução de Brandão Machado.

HESPANHA, Antonio Manuel, *Guiando a Mão Invisível- Direitos, Estado e Lei no Liberalismo Monárquico Português*, Coimbra: Almedina, 2004.

HOBBSBAWN, Erich, *The Age of Revolution- 1789-1848*, London: Abacus, 1999.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights, Why Liberty Depends on Taxes*, New York: Norton, 2000.

KUGELMAS, Eduardo (organização e introdução), BUENO, José Antonio Pimenta, *Marquês de São Vicente, Coleção Fundadores do Brasil*, São Paulo: Editora 34, 2002.

LACOMBE, Américo Jacobina, SILVA, Eduardo e BARBOSA, Francisco de Assis, *Rui Barbosa e a queima dos arquivos*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1988.

LAGO, Laone, *Rui Barbosa e o habeas corpus: o 'nascimento' de uma doutrina*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2005.

LARA, Silvia Hunold, *Fragmentos Setecentistas- Escravidão, Cultura e Poder na América Portuguesa*, São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

LEAL, Victor Nunes, *Coronelismo, Enxada e Voto*, São Paulo: Alfa-Ômega, 1975.

LEAL, Victor Nunes, *Coronelismo, Enxada e Voto*, São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

LIMA LOPES, José Reinaldo, *O Oráculo de Delfos e o Conselho de Estado no Brasil Império*, São Paulo: Saraiva, 2010.

LIMA, Hermes, *Travessia- Memórias*, Rio de Janeiro: José Olympio, 1974.

LIMONCIC, Flávio, *Os Inventores do New Deal*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2009.

LOPES, José Reinaldo de Lima, *O Supremo Tribunal de Justiça e a Justiça do Império- 1828-1889*, São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MADEIRA, Marcos Almir, *O outro Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1994.

MAIA, José Antonio da Silva, *Compêndio de Direito Financeiro*, Rio de Janeiro: Typographia Nacional 1841.

MAIA, José Antonio da Silva, Conselho de Estado, Ata da reunião de 29 de setembro de 1842.

MALHEIRO, Perdigão, *A escravidão no Brasil, Ensaio Histórico, Jurídico, Social*, Petrópolis: Vozes, 1976.

MALHEIRO, Perdigão, *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional*, Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1873.

MALHEIRO, Perdigão, *Suplemento ao Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional*, Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, s.d.

MANGABEIRA, João, *Rui, o Estadista da República*, São Paulo: Livraria Martins Editora, 1946.

MANKIW, N. Gregory, *Princípios de Macroeconomia*, São Paulo: Cengage Learning, 2009. Tradução de Allan Vidigal Hasting e outros.

MARQUES, A. H. de Oliveira, *Breve História de Portugal*, Queluz de Baixo: Editorial Presença, 2006.

MARQUESE, Rafael de Bivar, *Feitores do corpo, missionários da mente- senhores, letrados e o controle dos escravos nas Américas- 1660-1860*, São Paulo: Cia. das Letras, 2004.

MATTOS, Ilmar Rohloff de, *O Tempo Saquarema*, São Paulo: Editora HUCITEC, 2004.

MAXWELL, Kenneth, *Marquês de Pombal- Paradoxo do Iluminismo*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996. Tradução de Antonio de Paula Danesi.

MEIRA, Sílvio, *Direito Tributário Romano*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MEIRA, Sílvio, *Teixeira de Freitas, o jurisconsulto do Império*, Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora e Instituto Nacional do Livro, 1979.

MERCADANTE, Paulo, *A Consciência Conservadora no Brasil*, Rio de Janeiro: Topbooks, 2003.

MOMMSEN, Theodor, *Disegno del Diritto Pubblico Romano*, Milano: CELUC, 1973.
Tradução do alemão para o italiano de P. Bonfante.

MONTEIRO, Pedro Meira, *Um Moralista nos Trópicos, O Visconde de Cairu e o Duque de la Rochefoucauld*, São Paulo: Boitempo, 2004.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão de. *O Espírito das Leis*. Brasília: UnB, 1982.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1993, vol. I, p. 161.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MOTTA FILHO, Cândido, *Contagem Regressiva*, Rio de Janeiro: José Olympio Editora, 1972.

NABUCO, Joaquim, *Um Estadista no Império*, 2 vol., Rio de Janeiro: Topbooks, 1997.

NASSIF, Luís, *Os cabeças de planilha, como o pensamento econômico da era FHC repetiu os equívocos de Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Ediouro, 2007.

NEQUETE, Lenine, *Escravos & Magistrados no Segundo Reinado*, Brasília: Ministério da Justiça, Fundação Petrônio Portella, 1988.

NOVAIS, Fernando A., *Portugal e Brasil na Crise do Sistema Colonial (1777-1808)*. São Paulo: HUCITEC, 2011.

NUNES, Castro, *Alguns homens de meu tempo- memórias e impressões*, Rio de Janeiro: José Olympio, 1957.

OLIVEIRA, José Rubino de, *Epítome de Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Leroy King Bookwalter, 1884.

PERDIGÃO MALHEIROS, Agostinho Marques, *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional*, Rio de Janeiro: Laemmert, 1873.

PEREIRA, Ana Cristina e TRONI, Joana, *A Vida Privada dos Bragança*, Lisboa: A Esfera dos Livros, 2011.

PEREIRA, Ligia Maria Leite e FARIA, Maria Auxiliadora de, *Presidente Antonio Carlos, um Andrada da República, o Arquiteto da Revolução de 30*, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1998.

PIERANGELI, José Henrique, *Códigos Penais do Brasil, Evolução Histórica*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, Gen, Bilac Pinto Editores, 2009. Atualização de Firly Nascimento Filho.

PINTO, Bilac, *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 2009.

POLETTI, Ronaldo, *Constituições Brasileiras- volume III- 1934*, Brasília: Senado Federal.

PRADO JÚNIOR, Caio, *História econômica do Brasil*. São Paulo: Ed. Brasiliense, 1980.

PRADO JÚNIOR, Caio, *Evolução Política do Brasil e outros ensaios*. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

Press, 2005.

REGO, Vicente Pereira do, *Elementos de Direito Administrativo para uso das Faculdades de Direito do Império*, Recife: Typographia Commercial de Geral Henrique de Mira, 1860.

REIS, Daniel Aarão, *O Supremo Tribunal do Brasil- Notas e recordações*, Rio de Janeiro: Mabri Livraria e Editora, 1968.

RIBAS, Antonio Joaquim, *Direito Administrativo Brasileiro*, Rio de Janeiro: F. L. Pinto & C. Livreiros Editores, 1866.

RIBEIRO FILHO, Geraldo Browne, SILVA, Paloma Fabiula Rodrigues e DORNELLAS, Wagner de Azevedo, *Modernização e Controle político-administrativo dos Municípios Mineiros no Primeiro Governo Vargas*, in Revista Arquitectos, ano 13, agosto de 2012, disponível em <http://www.vitruvius.com.br/revistas/read/arquitectos/13.147/4448>, acesso em 24 de julho de 2019.

ROCHA, Sérgio André, *O que é formalismo tributário?*, São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 227, pp. 146-155.

RODRIGUES, José Honório, *Conselho de Estado e o Quinto Poder*, Brasília: Senado Federal, 1978.

RODRIGUES, Leda Boechat, *História do Supremo Tribunal Federal, Tomo I – 1891-1898- Defesa das Liberdades Civas*, Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 1991.

SALAMA, Bruno Meyerhof, *O fim da responsabilidade limitada no Brasil. História, Direito e Economia*, São Paulo: Malheiros e Fundação Getúlio Vargas, 2014.

SCHLESINGER JR., Arthur M., *The Coming of the New Deal, 1933-1935*, New York: Mariner Books, 2003.

SCHULTZ, Kirsten, *Versalhes Tropical- Império, Monarquia e a Corte Real Portuguesa no Rio de Janeiro- 1808-1821-*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2008.

SCHWARCZ, Lilia Moritz, *A Longa Viagem da Biblioteca dos Reis- do terremoto de Lisboa à Independência do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 2002

SCHWARCZ, Lilia Moritz, *O Espetáculo das Raças- Cientistas, Instituições e Questão Racial no Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 1993.

SCHWARTZ, Lilian Moritz, *Sobre o Autoritarismo Brasileiro*, São Paulo: Companhia das Letras, 2019.

SCHWARTZMAN, Simon, *Bases do Autoritarismo Brasileiro*, Rio de Janeiro: Editora Campus, 1982.

SCHWARTZMAN, Simon (org.), *Estado Novo, um Auto-retrato*, Brasília: Editora da UnB, 1983.

SELA, Eneida Maria Mercadante, *Modos de Ser, Modos de Ver- Viajantes Europeus e Escravos Africanos no Rio de Janeiro-1908-1850*, Campinas: Editora da Unicamp, 2008.

SENNA, Homero, *Uma voz contra a injustiça- Rui Barbosa e o caso Dreyfus*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2004.

SILVA, José Afonso, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo: RT, 1976.

SILVA, Juremir Machado, *Raízes do Conservadorismo Brasileiro*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2018.

SILVEIRA, Rosa Maria Godoy, *Republicanism e Federalismo- 1889-1902*, Brasília: Senado Federal, 1978.

CALMON, Pedro, *Intervenção Federal*, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1936.

SKIDMORE, Thomas, *Politics in Brazil, 1930-1964*, New York, Oxford University Press, 1967.

SMITH, Adam, *A Riqueza das Nações*, São Paulo: Martins Fontes, 2003. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e de Eunice Ostrensky. vol. II.

SODRÉ, Nelson Werneck, *História da Imprensa no Brasil*, Rio de Janeiro: Mauad, 1999.

SOUSA, Paulino José de, *Visconde do Uruguai, Coleção Fundadores do Brasil*, São Paulo: Companhia das Letras, 2019.

SOUSA, Paulino José Soares de (Visconde do Uruguai), *Estudos Práticos sobre a Administração das Províncias no Brasil*, Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1865.

SOUSA, Paulino José Soares, Visconde do Uruguai, *Ensaio sobre Direito Administrativo*, São Paulo: Editora 34, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de Isenções *condicionadas e ZFM*, in Revista de Direito Público, vol. 13, julho-setembro, 1970.

SOUSA, Rubens Gomes de, *A coisa julgada no direito tributário*, in Revista dos Tribunais, ano 35, março de 1946, vol. 160, fascículo 550.

SOUSA, Rubens Gomes de, *A inflação e o direito tributário*, in Revista de Direito Administrativo, nº 96, abril-junho, 1969.

SOUSA, Rubens Gomes de, *A missão do jurista tributário*, in Revista de Direito Administrativo, outubro-dezembro, 1964, vol. 78.

SOUSA, Rubens Gomes de, *A Reforma Tributária no Brasil*, Revista de Direito Administrativo, vol. 87, janeiro-março 1967.

SOUSA, Rubens Gomes de, *Ainda a distinção entre taxa e imposto*, in Revista de Direito Público, nº 21, ano V, julho-setembro, 1972.

SOUSA, Rubens Gomes de, *As modernas tendências do direito tributário*, in Revista de Direito Administrativo, vol. 74, outubro-dezembro, 1963.

SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de, *Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo do processo fiscal*, in Revista Forense, vol. 152, ano 51, março-abril, 1954.

SOUSA, Rubens Gomes de, *Imposto de Renda e desapropriação*, in Revista de Direito Público nº 9, julho-setembro, 1969, vol. 9, p. 153.

SOUSA, Rubens Gomes de, *O ensino do direito tributário nos cursos jurídicos*, in Revista Forense, vol. 165, ano 53, maio-junho, 1956.

SOUSA, Rubens Gomes de, *O Sistema Tributário Nacional*, in Revista de Direito Administrativo, vol. 72, abril-junho, 1963.

SOUSA, Rubens Gomes de, *Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal*, in Revista de Direito Administrativo, vol. 16, abril-junho, 1949.

SOUZA, José Soriano, *Princípios Gerais de Direito Público e Constitucional*, Recife: Casa Editora, 1893.

STEINFUS, Ricardo (org.), *Legislação Internacional*, Barueri: Manole, 2009.

STOLLEIS, Michael (org.), *Juristen- Ein Biographisches Lexikon- von der Antike bis zum 20. Jahrhundert*, München: Beck, 2001.

STRZODA, Michelle, *O Rio de Joaquim Manuel de Macedo- Jornalismo e Literatura no Século XIX*, Rio de Janeiro: Casa da Palavra, 2010.

SUETÔNIO, *A Vida dos Doze Césares*, São Paulo: Martin Claret, 2013.

TEPEDINO, Gustavo, *Rui Barbosa e o Direito Civil*, in Margarida Maria Lacombe Camargo (org.), *A Atualidade de Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2001.

TOCQUEVILLE, Alexis, *Democracy in America*, London: Penguin Books, 2003. Tradução para o inglês de Gerald B. Evan.

TORRES, João Camilo de Oliveira, *A Formação do Federalismo no Brasil*, São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1961.

TORRES, João Camilo de Oliveira, *O Conselho de Estado*, Rio de Janeiro: Edições GRD, 1965.

TORRES, João Camilo, *A Democracia Coroada*, Petrópolis: Vozes, 1964.

TORRES, Ricardo Lobo, *Rui – Tributarista*, in Margarida Maria Lacombe Camargo (org.), *A Atualidade de Rui Barbosa*, Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 2001.

URUGUAI, Visconde do, Paulino José Soares de Sousa, *Ensaio sobre o Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Editora 34, 2002.

VAINFAS, Ronaldo (direção), *Dicionário do Brasil Imperial*, Rio de Janeiro: Objetiva, 2002.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, *Regulatory Tobacco Tax Framework- a feasible solution to a global health problem*, Belo Horizonte: Forum, 2010.

VIANA FILHO, Luiz, *A Vida de Rui Barbosa*, São Paulo: Livraria Martins Editora, 1965.

VIEIRA, Rosa Maria, *O Juiz de Paz, do Império a nossos dias*, Brasília: Editora da UnB, 2002.

WAPSHOTT, Nicholas, *Keynes v. Hayek*, Rio de Janeiro e São Paulo: Editora Record, 2016. Tradução de Ana Maria Mandim.

WEBER, Max, *A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo*, São Paulo: Companhia das Letras, 2004. Tradução de José Marcos Mariani de Macedo.

WEHLING, Arno e WEHLING, Maria José, *Direito e Justiça no Brasil Colonial- O Tribunal da Relação do Rio de Janeiro -1751-1808*.

WHIGHAM, Thomas, *La Guerra de la Triple Alianza, Causas e inicios del mayor conflicto bélico de América del Sur*, Asunción: Taurus, 2013. Tradução do inglês para o espanhol de Armando Rivarola.

ZIMMERMANN, Augusto, *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.