

**CENTRO UNIVERSITÁRIO INTERNACIONAL – UNINTER -
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO**

ADRIANA NOGUEIRA BARBOSA

**A HISTÓRIA DA FORMAÇÃO DO PENSAMENTO JURIDICO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO
(1822-1930)**

**CURITIBA
2023**

ADRIANA NOGUEIRA BARBOSA

**A HISTÓRIA DA FORMAÇÃO DO PENSAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO
(1822-1930)**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Acadêmico em Direito do Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro Universitário Internacional, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Walter Guandalini Junior

CURITIBA

2023

ADRIANA NOGUEIRA BARBOSA

B238h Barbosa, Adriana Nogueira

A história da formação do pensamento jurídico tributário brasileiro (1822-1930) / Adriana Nogueira Barbosa. - Curitiba, 2023.
108 f.

Orientador: Prof. Dr. Walter Guandalini
Júnior Dissertação (Mestrado em
Direito) - Centro
Universitário Internacional UNINTER.

1. Direito tributário – Brasil - História. 2. Direito
- Filosofia. 3. Tributos. 4. Pensamento jurídico
tributário brasileiro. I. Título.

CDD 340

Catálogo na fonte: Vanda Fattori Dias – CRB-9/547

ADRIANA NOGUEIRA BARBOSA

**A HISTÓRIA DA FORMAÇÃO DO PENSAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO**

(1822-1930)

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Acadêmico em Direito do Programa de Pós- Graduação em Direito do Centro Universitário Internacional, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Walter Guandalini Junior

Aprovado em: ____/____/____.

Presidente: Prof. Dr. Walter Guandalini Junior – Orientador, Centro
Universitário Internacional

Membro: Prof. Dr., Centro Universitário Internacional

Membro: Prof. Dr

À minha família, pelo apoio e carinho.

Minha mãe Clara, e minha irmã Georgia, meus exemplos de mulheres e, de ser família.

À memória de meu pai, José Soares Barbosa, primeiro grande Mestre da minha vida.

Ao meu filho Bruno, razão para querer ser sempre melhor.

A meu amado Neto, meu porto seguro.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus e Nossa Senhora do Perpétuo Socorro, que me fortaleceram e me permitiram ver e buscar o que de melhor poderia de mim.

Ao Coordenador do Mestrado em Direito do Centro Universitário Internacional – UNINTER, Prof^a. Dr. Daniel Ferreira, a quem serei eternamente grata. Pela demonstração do papel do que é ser um Mestre que, muito além da atribuição de transmitir conhecimento, reconheceu a humanidade e vulnerabilidade e, diante de obstáculos que pareciam intransponíveis, com suas palavras pacientes e de acolhimento, se fez exemplo e estímulo, que permitiram que esse sonho fosse possível.

Ao meu Orientador Professor Dr. Walter Guandalini Junior, Mestre e pessoa excepcional, por me permitir compartilhar um pouco de sua mestria, me apresentando o mestrado da UNINTER, e conduzido este desafio, com humildade, paciência e muita disciplina, me permitindo trilhar essa caminhada tão nova, apaixonante e muito desafiadora, pelos campos da história do direito, a qual tenho pela consciência de minhas limitações.

Ao Professor Dr. André Peixoto de Souza, a quem devoto admiração e respeito. Sempre acolhedor e com muita paciência, sempre se fez presente, dando direcionamento e auxílio.

A minha grande Amiga de mestrado Ana Paula de Oliveira, exemplo de fortaleza que, mesmo quando precisava de apoio, sempre esteve transmitindo palavras de estímulo e, me auxiliando nas dificuldades do percurso. Gratidão eterna.

Ao estimado Professor José Roberto Vieira, a quem devoto admiração e gratidão eternos. Mestre que, com sua simplicidade, pelo exemplo acadêmico, fez despertar o interesse nos estudos em direito tributário e, por sempre se dispor a compartilhar de seu notório saber, com muita paciência e, pelo sempre pronto auxílio nos momentos de dificuldade.

Ao Professor Mauricio Darli Timm do Valle, tributarista excepcional, pela sua generosidade em compartilhar e difundir o conhecimento na área do direito tributário e, possibilitar o acesso ao universo acadêmico do Mestrado da Universidade Católica de Brasília.

Agradeço também a todos os excepcionais Professores do Programade Pós-

Graduação/Mestrado Acadêmico em Direito da UNINTER e, aos meus Colegas de Mestrado.

Agradeço as secretárias do PPGD Anna Paula Cavalheiro de Lima e Elenice Nancy de Oliveira, pela dedicação e auxílio durante esses anos.

A COPEL, Empresa que permitiu a realização desse sonho. Em especial, nas pessoas do Dr. Hélio e Dr. Adriano, pelo apoio e suporte que tornaram possível esse momento. Bem como Dr. Bruno pela compreensão e suporte e a amiga Cintia Carla Paintner, pelo sempre pronto apoio e auxílio.

E a Neto, amor da minha vida, historiador de mão cheia, por ter me apoiado e compreendido as horas de ausência, de corpo e mente, pelo amor, paciência e, essencial auxílio, nas intermináveis discussões sobre a pesquisa. Bem como pelo apoio incondicional e cumplicidade, nesse projeto que foi nosso, se fazendo presente como um porto seguro, em todos os momentos e oferecendo o ombro, nas horas mais difíceis em que precisei de muitas forças para continuar.

Ao meu amado filho Bruno, menino meigo e empático, que sofreu minha ausência e ainda sim, sempre esteve ao meu lado, me trazendo palavras de conforto, estímulo e amor incondicional. Orgulho de te ver crescer assim.

A minha amada Mãe, minha primeira grande Mestre, meu exemplo dedicação e amor à docência e, sua função transformadora de vida. Pelas velas sempre acesas e, pela presença encorajadora e sempre tão amável.

A minha irmã Georgia, mulher incrível. Exemplo de dedicação, luta e resiliência e, por sempre me encorajar, fortalecer e apoiar, em todos os momentos de minha vida.

A toda a minha família, pelo apoio incondicional e compreensão pela ausência.

Aos meus amigos, pela torcida constante e compreensão pela ausência.

E, a todos que não foram nominados, mas, nem por isso, menos presentes, muito obrigada.

O sonho que se sonha só é só um sonho, mas sonho que se sonha junto é realidade.

Raul Seixas

RESUMO

A pesquisa possui como tema a História do Pensamento Jurídico Tributário Brasileiro (1822 a 1930) e, tem como objetivo geral buscar identificar se nesse período já é possível identificar a formação de um pensamento no contexto brasileiro, bem como quais eram os conceitos que se produziam e quais as funções que desempenhavam nessa sociedade. Para isso, tomou como objeto o contexto histórico, bem como os discursos produzidos pelas elites, que conduziam o poder, buscando identificar quais eram as ideias que estavam por traz desses discursos e quais suas reais intenções. Metodologicamente foram feitos levantamentos das fontes primárias como normas vigentes a época, cartas, atas de reuniões do poder legislativo da época, panfletos, Manifestos de movimentos inconfindentes e políticos, bem como obras de historiadores contemporâneos. Para mais adiante, analisar as Obras produzidas por juristas da época, que tinha a pretensão de produção de material de apoio para o estudo da tributação, bem como obras de finanças, direito constitucional, administrativo, financeiro e tributário. Tal análise permitiu a identificação de contradições entre o discurso, o contexto e o interesse. Sendo a preocupação da pesquisa o esforço para demonstrar essas contradições e, ao mesmo tempo expor o pensamento e conceitos que já deixavam seu legado para a ciência do direito tributário. Destaca-se a dificuldade na realização presente pesquisa, o que pode ter deixado suas consequências nesse estudo, diante do emaranhado e multidisciplinaridade das fontes. Nesse sentido, segundo capítulo trouxe como objeto a análise dos contextos históricos extraídos de fora das obras, com a preocupação de demonstrar o contexto histórico, sem o qual não é possível a compreensão das obras. Esse substrato permitiu identificar como se consolidaram as normas formais e informais, pelos discursos de poder que veiculavam na época e as elites que disputavam o comando, para a consolidação do Estado e das políticas tributárias. E, desde já despontou o conceito da centralização e descentralização, como conceitos que estiveram presentes ao longo de todo o período analisado, sendo responsável, inclusive, por todas as mudanças no poder do Estado e, como não podia ser diferente, repercutindo, fortemente, na construção do sistema tributário. Para ao final, analisar as obras que, também produzidas com fortes vínculos com as estruturas do poder, deixaram seu legado para o pensamento jurídico tributário.

Palavras-chave: História do pensamento jurídico tributário brasileiro. Tributação. Centralização. Descentralização.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 REGISTROS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL - direito como acontecimento	
2.1 A Tributação na Colônia	20
2.2 O Brasil Império	
2.2.1 Primeiro Reinado (1822-1831)	34
2.2.2 Período Regencial (1831-1840)	38
2.2.3. Segundo Reinado (1840-1889)	44
2.3 A Primeira República (1889-1930)	47
3 A FORMAÇÃO DO PENSAMENTO TRIBUTÁRIO – direito como discurso	
3.1 O Brasil Império	
3.1.1 Primeiro Reinado (1822-1831)	55
3.1.2 Período Regencial (1831- 1840)	60
3.1.3 Segundo Reinado (1840-1889)	60
3.2 A Primeira República (1889-1930)	74
CONCLUSÃO	96
REFERÊNCIAS	105

1 INTRODUÇÃO

Ao se analisar, a quase unanimidade, das obras de Direito Tributário Brasileiro contemporâneo, procurando encontra registros da história da formação do pensamento jurídico tributário brasileiro, invariavelmente há um deslocamento do referencial para países da Europa e até Estados Unidos. No mais, normalmente se encontram construções teóricas que reportam para meados do século XX.

Para agravar a situação, o direito tributário, como disciplina jurídica apenas foi inserida nos currículos universitários nos anos 1970, o que, em tese, justificaria o fato de não haver uma retomada temporal tão grande, como a que se pretende nesse trabalho.

O incomodo maior, que justifica a realização dessa pesquisa está na constatação de retomada dos referenciais revolucionários franceses e americanos. Entretanto, como se sabe, a origem da consolidação do Brasil, como nação, remonta a contexto diametralmente oposto àquele vivenciado por esses países e, como consequência lógica e, minimamente crítica, não se poderia esperar que os resultados fossem o mesmo.

Assim, a constatação da repetição dessa máximas absolutizantes, na história do pensamento jurídico tributário brasileiro, desperta uma preocupação no sentido de que, ao ser edificado dessa maneira, tais obras retiram a real identidade da ciência jurídica e consigo, a possibilidade de, a partir do conhecimento de sua historicidade, identificar as reais mazelas da ciência, da sociedade e dos discursos. E assim, esvazia a possibilidade de uma reflexão crítica e propositiva. Nesse sentido, já se justificando a presente pesquisa.

No mais, diante da aproximação do direito tributário contemporâneo com as análises lógicas e semânticas e, preocupação com o caráter utilitarista do estudo da ciência, impõe-se a necessidade de um movimento no contrafluxo, ainda que se tratando de um caminho quase que solitário e espinhoso, a fim de buscar compreender o que ficou para trás e que muito tem a contribuir.

Assim, ao se analisar a história da formação do pensamento jurídico tributário brasileiro, se pretende identificar, diferentemente do observado nas obras contemporâneas, se no período delimitado, de 1822 a 1930, já havia registros desse pensamento.

Para, a partir daí analisar de que modo eram produzidos esses pensamentos e conceitos, de onde partiam e quais as funções que desempenhavam, no período em que foram produzidos.

Parte-se das hipóteses no sentido de que, contrariando as obras contemporâneas, já havia uma construção desse pensamento, desde o período colonial. Ainda que partindo da premissa de que o mesmo, nesse primeiro momento, decorria de uma transposição integral da mentalidade colonizadora, o que, para essa pesquisa, não o invalida como fonte, ao contrário.

Ainda, parte-se da hipótese de que, em todo o período Imperial e da Primeira República tais pensamentos ganharam identidade nacional e se consolidaram.

O objetivo geral dessa pesquisa será a análise do período, buscando identificar, a partir de sua historicidade, quais seriam os pensamentos produzidos.

Para, separadamente, analisar primeiro o contexto político, econômico e social, dentro das limitações que essa pesquisa permite, desde o período colonial até o final da Primeira República. E após, analisar a formação do pensamento do direito tributário do período imperial até o ano de 1930.

Para a realização da presente pesquisa, serão analisadas as obras de história geral e política do Brasil, uma vez que nesse aspecto o estado da arte se encontra bem consolidado, com obras de qualidade e, com a preocupação com a análise do contexto, despidos de ideologias ou máximas absolutizantes.

No mais serão analisadas as normas vigentes a época, sem o intuito de exauri-las, mesmo porque, nessa pesquisa será utilizada apenas como demonstração da sua historicidade.

Bem como serão analisadas fontes primárias como cartas, atas de reuniões do poder legislativo da época, relatórios e discursos de Ministros, Manifestos de movimentos insurgentes e políticos e obras que retratam os pensamentos que transitavam no ambiente de poder da época.

Por fim, serão analisadas as obras produzidas na época, com caráter técnico e intuito de produção do saber, ainda que não institucionalizado no ambiente acadêmico, disperso em obras de finanças, teoria do Estado e da Constituição, direito constitucional, administrativo e, obras que os Autores já denominavam de Direito Financeiro e Tributário.

Para a escolha da metodologia de pesquisa aqui adotada partiu-se da premissa de que, para a identificação da historicidade do tema não basta apenas a análise das

Obras produzidas pelos Autores da época. Porque, ao se analisar apenas tais fontes, há a clara percepção de desprendimento, desconexão com o contexto histórico vivenciado no período no Brasil.

Assim é que, incorre-se no risco de não compreender do que se está falando, de onde partem tais análises e, que funções tais pensamentos desempenharam na época.

De mesma forma, análise dos discursos, atas, cartas, Manifestos, que carregam consigo vetores ideológicos que, não são condizentes com as ideias que se pretendem produzir.

Bem como as normas, que como já mencionado, em sua grande maioria são transposição do período colonial e, mantiveram-se ao longo de todo o período estudado.

Logo, parte-se da ideia de que, é necessária análise de 3 fontes, a saber: as normas, o contexto e os pensamentos e, as obras e seus conceitos. Todos, que, nesse objeto de pesquisa, possuem vetores direcionados para sentidos diferentes e, conduzem a uma conclusão distinta.

Assim, ao se analisar os três, é possível chegar a uma aproximação do que seria acredita ser a história da formação do pensamento jurídico tributário.

Chegou-se a tal premissa quando, ao se debruçar nas pesquisas para produção deste estudo, com o intuito de identificar a pré-história do direito tributário, com pretensão de cientificidade, nos deparamos com duas grandes dificuldades: uma reside no fato de que o fenômeno da tributação despertava interesse de vários campos de estudo, sejam com pretensão científica seja tecnicista, obrigando a um trabalho de arqueologia em obras de finanças, economia, direito constitucional e direito administrativo. O que, por certo, traz um grande risco de não serem identificadas a totalidade de fontes que podem contribuir com a pesquisa.

Mas, também, impôs uma cautela para não se perder no emaranhado de obras, que pouco poderiam auxiliar na pesquisa. Outra dificuldade, reside no risco de se cair em uma perspectiva focada na dogmática jurídica ou o que é pior, partir da análise dos conceitos produzidos, sem procurar identificar o que está por trás dele.¹

No mais, pela presente pesquisa se pretende fazer uma tentativa de acesso a um discurso tributário, que ainda nos estágios iniciais, que sequer eram jurídicos.

¹ Preocupação também narrada por GUANDALINI em seu artigo *Um Direito Administrativo de Transição: o conceito de direito administrativo na cultura jurídica da Primeira República (1889-1930)*.

Sobre essas dificuldades metodológicas, registra-se as orientações de GUANDALINI JUNIOR, que se deparou com as mesmas dificuldades quando do estudo sobre a História do Direito Administrativo Brasileiro²,

É sempre uma dificuldade de se estudar a “pré-história” de qualquer coisa; tratando-se, ainda, de um período “preliminar” àquele em que a coisa passou a existir, não há uma história que se possa investigar, sendo forçoso o acesso indireto ao objeto que falta através de uma análise paralela à que se realiza em relação ao objeto de estudo principal.

Desse modo, o estudo sobre o período imediatamente anterior àquele em que se verifica a construção de um efetivo direito administrativo nacional não poderá tomar como objeto de pesquisa o ensino da disciplina nas faculdades ou a produção doutrinária sobre o assunto (ainda inexistentes no Brasil), devendo se concentrar em compreender o contexto social e as práticas de poder do governo em funcionamento.

E ainda, seguindo os ensinamentos destacados por Walter Guandalini, nos seguintes termos:³

Portanto, o estudo sobre a ciência do direito do século XIX não pode se limitar a descrever assepticamente o discurso jurídico destilado nos livros; é preciso contaminar esse discurso jurídico puro com as imundices do real, verificando quais dos elementos são de fato utilizados na construção de um fundamento de legitimidade para o Estado Nacional, e quais deles são somente partículas inócuas, que apenas fazem parte do discurso em nome da tradição jurídica estrangeira ou para assegurar coerência do discurso científico.

Assim, buscou partir dessas premissas, para realização da presente pesquisa.

Na análise do segundo capítulo foi possível constatar a origem da tributação no Brasil e, consigo a implementação da racionalidade exploratória imposta por Portugal.

Nesse momento, é possível se dizer que foi o único, em que a tributação e os discursos encontravam consonância. Logo, o pensamento tributário era voltado ao sustento do Estado Patrimonial, com todos os pesos da imposição das leis com cunho escolástico e altamente sancionador. E, a edificação de estruturas de controle, delação de capacidade tributária e otimização dos instrumentos de arrecadação se voltaram única e exclusivamente a esses fins.

Desse período foram herdadas as dinâmicas de poder, instauradas entre as elites que se consolidaram, o empobrecimento das classes não privilegiadas, os

² GUANDALINI JUNIOR, 2016, p. 152.

³ GUANDALINI, 2016, p. 44, 45.

tributos portugueses e as estruturas administrativas fazendárias.

Nas fases que se seguiram, ainda que independente, o Brasil herda os discursos de poder preocupados com a centralização das prerrogativas e receitas tributárias, bem como, no tocante as obras, que havia uma pretensão científica ou manualesca, há uma desconexão entre os discursos e a realidade.

Tal fica bem registrado, demonstrando a necessidade de análise simultânea das fontes.

Despontam os conflitos acerca da centralização e descentralização do poder do Estado brasileiro e, consigo os conceitos de tributação, como uma caixa de ressonância que amplifica as distorções e, desmarcara as ideias por detrás das ideias das elites que estavam no poder.

E, ao longo de todo o período analisado esses foram os conceitos que fundamentaram a construção do pensamento jurídico tributário, até a Proclamação da República, em 1889.

Ocorre que, paralelamente a tais movimentações das elites, que giravam em torno do poder, estava os Autores que produziam suas Obras com o intuito de consolidar o saber tributário nas mais diversas áreas.

Sendo que, de sua análise foi possível contatar um envolvimento dos Autores, com discursos que consolidavam o poder do qual eles estavam, em sua unanimidade, comprometidos ideologicamente. Ou, de outra forma, estavam adstritos a análise apenas dos aspectos legais, pela produção de compilados legislativos.

Nesse sentido, as discussões em torno das teorias do tributo ocupavam uma função de justificação/legitimação, dos interesses daqueles que seriam os titulares dessa receita ou, da competência para definir quem seria e, de que modo seria tributado. Tendo após, a presença do Estado, como figura coadjuvante de uma linguagem, nos moldes já sustentados por Marx ⁴

Sendo o Estado, portanto, a forma pela qual os indivíduos de uma classe dominante fazem valer seus interesses comuns e na qual se resume toda a sociedade civil de uma época, conclui-se que todas as instituições comuns passam pela mediação do Estado e recebem uma forma política. Daí a ilusão de que a lei repousa na vontade, e, mais ainda, em uma vontade livre, destacada da sua base concreta. Da mesma maneira, o direito por sua vez reduz-se a lei.

⁴ Ibid. 2001, p. 74.

Nesse sentido, diante da complexidade acima relatada, ao realizar a presente pesquisa se buscou adotar as cautelas sugeridas por André Peixoto de Souza, em seu artigo *Uma Historiografia para a cultura jurídica brasileira*, pela aplicação da metodologia da pesquisa historiográfica.⁵

A história do direito apresenta problemas específicos que seria interessante afrontar. Ela é, porém, espécie de um gênero: pertence integralmente ao ramo do conhecimento histórico. Uma característica atual do conhecimento histórico é, de fato, se ser não um objeto, mas um ponto de vista: todo aspecto da realidade humana pode ser objeto do conhecimento histórico. Pode-se fazer e, se faz, história de tudo: da política, das religiões, da arte, da música, da agricultura, da sexualidade, do trabalho, da cultura material, dos saberes, do direito. Cada uma destas historiografias afronta aspectos específicos da experiência e deve, portanto, dispor de conhecimentos adequados à compreensão do seu objeto. Espera-se que o historiador da música saiba ler as notas de uma partitura e diferenciar uma fuga de uma sonata, que o historiador da arte saiba como pintar um afresco, que o historiador do direito não confunda propriedade com usufruto e o juiz instrutor com ministério público (mas não por isso se pretende que o historiador da música componha uma sinfonia, que o historiador da arte pinte um quadro ou que o historiador do direito defenda um desafortunado no tribunal).

André Peixoto alerta ainda, para que não se “mutile” a história, deve o pesquisador além de conhecer o “território”, buscar “todos os pontos de vista” por meio de um aparato capaz de “adentrar ao objeto sem feri-lo”.

Nesse sentido, e com essas cautelas propostas pelos dois Autores que se pretende desenvolver a pesquisa.

Assim, se pretendeu aqui, seguindo a metodologia proposta por Walter Guandalini Junior, partir de uma análise distinta daquela utilizada nas obras jus-tributárias e jus-financistas.

Por fim, foi com essa preocupação que buscou a historicidade, evitando-se a aceitação pura e simples de tais verdades e, evitando anacronismos. Como bem registra VIEIRA⁶:

Investigar essas marcas em camadas superpostas, afastando-lhes as brumas e desbastando lhes as teias, ensejará penetrar-lhes o âmago e invadir lhes a intimidade. E então conhecendo os passos do seu evoluir, saberemos de tudo o que de sensato, virtuoso e mesmo sublime os juristas já acrescentaram, e igualmente de tudo o que de ignaro, desprezível e mesmo abjeto também lhe agregaram.

⁵ SOUZA, 2012, p. 67-68.

⁶ VIEIRA. José Roberto, 2004. p. 115.

De toda sorte se constatou, desde o processo de colonização do Brasil, heranças e influências, sob o ponto de vista do pensamento jurídico e, seu legado foi incorporado e internalizado como sendo originário daqui.

Várias foram as inquietudes identificadas na realização do presente trabalho e, como era de se imaginar, há a constatação dos sistemas mentais eurocêntricos que começaram a ser criados e, que foram incorporados a mentalidade nacional. E, sobre a constatação feita pela historiografia, de tais imaginários concebidos nesse período, e suas funções no passado jurídico do Brasil, Ricardo Marcelo Fonseca discorre⁷:

(...) num âmbito mais geral, porque a fronteira entre o “real” e o “imaginário”, embora naturalmente exista, não é tão clara e definível quanto pensava sobretudo uma parte da historiografia oitocentista. Todo historiador cauteloso deve estar atento ao modo como as próprias fontes – supostos fragmentos de realidade- podem estar, elas mesmas, carregadas e preenchidas por grandes porções do imaginário.

Em segundo lugar, porque o direito, embora trabalhe emblematicamente com funções e realidades *instituídas*, exerce também funções *instituintes*, que, segundo François Ost, “*supõem a criação imaginária de significações sociais-históricas novas e desconstrução das significações instituídas que a elas se opõem*”. Ou seja: é inerente à própria experiência jurídica uma dimensão imaginária que nela incide cores, imagens, significados, memórias.

Em terceiro lugar porque existem – sobretudo no âmbito do direito – sistemas “estabilizantes”. Aliás, os constructos mentais na esfera jurídica quase sempre são, por definição, destinados a produzir um efeito estabilizante, ordenante. **E tratam-se de construções que são articuladas conceitualmente, são hierarquizadas (seja no repositório conceitual ou seja no próprio modo de aplicação concreto)**, de modo que não são meros sistemas aleatórios (ou imaginários), mas que penetram e incidem na própria lógica de funcionamento da sociedade. E além de “estabilizantes” – e sobretudo no século XIX se pode notar isso – existem vários “sistemas” que são entre eles concorrentes e que convivem de modo tenso na direção de construção de uma hegemonia sobre o que seria a verdadeira “representação” sobre o direito. Esta característica de sistemas ao mesmo tempo “estabilizantes” e “concorrentes” – que distinguem a dimensão do imaginário – parece ser particularmente pertinentes quando se olha a experiência jurídica brasileira (quiza latino-americana) do século XIX. (Grifou-se)

Nesse sentido, a pesquisa histórica que se pretende realizar buscará estabelecer um diálogo entre os acontecimentos, o discurso e o que está por traz desse discurso e, que compõem história do direito tributário, a fim de tornar claro o que as obras de direito tributário brasileiro não fizeram.

Ressalva-se que, por se tratar de uma pesquisa sobre a história do direito tributário, os conceitos identificados, em matéria de tributação, são abordados aqui para demonstrar e confirmar a hipótese de pesquisa. Entretanto, a presente pesquisa

⁷ FONSECA, 2012. In *A Noção de Imaginário Jurídico e a História do Direito*, 23-24.

não possui a mesma perspectiva de análise das obras de direito tributário, ao contrário. Mesmo porque ainda não havia essa ciência consolidada no período analisado.

Portanto, com essas cautelas quanto ao método e, sentimento de responsabilidade científica, que se pretende desenvolver a presente pesquisa, esperando ter utilizado “instrumental certo”, para a análise do objeto, ciente das complexidades que isso impõe, ainda mais para uma recém iniciada nessa área do saber.

2 REGISTROS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

2.1 A Tributação na Colônia

Antes de entrar no período, conhecido como Primeiro Reinado, justifica-se retomar ao que lhe antecedeu, com o intuito de expor a realidade vivenciada na Colônia e, a partir da perspectiva da análise da tributação, registrar o surgimento do processo de consolidação das estruturas de poder, bem como demonstrar suas dinâmicas, uma vez que essas foram responsáveis pelo projeto político que, mais adiante, se instalou no Império.

Logo de início, importante ressaltar que, diante da delimitação do objeto da presente pesquisa, os registros históricos aqui expostos não se prestam a exaurir todos os acontecimentos do período, nem tampouco pretende demonstrar alguma linearidade. Outrossim, parte-se da premissa, a partir da identificação da tributação no período, de que essa foi responsável, como dito, pelo surgimento e consolidação de racionalidades e estruturas de poder, no Brasil que estava sendo edificado.

Superadas as considerações iniciais, como se sabe, no período pré-colonial (1500-1530), se iniciaram as atividades de exploração portuguesa em solo brasileiro, notadamente o pau brasil. E, diante da necessidade de otimizar o processo de colonização, reduzindo-lhe o custo e protegendo o território, foram criados o primeiro sistema administrativo, denominado de Capitânicas Hereditárias, gérmen das províncias e, após dos entes do Estado Brasileiro.

Importante deixar registrado que, o que ensejou a criação dessas unidades foi o interesse português na povoação e administração dessas terras que, continuavam sendo portuguesas. E, interessante observar que, nesse momento, há a delegação de algumas atribuições aos donatários, dentre elas a de cobrar tributos, sendo que 10% do valor arrecadado devia ser repassado à Portugal (“dízimo”).

Assim, se instaura-se aqui o gérmen da tributação colonial e ocorre, pela primeira vez, a implementação integral da legislação portuguesa, sobre esse assunto. Como registra BALTAHAZAR⁸

Certamente não há como negar a existência de um conjunto normativo tributário no Brasil desde os primórdios do século XVI, com os tributos

⁸ BALTAHAZAR, 2005, p 31-32.

aplicados pela Coroa português em seu território. Desse modo, podemos afirmar que as raízes do Direito Tributário Brasileiro são encontradas nas normas lusitanas vigentes à época do “descobrimento”, em virtude das leis fiscais aplicadas no Brasil, emanadas de Portugal.

Sendo que, a delegação se dava por carta de doações, em que se concediam propriedades e, cartas de foral, a competência de fiscalizar e arrecadar os tributos.

Mais adiante, ainda no período Colonial, é possível afirmar que a tributação foi a responsável pelo surgimento, pela primeira vez, da ideia de centralização. Nesse momento, sem qualquer pretensão associada a anseios ou necessidades da Colônia, desponta como um conceito que se prestaria a instrumentalizar, otimizar e organizar a arrecadação tributária, em prol do aumento da arrecadação de receitas para Portugal, já que no contexto das capitânicas hereditárias, pensadas e implementadas aqui com finalidades voltadas à colonização, não teria refletido resultados positivos em aspectos relativos à arrecadação.

Para se ter uma ideia o historiador Boris Fausto ⁹ registra que:

não devemos imaginar que, no século XVI, o Brasil proporcionasse riquezas consideráveis aos cofres reais. Pelo contrário, segundo cálculos do historiador Vitorino Magalhães Godinho, em 1558 a arrecadação proveniente do Brasil representava algo em torno de 2,5% das rendas da Coroa, enquanto o comércio com a Índia correspondiam 26%.

Nesse contexto, o Governo Geral (1548) é instituído como o primeiro esforço de centralização, sendo o Provedor-Mor o agente de confiança da Coroa e, responsável por uma série de atribuições, dentre elas, a de Superintender e fiscalizar a arrecadação de tributos e o seu recolhimento ao Tesouro da Coroa.

Nessa fase, os ingressos de natureza tributária eram divididos em duas espécies de rendas: a do real erário, que se confundiam com a do rei e, as rendas do donatário¹⁰.

E, abaixo do Provedor- Mor estavam os Provedores-Parciais ou das capitânicas que, no caso da arrecadação dos tributos, seu âmbito limitava-se ao recolhimento e arrecadação nas capitânicas, sendo uma delimitação espacial de competência, no âmbito tributário. Possuindo a prerrogativa para aplicação de penalidade aos oficiais da fazenda, nos casos de erros, negligências ou desonestidade.

⁹ FAUSTO, 2006, p 46-47.

¹⁰ Designação dada aos fidalgos, membros da elite, que assumiram as capitânicas hereditárias, leais a Coroa Portuguesa.

Existiam ainda, os rendeiros que eram agentes que recebiam, por processo de concorrência, a prerrogativa de cobrar os tributos

Era a necessidade de organização do aparato fazendário, que emergia de uma racionalidade de exploração, em seu máximo, impulsionando movimentos centralizadores e estruturantes na Colônia. Note-se de registro feito por Graça Salgado¹¹

No tocante às medidas que buscavam intensificar as bases da administração metropolitana no ultramar, sua quase unanimidade demonstrou uma tendência crescente de ampliação do controle dos órgãos centrais de Portugal sobre a administração colônia”

Mais adiante, reitera a percepção quanto a constatação de ideais centralizadores portugueses que, como é certo, tinha dentre outras preocupações a arrecadação de tributos¹².

Como vimos, as tendências de caráter centralizador e de reforçamento do poder metropolitano, que buscava ampliar as bases da empresa colonizadora, marcaram as medidas político-administrativas adotadas pelo Estado Portugues a partir de 1640.

Ocorre que, em contrapartida, nesse período, o Brasil não possuía uma estrutura administrativa organizada, o que gerava grandes obstáculos a gana arrecadatória portuguesa. Seja diante das grandes distâncias físicas, da carência de profissionais habilitados, para tratar das questões tributárias e contábeis, dos conflitos entre os comandos ditados por representantes da Coroa e Portugal, a pobreza da maior parte população e diante das sonegações dos colonos ou dos rendeiros¹³.

A estrutura concebida se prestava a materializar a mentalidade centralizadora, em matéria de tributação, em que aqueles que recebiam parcela de competência tributária passavam a ser identificados pela coroa fazendo-os responder, pessoalmente, pelo repasse da receita tributária¹⁴.

Portugal, desejando ocupar e colonizar a nova terra e não tendo recursos para fazê-lo, à custa do erário real, outorgou para isso grandes concessões a nobres e fidalgos, alguns deles ricos proprietários, e outros já

¹¹ SALGADO, p. 58.

¹² SALGADO. p. 61

¹³ Nome dado àqueles funcionários do fisco que exerciam atividades de administração e cobrança dos tributos, em virtude de um processo de seleção, por arrematação ou por contratação.

¹⁴ SIMONSEN. 1969.p. 45

experimentados nas expedições às Índias. Concedeu-lhes, outrossim, o Rei, vários de seus direitos políticos, indispensáveis ao fortalecimento da autoridade de quem ia correr tão graves riscos. Mas, para estimular a colonização, conservando, para si, o dízimo das colheitas e do pescado, o monopólio do comércio de pau-brasil, das especiarias e das drogas e o quinto das pedras e dos metais preciosos, o soberano regulou, nos forais, os direitos políticos e a percepção de rendas dos donatários e deferiu-lhes também as responsabilidades perante a Coroa.

Note-se que se instaurava no Brasil um sistema em que havia a outorga de direitos patrimoniais, que se entendiam pertencer ao Rei, para a posse e livre exploração das capitanias. Ainda, recebiam a delegação de competências, de atribuição de prerrogativas tributárias, em nome da Coroa, podendo, inclusive sendo do donatário a receita tributária denominada “renda do donatário”, como já mencionado.

Nessa primeira fase de centralização, começam a surgir os interesses em constituir uma administração fazendária, com um conjunto de atribuições e agentes¹⁵.

Os Provedores das capitanias eram obrigados a dar anualmente conta da receita e da despesa ao Provedor-Mor; aos almoxarifes cumpria, também anualmente, enviar os saldos do exercício ao tesoureiro, na Bahia. Deviam ainda os almoxarifes, de cinco em cinco anos ir à capital prestar contas, levando para isso todos os livros do almoxerifado.

Interessante constatar que, a obrigação de pagar os tributos decorria da legislação portuguesa, concebida a partir de uma ideologia escolástica e, com forte apelo a sanção, pelo seu descumprimento. Conforme registrado por ANTONIL¹⁶ jesuíta italiano, ideólogo contratualista, em sua obra *Cultura e Opulência do Brasil*. Note-se:

E deste fundamento certíssimo se infere também certamente que os quintos do ouro que se tira das minas do Brasil se devem a El-Rei em consciência, e que a lei feita para segurar a cobrança deles não é meramente penal, ainda que traga anexa a cominação da pena contra os transgressores, mas que é lei dispositiva e moral e que obriga antes da sentença do juiz, em consciência. Passando agora ao outro ponto, em que se pergunta se esta lei de pagar a El-Rei a quinta parte do ouro que se tira das minas obriga em consciência: Digo que a resolução desta dúvida depende de tirar uma falsa imaginação de alguns menos atentos e acelerados em resolver, os quais, por verem que esta lei é acompanhada da cominação da pena da perda da fazenda e do degredo por dez anos e de outras pelo novo regimento acerca das minas do Brasil, cuidam que é lei meramente penal e que, como tal, não obriga em consciência, nem antes da sentença do juiz, aos transgressores dela, conforme o comum sentir dos teólogos e moralistas que tratam das leis e em particular das penais.

¹⁵ POMBO, 1935. p.163.

¹⁶ ANTONIL. 1711, p.181

Assim, tratou-se de um período em que a legislação portuguesa não se preocupava com outro aspecto senão a arrecadação de receita para o rei, recaindo o tributo indistintamente, em todos os que habitam no país e, pelos registros da época, a elite e os comerciantes eram os que sonegavam os tributos.

Desta forma, o sistema de distribuição de competência tributária para as capitanias hereditárias e controle feito pelo Governo Geral não eram suficientes para coibir a sonegação fiscal.

Assim, diante da permanência desse contexto, mesmo após pouco mais de 200 anos, já na última metade do século XVIII, em 1765, a tributação desponta, novamente, como um elemento responsável pela criação de um órgão da administração, seguindo a mesma premissa de centralização, sendo instituídas as Juntas da Real Fazenda. Note-se¹⁷:

A Junta da Fazenda de Minas Gerais, criadas em 1765, recebeu minuciosas instruções para atuar em 1769 e constituiu-se definitivamente em 1771. As despesas deviam ser divididas pelas listas militares, eclesiásticas, civis e extraordinárias, e a Junta seria responsável pela arrematação dos contratos da capitania, que no caso de Minas Gerais implicavam as importantes taxas de entrada e os dízimos locais, bem como direitos de trânsito. (...) De fato, pela primeira vez um órgão colonial que limitava e apreciava a participação local, tornava-se o único responsável pela tesouraria regional e por todas as despesas e arrecadações, salvo o quinto real. Este último tributo continuaria sob a responsabilidade da Casas de Fundação, sendo uma receita de que Junta não podia dispor, totalmente remetida para a metrópole.

Chegamos ao período conhecido como era Pombalina, que foi de 1750 a 1777, e, ficou registrado na história como tendo sido o de maior opressão fiscal até então submetido o Brasil.

Nessa fase, Sebastião José de Carvalho e Melo, o Marques de Pombal, exerceu o cargo de Primeiro-Ministro de Portugal e, promoveu uma reforma tributária, cujo objetivo central residia no aprimoramento da administração fazendária, em prol da maior extração possível de receitas tributárias brasileiras, em prol da Coroa Portuguesa.

Tomás Antonio Gonzava¹⁸, que escreveu uma obra em homenagem ao Marques de Pombal, denominado de Tratado de Direito Natural, português, magistrado, de tradição escolástica, fiel ao ambiente religioso e absolutista de Portugal sustentava que:

¹⁷ MAXWELL, 1978, p. 62.

¹⁸ OLIVEIRA, 1972, p. 508.

Quanto aos tributos, tem o príncipe o poder de cobrá-lo de todos os vassallos, inclusive os clérigos, que desfrutam dos cômodos e segurança da sociedade; há que arcar com as suas despesas. O soberano também tem um domínio iminente sobre todos os bens dos vassallos, para poder tirar a qualquer, todas as vezes que o requerer a pública utilidade ou necessidade.

Assim, diante do contexto, o foco estava na criação e implantação de estruturas que otimizassem e impusessem uma racionalidade de poder, submetendo-se os colonos ao pagamento dos tributos. Permaneciam as leis, oriundas de Portugal, que eram dogmas com cunho escolástico, com forte conteúdo legitimador em prol do Império e altíssimo grau de sanção, pelo descumprimento.

Contextualizando, AMED¹⁹ expôs a mentalidade que impulsionava Pombal e as condições encontradas por aqui. Note-se:

De fato, o que deixava o governo português inseguro eram as tensões oriundas da exploração colonial, aqui inclusa a contradição entre senhores e escravos. As tropas regulares estariam atentas a qualquer insatisfação por parte dos colonos. Pombal sabia que as reações tendiam a ocorrer, dado o aumento considerável de presença exploradora da elite portuguesa em terras brasileiras.

Era preciso construir uma nova ordem administrativa, que soubesse dimensionar a riqueza colonial, ao mesmo tempo que conseguisse projetar as reais possibilidades de retirar essas riquezas produzidas. Não bastava criar impostos, taxas e contribuições; não bastava aumentar o corpo de funcionários administrativos, que poderia evitar a evasão fiscal". (Sem grifos no original)

Nesse sentido, desde logo, Pombal constatou que diante das dimensões continentais, a fragilidade de controle das receitas tributárias, a ausência de um sistema de contabilidade, com profissionais habilitados e órgãos centrais da Administração, não seria possível atingir seu intento, que era arrecadar o máximo possível para Portugal.

E, foi nesse contexto que a preocupação inaugurou aqui, em 1765 uma "administração fazendária" e, fez surgir o conjunto de estruturas em prol da arrecadação. É a pré-história da administração fazendária quem encontramos hoje. Observe:

Foram novos métodos de contabilidade e de função de supervisão da Fazenda Real que tiveram maior impacto nas colônias (...) sendo estabelecidas tesourarias, ou Juntas da Fazenda, em todas as capitanias brasileiras, cada qual com sua jurisdição separadas, mas responsáveis perante a Fazenda Real por gastos e recibos expedidos regularmente, de maneira padronizada e exata. Com a Real Fazenda, as Juntas da Fazenda das capitanias deviam recrutar

¹⁹ AMED, 2000, p. 104

funcionários entre “homens abastados e prudentes” locais, especialmente os mais ricos comerciantes, que deviam ser estimulados mediante a fixação de soldos atraentes a colocar sua perícia comercial a serviço dos negócios públicos”

Observa-se que esse é o registro da primeira centralização em matéria tributária da Colônia, de modo organizado e disciplinado, e se deu com o intuito de organizar, internamente, para coibir a sonegação fiscal.

E, como era de se imaginar, as pessoas que ocupavam os cargos mais altos eram pessoas de confiança da Coroa Portuguesa e, cabendo aos contratadores a incumbência de arrecadar, administrar e repassar as receitas a corte. Assim, se deram nos termos bem registrados na obra de Reinhard Bendix, note-se²⁰

No patrimonialismo, o governante trata toda a administração política como seu assunto pessoal, ao mesmo modo como explora a posse do poder político como um predicado útil de sua propriedade privada. Ele confere poderes a seus funcionários, caso a caso, selecionando-os e atribuindo-lhes tarefas específicas com base na confiança pessoal que neles deposita e sem estabelecer nenhuma divisão de trabalho entre eles. [...] Os funcionários, por sua vez tratam o trabalho administrativo, que executam para o governante como um serviço pessoal, baseado em seu dever de obediência e respeito. [...] Em suas relações com a população, eles podem agir de maneira tão arbitrária quanto aquela adotada pelo governante em relação a eles, contanto que não violem a tradição e o interesse do mesmo na manutenção da obediência e da capacidade produtiva de seus súditos. Em outras palavras, a administração patrimonial consiste em administrar e proferir sentenças caso por caso, combinado o exercício discricionário da autoridade pessoal com a consideração devida pela tradição sagrada ou por certos direitos individuais estabelecidos.

Interessante registrar, esses últimos eram chamados de contratadores e, tal denominação decorria do contrato celebrado com a Corte, que delimitada o âmbito de abrangência de suas atuações e a amplitude da competência concedida.

Eram aqueles que se encarregavam de arrecadar os tributos segundo MADEIRA, antes de sê-lo- eram capitalistas, comerciantes, proprietários de escravos e terras e integrantes da burguesia colonial e ficavam com uma “comissão” sobre os valores arrecadados. Aqui, importante registro, a natureza privada das delegações da competência tributária, dos contratadores, tendo seus limites fixados por contrato ao lado dos fiéis do registro, que eram agentes do Erário Régio.

Nesse período letrados, fidalgos e contratadores de tributo eram figuras que conviviam no Brasil colônia, em uma fase que a administração fazendária, fruto dos

²⁰ WEBER, 1986, p. 270.

ideais centralizadores de Portugal, encontrava sérios obstáculos para cumprir suas funções.

Assim, registra a obra de MADEIRA, que nesse período (meados do século XVIII) interagiam no Brasil na formação de um discurso, que orbitava em torno da tributação e da Coroa, uma nobreza lusitana e de brasileiros, que ocupavam altos cargos da Coroa – os letrados (considerados cérebro burocrático da Coroa), os fidalgos governadores das capitanias, os bispos e os burgueses.

Importante salientar que não era qualquer um que poderia ocupar a posição de letrado (eram altos funcionários, advogados formados na Universidade de Coimbra²¹, conselheiros, clérigos), devendo se submeter a uma sindicância, que analisava dentro outros aspectos, além do requisito de ser bacharel, aqueles relativos à religião, “pureza da raça”, não cometimento de crimes, laços sanguíneos e raça. E, a relação de poder com o rei de Portugal era o que ditava as relações comerciais, econômicas, sociais, etc.

Registrando sobre quem eram as pessoas que ocupavam os extratos superiores, entre os intelectuais da época no Brasil, SCHWARTZ,²² historiador americano expõe quem eram os desembargadores da Relação da Bahia, no período de 1609/1751:

28%, filhos de boas famílias (pais “honrados, ou “gente principal da vila”, ou que vive das suas fazendas); 22%, filhos de letrados; 11%, filhos de funcionários (fiscais de impostos, inspetores do comércio, tabeliães); 9%, filhos de mercadores de grosso trato (atacadistas ou importadores-exportadores); 9%, filhos de militares; 8%, filhos de fidalgos, etc.

Entretanto, o projeto de centralização de Portugal e criação das Juntas da Fazenda, bem como a delimitação das competências tributárias não rendeu bons frutos, pois “havia o arbítrio dos governadores, desobediência às disposições da Coroa, o que se explica também pela frouxidão do controle, pelas distâncias do enorme império colonial, dificuldade e demora de comunicação e transporte”.²³

E, a despeito da existência de uma departamentalização de atribuições e competências entre esses membros da sociedade no Brasil Colonial, registra

²¹ Também se admitiam os letrados brasileiros, a exemplo de Alvarenga Peixoto, Claudio Manoel da Costa e outros, que membros da elite brasileira, faziam suas formações na Universidade de Coimbra.

²² SCHWARTZ, 1979, p. 228.

²³ Ob. cit. p. 18.

MADEIRA²⁴ que:

Nesse confronto entre a teoria e a prática, entre a lei e o fato, entre a Corte de Lisboa e a Capitania longínqua, ressalte-se o papel – ou a tentativa – dos letrados de racionalizar, de manter ordem lógica e jurídica, de reduzir a área de arbítrio dos governadores, de preservar a competência e o poder deles, letrados.

E, somado a isso, a cobrança fundada em uma justificação ideológica que não chegava aos súditos da forma e complexidade produzida pelos letrados, estavam os mineradores e comerciantes do Brasil que, ou sonegavam ou pagavam os tributos apenas pelo temor da aplicação das sanções.²⁵

De certo que os rudes mineradores e comerciantes do Brasil não tomavam conhecimento explícito das circunvoluções verbais dos letrados eclesiásticos e civis, a justificar a cobrança dos tributos reais. Pagavam ou sonegavam, na medida do possível e por força de sanção, da pena de perdimento, confisco ou degredo. Mas a justificação ideológica-sagrada ou racional – sempre foi necessária em qualquer sociedade. A formulação desse aparato conceitual e também emocional cabia aos letrados, como intelectuais orgânicos do bloco histórico – como diria Gramsci -, da camada dominante, quer se personificasse no rei, nos nobres, no alto clero, ou nos burgueses e proprietários.

Ressalta-se que, deve se ter em mente que estamos tratando de um Brasil colônia, século XVIII, em que os dilemas construídos se deram em um contexto de um Estado absolutista, patrimonial, com atmosfera católica e escolástica e, com forte exportação de conceitos exógenos, vindos da Europa, e trazidos por esses letrados como Alexandre de Gusmão, Teixeira Coelho, Rodrigo José de Menezes e Azeredo Coutinho.

De toda sorte, percebeu-se, nesse período, diante da centralização da administração fazendária, a instituição de um sistema contábil de cobrança, que devia ser respeitado pelos contratadores (em tese, posto que como o visto, havia grande sonegação), bem como a execução dívidas, através das penhoras de bens, como estágio final dos contribuintes inadimplentes²⁶.

²⁴ MADEIRA, 1993, p. 67

²⁵ Ob. cit. p. 68.

²⁶ Nas Cartas dirigidas aos administradores registravam a sonegação e mesmo a determinação do início da aplicação das penas, inclusive de penhora e sequestros de bens, dos contratadores. Claudio Manuel da Costa, nascido em Minas Gerais e formado em Cânones (1753) em Coimbra foi Secretário do Governo da Província, juiz medidor de terras da Câmara de Vila Rica e atuou como advogado em vários processos de cobrança de tributos.

Assim, se registra que incumbia às juntas da Real Fazenda, na última metade do século XVIII, uma atividade que era fortemente voltada ao combate à sonegação fiscal e com competências jurisdicionais²⁷.

Nesse contexto, em meados de 1780 surgem movimentos da elite colonial mineira²⁸, composta por contratadores de tributos, que lucravam com a tributação (como fidalgos como Tomás Antônio Gonzaga e Claudio Manuel da Costas), contrários a dinâmica centralizadora exploratória da Metrópole, em especial a derrama, pois que estavam endividados diante de sua sonegação e, cobranças por parte da Junta da Real Fazenda, que deram início a Conjuração (Inconfidência) Mineira.

Sendo que, há registros históricos, que ressaltam que discurso utilizado entre os Inconfidentes era de que tudo seria em nome da “República²⁹”.

E, de outro lado, há também em sentido oposto, que demonstram que o objetivo

²⁷ Juntas da Real Fazenda, também denominada Junta da Administração e Arrecadação da Real Fazenda, começaram a ser criadas na década que medeou entre 1760 e 1770, como uma consequência direta do estabelecimento do Erário Régio em Portugal, ocorrido em 1761. A instalação das juntas nas capitanias mais atrasadas demorou décadas, tanto que em 1820 ainda não se haviam estabelecido todas. Eram presididas pelo Governador e Capitão General, tendo como deputados, nas capitanias litorâneas, o Intendente da Marinha e Armazéns Reais, o Procurador da Coroa e Fazenda Real, o Tesoureiro, o Contador e o Escrivão da Junta. Essa composição, porém, variava de capitania para capitania, com a inclusão de ouvidores, juízes de fora, e até autoridades mais altas, como o Vice-Rei e o Chanceler da Relação. As Juntas da Real Fazenda representavam a prevalência de diversas tendências reformistas em moda nos tempos de Pombal: a substituição da chefia pessoal por órgão colegiado, diluindo o poder, mas também a responsabilidade pelos atos; o desaparecimento da autonomia da Fazenda Real, agora diretamente jungida à prepotência dos governadores; e o **predomínio do controle contábil da despesa sobre a Arrecadação e a fiscalização da receita. Os contadores passaram a dominar, suplantando os administradores (provedores) e os exatores (intendentes, procuradores da real fazenda, etc.)**. As Juntas assumiram o comando de todas as repartições fazendárias do Brasil, menos as que fossem ligadas à mineração, que continuaram subordinadas aos Intendentes Gerais do Ouro. As atividades aduaneiras, embora ganhassem autonomia, ficaram também subordinadas às juntas. Como órgãos fazendários as Juntas não foram tão duradouras quanto suas antecessoras, as Provedorias, que se mantiveram por dois séculos. Mesmo assim atravessaram o resto do período colonial e sobreviveram ao Brasil-Reino e à Independência. depois desta mudaram o nome para Juntas da Fazenda Nacional. Chegou mesmo a ser criada provisoriamente uma JUNTA DA FAZENDA NACIONAL na Província Cisplatina (hoje Uruguai), através da Carta Imperial de 5 de dezembro de 1825. Só foram extintas em 1832, já em plena Regência, quando serviram de alicerce para a instalação de suas sucessoras, as Tesourarias das Províncias. As atribuições das Juntas eram: a licitação dos contratos para a **Arrecadação dos impostos**, o **julgamento de processos e recursos fiscais**, a realização das despesas, a escrituração da receita e despesa, a tomada de contas dos responsáveis por bens e dinheiros públicos, e a administração do patrimônio da coroa (fonte: Carneiro de Mendonça, *O Erário Régio no Brasil*. - ABN, 71:273 - Leis do Brasil, 1825).>. Acesso em: 06 mar.2023.(Sem grifos no original)

²⁸ Exceto Tiradentes, filho de pequenos fazendeiros (de pouca instrução) que, segundo se tem registros atuando na Companhia de Dragões, colaborou com a evasão fiscal no território das minas.

²⁹ Conforme MOTA *apud* TORRES,1991, p.96. não se defendiam ideias liberais sobre a legalidade da imposição, como ocorrera nos Estados Unidos, senão que apenas se buscava o exemplo anticolonialista.

dos inconfidentes não era a instauração da independência, amparada em ideais liberais vindos da Europa e Estados Unidos da América, mas que tinham como pauta as dívidas e o risco de confisco de seus bens, em virtude da derrama.

Como destacou CHIAVENATO³⁰ “no caso, importava mais livrar-se das dívidas dos impostos do que se instaurar uma república no Brasil. Se, para livrar-se das dívidas e permanecer rico fosse preciso fazer a república, que ela se fizesse.”

Dessa forma, nesse momento, se registra uma contradição entre as fontes históricas e, diante das pesquisas, desse período, realizadas com profundidade por Autores como Smith Robert Barreni³¹, Mauro Madeira³², Ricardo Lobo Torres³³, Fernando Jose Amed e Plínio José Labriola de Campos Negreiros³⁴ e, diante da limitação de escopo do presente trabalho, somado aos registros identificados do contexto histórico que antecederam esse revolta, optou-se aqui pela premissa que, de fato, não transitavam por aqui os discursos com inspirações liberais e, em prol de um Estado independente. Mas, de outra forma, se tratou de um movimento de elite, cujo pano de fundo era a dinâmica instituída pela organização centralizadora e seus controles que, além de impor uma carga tributária excessiva, permitiu a identificação e cobrança dos débitos tributários dos contratadores que, por sua vez estavam na iminência de perder suas posses em virtude desses débitos.

E, confirmando a premissa adotada, importante transcrever trecho da obra de Barreni³⁵:

Em 1789, surgiram rumores de que a derrama seria cobrada dos contribuintes da região de Minas. E, certamente a elite mineira- da qual faziam parte os contratadores de tributos e os membros do clero seria a mais afetada por conta dessa medida, uma vez que, por óbvio, o confisco atinge apenas aquele que possui bens. E os padres e contratadores eram possuidores não apenas de dívidas perante a Coroa; eram detentores também, de considerável patrimônio, especialmente acumulado por conta dos descaminhos do quinto real.

Assim, para quem pretende se embrear nos estudos da história do direito tributário, a Inconfidência Mineira representa um quadro que retrata, em detalhes, as dinâmicas de poder que giravam em torno da tributação. E, os reflexos da

³⁰ CHIAVENATO, Julio Jose. 2000, p. 40

³¹ *Tiradentes. Conjuração Mineira e Aspectos Tributários no Brasil Colônia do Fim do Século XVIII*. 2017.

³² *Letrados, Fidalgos e Contratadores de Tributos no Brasil Colonial*. 1993.

³³ *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. 1991.

³⁴ *História dos Tributos no Brasil*. 2000.

³⁵ BARRENI, 2017, p 124.

implementação de um sistema de centralização e instituição de uma administração fazendária, por Portugal, que intensificou as tensões entre a elite brasileira.

No mais, importante assentar que os delatores da Inconfidência eram aqueles mesmos contratadores de tributos que possuíam imensas dívidas com a Coroa. E, como forma de retribuição, receberam o perdão das dívidas, concessão de benefícios financeiros vitalícios e, o que mais impressiona, foram agraciados com cargos.

Ainda, como prova da tensão que estava presente, nesse final de século XVIII, aqui no Brasil e, que tinha a questão tributária como pano de fundo, em 1798, eclode na Bahia mais um movimento, a Conjuração Baiana. E nesse, uma importante observação é a presença de membros de classes mais pobres.

Peculiar registro aqui, extraído dos panfletos que foram distribuídos em Salvador para mobilizar o povo:³⁶

Aviso ao Clero e ao Povo Bahiense

O Poderoso e Magnífico Povo Bahiense Republicano considerando nos muitos e repetidos latrocínio feitos com os títulos de imposturas, tributos e direitos que são cobrados por ordem da Rainha de Lisboa e no que respeita à inutilidade da escravidão do mesmo Povo tão sagrado e Digno de ser livre, com respeito à liberdade e a igualdade ordena, manda e quer para o futuro seja feita nesta cidade e seu termo a sua revolução para que seja exterminado para sempre o péssimo jugo reinável na Europa (...) outrossim manda o Povo que seja punido com a pena vil para sempre todo aquele Padre regular e não regular que no púlpito, confessionário, exortação, conversação por qualquer forma, modo e maneira de persuadir ignorantes, fanáticos e hipócritas, dizendo que é inútil a liberdade Popular (...)

O Povo.

Pelo teor do texto acima se percebe o inconformismo, partindo de outro olhar, agora dos que não compunham a elite branca brasileira ou portuguesa e, com o contexto de controle de Portugal e os abusos, de toda ordem, inclusive tributária.

Desse movimento, os brancos que compunham a elite brasileira ou portuguesa foram perdoados e agraciados, a exemplo do ocorrido no Movimento Mineiro sendo que, os mulatos e aqueles que ocupavam as classes mais baixas foram severamente punidos. E assim, Portugal sobrepunha seus comandos, contendo dissidências ideológicas à racionalidade exploratória e comprava o apoio da elite. Forte registro dessa repressão portuguesa se extrai da Obra Brasil História- texto e consulta³⁷:

O processo teve 34 réus. Destes, 23 eram mulatos, que ocupavam posições

³⁶ AMED, NEGREIROS, apud. Antonio MENDES Jr. Luiz RONCARI e Ricardo MARANHÃO, p.171

³⁷ Ibid. p. 172.

muito baixas na escala social – 10 eram escravos, 4 tinham nascido escravos e sido alforriados e os demais eram soldados ou artesãos, havendo vários com ofício de alfaiate. Mesmo entre os 10 brancos, predominava a origem modesta, havendo 7 soldados e oficiais e dois artesãos. As penas foram pesadas: seis dos réus foram condenados à morte (...) foram enforcados e esquartejados, enquanto Luís Pires conseguiu não ser agarrado e o último teve sua pena comutada em degredo. O demais condenados tiveram penas de degredo ou prisão. O processo, eivado de lances de arbitrariedade (...) e Salvador foi inundada pelo cheiro dos cadáveres dos quatro revolucionários, espostejados e pendurados em lugares de grande afluência.

Já em 1817, desponta a Revolução Pernambucana, a semelhança da conjuração mineira, manejada pela elite colonial brasileira, diante da crise no cultivo da cana de açúcar e, alta carga tributária que incidia sobre a produção do algodão. Não foi um movimento em que se insurgiam apenas contra a presença dos portugueses no Brasil, e o custo que representavam aqui, mas, no ponto ocupa destaque nesse estudo, contra a sistemática de centralização da competência tributária. Esse discurso encontrava coro nos ideais republicanos e, especialmente pautado na descentralização da competência tributária, o que permitiria autonomia das Províncias.

Nesse sentido, Frei Caneca (padre, maçom, defensor de ideais liberais e republicanas), teve participação ativa no Movimento Pernambucano, e deixou registrou em sua Obra Ensaios Políticos³⁸:

Cada um de nós é senhor proprietário do que possui e do que adquire pelos seus trabalhos; essa parte, disto que é seu, dá para o tesouro por meio de tributos, impostos, a dá para as necessidades públicas da nossa província; e quando estas não absorvem tudo o que damos, o excesso não é de ninguém, nem de nenhuma província, é desta, deve ficar no seu cofre, e reservar-se para se empregar quando houver causas extraordinárias, e não se mandar para parte nenhuma.

Aqui, novamente, a semelhança da Inconfidência Mineira, os revoltosos membros da elite (maçons, militares, comerciantes e padres), prejudicados diretamente pela centralização e excessiva carga tributária, hasteavam a bandeira de ideais republicanos, amparados na igualdade e liberdade.

Todavia, no que tange o aspecto tributário, o discurso não encontrava consonância com a prática. Ao contrário, e os paradoxos estavam justamente no fato de, por se tratar de um movimento de caráter separatista, o que ansiavam não era a

³⁸ CANECA. 1976, p. 40.

descentralização, pois pela lógica, separando-se seriam eles o centro desse novo Estado.

No mais, não pretendiam igualdade e liberdade, uma vez que os interesses subjacentes estavam na desoneração dos tributos, que pesavam sobre a elite que era, inclusive, escravocrata.

Mais uma vez, os revoltosos foram condenados e mortos em praça pública com requintes de crueldade.

Assim, dos registros históricos acima expostos, se confirmou a hipótese de que no período colonial já é possível identificar a construção de um pensamento tributário, sobretudo associado, fortemente, as dinâmicas de poder responsáveis pelos embates entre a elite e a Coroa.

No mais, observou-se que tais conflitos decorriam, das imposições do Estado Patrimonial Português, que partia da racionalidade de uma tributação despreocupada com quaisquer aspectos relacionados a Colônia e, visava exclusivamente saciar os interesses da Coroa.

E, de outro lado, a elite, que lucrava com a tributação portuguesa, seja pela arrecadação delegada, seja pela sonegação, mas, que em virtude dos sistemas de centralização mais adiante instituídos, em um primeiro momento pelo Governo Geral e após, pelas Juntas da Fazenda, se viu em posição de risco de perder seus bens.

Dessa dinâmica, sendo a tributação o estopim, surge um embate em torno do poder, sobretudo pela percepção de empoderamento de uma elite diretiva, com uma racionalidade individualistas e altamente patrimonialista.

No mais, se constata que diante da concessão de prerrogativas tributárias aos colonos e o perdão dos que se insurgiam, com a pretensão de manter *longa manus* no Brasil, Portugal acabou sendo o responsável por forjar uma elite, que se apropriava de discursos e ideias revolucionários europeus, que não correspondiam com a real pretensão, para assumir o protagonismo da criação de um Estado, ocupando os embates em torno da tributação a função justificadora.

Por fim, importante inflexão se dá, pela constatação do surgimento e permanência ao longo de todo o período, do conceito de centralização decorrente da preocupação com a tributação, manejado pelos Portugueses, com a função de otimizar e aumentar de arrecadação, reduzir a sonegação, constituir órgãos administrativos fazendários e delegar competência em prol desse projeto.

Peculiar constatação, se deu também, pela identificação e registro da

apropriação feita, pela elite que estava no Brasil, desse mesmo conceito centralização.

Ressalta os olhos o fato de, não obstante se tratar de mesmo conceito, sob o ponto de vista da semântica são distintas. E, apenas com olhares muito atentos é possível constatar, diante do contexto, discursos e práticas.

Assim, para a elite, a centralização surge como uma possibilidade de, pela saída dos Portugueses, se apropriarem do poder diretivo, tendo a centralização a função de mantê-los sob o comando e mantendo a tributação como um veículo de controle e manutenção de suas propriedades, em detrimento das classes e locais desprovidos de poder.

Ainda, nessa fase, ainda que embrionariamente, se implementam o exercício da tributação e registros contábeis da receita, bem como a criação de órgão e agentes especializados e, com competência jurisdicional.

Por fim, essa importante constatação se refere ao primeiro registro do processo de colonização integral da legislação e estruturas portuguesas em matéria de tributação.

2.2 O Brasil Império

2.2.1 Primeiro Reinado (1822- 1831)

Chega-se a 21 de abril de 1822, data em que se deu a independência do Brasil, o que, nas palavras de CHIAVENATO não implique dizer, que tenha se dado em virtude de alguma modificação do contexto acima exposto. Note³⁹:

A independência do Brasil foi formal, o novo governo era da mesma casa real que oprimia o povo e a nossa classe dominante herdeira dos antigos poderosos. Com a República, sentiu-se a necessidade de novos heróis como “panteão da pátria”. A historiografia republicana começa a fabricá-los, ressaltando o Tiradentes.

Nesse sentido àquelas elites, que já passaram a ocupar um protagonismo nas discussões, em torno da construção de um Estado independente e, que não possuíam

³⁹ Od.cit. p. 135.

vínculos ideológicos (ainda que pela leitura de alguns registros se possa constatar declarações nesse sentido) com movimentos liberais ou republicanos, agora com forte atuação da maçônica⁴⁰, aliam-se ao rei português, para viabilizar a instituição de um sistema de organização estatal que pudesse atender seus interesses econômicos e políticos.

Peculiar registro, que confirma (ainda que não pela leitura do que está escrito, mas da análise dos fatos históricos) de trecho extraído do Manifesto do Príncipe Regente do Reino do Brasil, aos Governos e Nações Amigas, em 06 de agosto de 1822. em que D. Pedro proferia⁴¹:

Queriam que os Brasileiros pagassem até o ar que respiravam, e a terra que pisavam e Si homens emprehedores ousavam mudar o curso de caudalosos ribeirões, para arrancarem de seus alveos os diamantes, eram logo impedidos pelos agentes crueis do monopólio, e punidos por leis inexoraveis.

É que, ao ler esse trecho pode se chegar à conclusão de que D. Pedro estaria criticando o *status quo ante* e, sugerindo uma nova configuração política e tributária no Brasil, com cunho liberal de limitação do poder do Estado, pela lei. Entretanto, em verdade, o monarca não estava disposto a ceder parcela desse poder, nos moldes liberais, o que se pode confirmar pela dissolução, mais na frente, da Assembleia Constituinte de 1823, como veremos em seguida.

Assim, nesse ambiente, surgem debates políticos, já com os olhos voltados para a elaboração de uma Constituição e, começavam a ressoar discussões, de uma minoria, com ideologias liberais e, em torno do conceito federação, resultando na formação da Assembleia Constituinte de 1823.

De um lado estavam aqueles que eram a favor de um governo republicano, com modelo federativo e, de outro, os que apregoavam a instauração de uma monarquia constitucional. Entretanto, diante do contexto aqui encontrado, não havia campos férteis para a perda dos poderes dos portugueses e, a escolha foi pela segunda, pois o eventual entusiasmo da elite colonial se esvaiu quando ela percebeu que a apologia da liberdade e da igualdade, contra o domínio português, poderia

⁴⁰ Registros dão conta de Joaquim Gonçalves Ledo e José Bonifácio de Andrade e Silva encabeçaram movimentos maçônicos, que inclusive conferindo ao Imperador D. Pedro o título de Guatimozim, e Mestre Maçom, em 1822.

⁴¹ Coleção de Leis do Império do Brasil - 6/8/1822, Página 132 Vol. 1 (Publicação Original)

contagiar os pobres e os próprios escravos contra seus senhores⁴².

Assim, diante dos debates, sobre federação e, possibilidade eminente de instauração de algum grau de autodeterminação, nos moldes liberais, na futura Constituição, que implicaria na perda da centralização almejada e implementada por Portugal, Assembleia Constituinte de 1823 foi dissolvida e, em 25 de março de 1824, outorgada a Constituição.

Note que, nessa Constituição se instaura a monarquia constitucional e se institui a separação de poderes. Entretanto, como os ideais centralizadores e patrimonialistas permaneciam presentes, prova disso a inclusão do poder moderador, que seria ocupado pelo Imperador, pondo fim a quaisquer ideais, ainda que iniciais, de uma mentalidade liberal e limitadora das prerrogativas do Império.

E, em matéria de tributação, a Constituição de 1824 estabeleceu competências para o legislativo fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta, bem como, separou a fazenda do imperador da fazenda nacional. E, o destaque vai para essa última alteração promovida, pelos artigos 115 e 170, que, em tese, marca a transição do Estado de Polícia para o Estado Fiscal.⁴³

Transição essa que, da análise do contexto histórico do Brasil, não se observou, ocorrendo a manutenção do patrimonialismo, nos modelos desenvolvidos por Max Weber. Agora, a inflexão decorre da constatação de que, sem o domínio da Corte Portuguesa, houve uma continuidade da dinâmica e racionalidade, em especial no tocante a tributação, com a instrumentalização das estruturas estatais, para satisfação das necessidades individualistas das elites.

Sobre essa constatação Oliveira Vianna⁴⁴ tece importantes registros:

(...) o brasileiro é fundamentalmente individualista; mais mesmo, muito mais do que outros povos latino-americanos. Estes tiveram, no início, uma certa educação comunitária de trabalho e de economia. [...] Nós não. No Brasil, só o indivíduo vale e, o que é pior, vale sem precisar da sociedade – da comunidade. Estude-se a história da nossa formação social e econômica e ver-se-á como tudo concorre para dispersar o homem, isolar o homem, desenvolver, no homem, o indivíduo. O homem socializado, o homem

⁴² GRIMBERG *apud* João Feres Júnior, 2009, p. 143

⁴³ *Ibid.* p. 97, “O que caracterizava o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. Deu-se a separação entre o *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade.”

⁴⁴ VIANNA, 1982, p. 392.

solidarista, o homem dependente de grupo ou colaborando com o grupo não teve, aqui, clima para surgir, nem temperatura para desenvolver-se.

No mais, o Brasil se encontrava com enormes débitos externos, assumidos para “custear” a independência, o que implicaria na necessidade de a tributação fazer face a tais despesas.

Por fim, mas não menos importante, a centralização muito fortemente presente no período colonial, mantem-se nesse. Entretanto, com a saída de Portugal, as elites assumem o protagonismo, como uma continuidade do período anterior. Sendo que, agora o instrumento para a legitimação desse Estado concebido, adequado para atender tais funções, foi a Constituição.

Nesse sentido, a Carta de 1824 estabeleceu, logo no art. 1º o Estado Unitário e, nos artigos 36 e 83 a vedação, expressa, para as Províncias tratarem sobre impostos. Observe:

EM NOME DA SANTÍSSIMA TRINDADE.
TÍTULO 1º

Art. 1. O IMPERIO do Brazil é a associação Política de todos os Cidadãos Brasileiros. Elles formam uma Nação livre, e independente, **que não admitte com qualquer outra laço algum de união, ou federação, que se opponha á sua Independencia.**

Art. 2. **O seu territorio é dividido em Provincias na fórma em que actualmente se acha, as quaes poderão ser subdivididas, como pedir o bem do Estado.**

Da Camara dos Deputados

Art. 36. E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa.
I. Sobre Impostos.

Art. 83. Não se podem propôr, nem deliberar nestes Conselhos Projectos.
III. Sobre imposições, cuja iniciativa é da competencia particular da Camara dos Deputados. Art. 36.

Dessa forma, não se observou uma mudança nos conceitos produzidos, ao final do período colônia, tendo ocorrido agora a institucionalização, por via constitucional, do projeto centralizador da elite. Tendo a tributação ocupado importante protagonismo na edificação dessa Monarquia Constitucional.

E agora, as províncias passariam a ocupar a posição das capitanias hereditárias, sendo apenas extensões administrativas, com atribuições de gestão dos interesses centrais, sendo-lhe vedado o exercício da competência tributária, por força do art. 83, III.

Mais um importante registro, que causa inquietação. Todo o sistema tributário vigente a época colonial, que era o motivo para o inconformismo e revoltas da elite, não foi alterado, ainda que ela tenha assumido o protagonismo nas estruturas diretivas.

Mantendo-se a legislação colonial e a organização administrativa fazendárias daquele Estado Patrimonial.

Portanto, mais uma vez, se confirma a hipótese de pesquisa de que, os discursos liberais e republicanos que teriam sido identificados nos movimentos revolucionários, como a Inconfidência Mineira ou Revolução Pernambucana, pela elite brasileira não representava os verdadeiros interesses dessa classe. Encerrando-se o primeiro reinado com a permanência do discurso de centralização tributária, como fundamento do Estado Monárquico Constitucional, agora sobre a liderança ideológica da elite.

2.2.2 Período Regencial (1831-1840)

Como se pode observar, o primeiro reinado foi marcado pelo forte protagonismo das elites brasileiras, ocupando determinante função edificadora do novo Estado Patrimonialista, travestido de Estado Liberal.

Ao final daquele período, com um Estado Unitário, marcadamente patrimonialista e individualista, a tributação atendia as funções centralizadoras. Permanecendo as elites, algumas escravocratas, com suas propriedades preservadas, na verdade aumentada, pelo legado colonial. Entretanto, a necessidade de divisão de parcela desse poder com o Rei passou a ser algo que começou a incomodar e, diante da aliança dessa elite com as forças armadas perde espaço o Império de D. Pedro I, culminando em 07 de abril de 1831, na sua abdicação e, diante da prematuridade do herdeiro, se instaura uma Regência Trina, e provisória, para assumir o comando do Brasil.

Logo em seguida, movimento interessante ocorre, no tocante a Administração Fazendária, pela edição da Lei 4 de outubro de 1831, assinada por Francisco de Lima e Silva, José da Costa Carvalho e João Braulio Moniz, por meio do qual se reestruturou extinguiu-se o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda, as juntas provinciais e

organizado o Tribunal Nacional do Tesouro e Tesouraria das Fazendas provinciais, bem como regulou as atividades dos agentes administrativos.⁴⁵

Dentro da estrutura do Tribunal do Tesouro se observa a instituição de cargos com atribuição de fiscalização, contabilização e exame sobre o estado da arrecadação e distribuição de rendas nacionais.

Assim, pelas modificações legislativas, indicaria um movimento de mudança que, aparentemente, apontaria para o fim da centralização e preocupação com a especialização dos órgãos e agentes fazendários. Ou, novamente, seria uma forma, que as elites, que estavam no poder, teriam utilizado para conter as elites das Províncias, inconformadas e, que se começaram a se mobilizavam contra o sistema centralizador.

Noutro lado, no mesmo ano, em outubro, houve um movimento legislativo (Leis 8 e 24) de extrema importância para a pesquisa, uma vez que marcou a primeira descentralização tributária do Período Imperial, passando a ficar delimitadas as receitas do Governo Geral das Provinciais. Ressalte-se que tal se deu, ainda sob a vigência da Constituição de 1824, que não havia fixado competência para as Províncias.

No mais, houve extinção de uma série de tributos originários do período colonial. E, em 04 de outubro de 1831, ocorreu a extinção de órgãos da administração fazendária com a substituição por outros. Indicando, aparentemente, se tratar de um movimento tecnicista de racionalização da administração e fiscalização tributária

E, em seguida, em agosto de 1834 foi editado o Ato Adicional nº. 34, que agora sim, alterou a Constituição de 1824, delimitando as rendas tributárias do Governo Central e Provincial. E, muitos Autores, contemporâneos⁴⁶, identificam como “a primeira reforma tributária no país”.

Ocorre que, pela análise dos registros históricos, se constatou que a distribuição de competências tributárias, para as Províncias, foi responsável pela edição de inúmeras legislações que acabaram por tributar fatos que já estariam sendo

⁴⁵ Curioso registro o contido no art.96, que a pretexto de estabelecer os critérios técnicos para o exercício da atividade na administração fazendária fixa-os, inclusive, sob aspectos pessoais. Note-se: Art. 96. Não se admitirá d'ora em diante para o serviço da Fazenda pessoa alguma, senão por **concurso, em que se verifique, que o pretendente tem os principios de grammatica da lingua nacional, e da escripturação por partidas dobradas, e calculo mercantil, unindo a isto boa letra, boa conducta moral, e idade de vinte e um annos para cima. Os casados, em igualdade de circumstancias serão preferidos aos solteiros.**(Sem grifos no original)

⁴⁶ AMED e NEGREIROS, 2000, p. 201, HUGON, 1945, p, 163.

tributados pelo Governo Central, o que acabou por gerar um recrudescimento do conflito daqueles que eram favoráveis a retomada da centralização (regressivas conservadores) e, de outro lado, os defensores da descentralização. Como se observa de registros das palavras de um dos líderes do movimento centralizador⁴⁷:

Não é, porém possível que esta augusta Câmara, decretando o Ato Adicional, o fizesse por tal modo que em vez de estreitar os laços da União os afrouxasse, introduzindo nas leis judiciárias e administrativas um germe fecundo de intermináveis conflitos e de irremediável confusão e **anarquia**. (Sem grifos no original)

Importante registro, datado de 1838, de um dos responsáveis pelo projeto do Ato, que passou a compor o movimento regressista conservador, Bernardo Pereira Vasconcelos, em seu desabafo aos Deputados quando encabeçou um movimento para promover a interpretação do Ato Adicional⁴⁸

Eu não mudei de opinião, eu quero o Ato Adicional entendido literalmente: só me desviarei de sua letra quando as regras da hermenêutica, quando o bem público exigirem que seja interpretado, a fim de que não seja, como algum dia suspeitei, em vez da carta de liberdade, carta de **anarquia**. (Sem grifos no original)

Assim, diante do enfraquecimento do poder das elites, que estavam no poder, e contexto político conturbado que se instaura, a centralização agora é assumida pelos discursos de parte da sociedade brasileira que era contrária a forma como estava constituída e, os resultados que produzia, notadamente no âmbito da tributação.

Prova disso foram as revoltas no Brasil nesse período, merecendo especial destaque, para a presente pesquisa, a ocorrida no Rio Grande do Sul, (de 1835-1845) que se chamou de Movimento Farroupilha ou Guerra dos Farrapos.

Interessante registro sobre esse movimento, foi o Manifesto do Presidente da República Rio Grandense, em Nome de seus Constituintes. Trata-se de documento de pouco menos de 11 páginas, assinado por Bento Gonçalves da Silva (autointitulado Presidente) e Domingo José D'Almeida (Ministro e Sec. D' Interior), no qual registram a realidade vivenciada, a época, e fazem severas críticas ao sistema e arranjos de poder que conduziam a política.

Notadamente, além de outros aspectos relacionados a corrupção, concessão

⁴⁷ SOUSA, 2002, p. 530.

⁴⁸ CARVALHO, 1999, p. 242.

de benefícios e perseguições políticas, tecem sérias críticas às leis produzidas a época. Em especial, se consta que a insurgência, de modo mais reiterado ao longo de todo o texto, se refere a carga tributária, que pesava sobre a Província, considerando-a excessiva e “injusta”, e a falta de participação no poder, diante do sistema centralizador. Note-se de trechos extraídos do documento⁴⁹:

O Governo de Sua Majestade Imperial, o Imperador do Brasil, tem consentido que se avilte o Pavilhão Brasileiro, por uma covardia repreensível, pela má escolha de seus diplomatas e, pela política falsária e indecorosa de que usa com as nações estrangeiras.

(...) Faz pesar sobre o povo gravosos impostos e não zela os dinheiros públicos.

Tem contraído dívidas tais e por tal maneira que ameaça a ruína da Nação.

Tem permitido contrabandos vergonhosos e extremamente prejudiciais.

Faz leis sem utilidade publica e deixa de fazer outras de vital interesse para o Povo.

Esgota dos cofres nacionais com despesas superfluas e não cura do melhoramento material do Paiz.

(...)

Naó administra as Provincias imparcialmente.

Permitte hum trafego vergonhoso no pagamento da divida pública na distribuição dos cargos públicos, na administração da justiça efilmente em todos os actos da pública adminstraçáo.

(...)

Huraa Administração sabia e paternal nos teria indernnisado de sacrificios taes e de taó pezadas cargas pela aboliçáo de alguns impostos e direitos; o Governo Imperial pelo contrario esmagou a nos' sa principal industria vexando-a ainda mais.

A carne, o couro, o sebo, a graixa além de pagarem nas Alfândegas do paiz o duplo do dizimo de que se proposéraó aliviar nos exhibiaó mais quinze por cento em qualquer dos Portos do Império. Imprudentes Legisladores, nos poseraó desde ese momento na linha dos povos estrangeiros, desnacionalizáraó a nossa provincia, e de facto a separaraó da Communhaó Brasileira. Pagavamos todavia oitenta reis do dizimo dos couros mais vinte por cento sobre o preço corrente, nós que ja iamos vencidos na ven da destes generös, pela concurrencia dos nossos vizinhos, nos merca dos geraes.

Repetidas representações de nossa parte sobre este assumpto foraó constantemente despresadas pelo Governo Imperial. Tirou-nos o dizimo do gado, mular, e cavallar e o substituiu pe los direitos de introducçáo ás outras Provincias. Nós os pagavamos oneroso em Santa Victoria, escandaloso em Rio Negro, insunportavel em Sorocaba, pontos preciosos do transito dosnossos tropeiros aos mercados de Saó Paulo, de Minas, e da Corte.

Era o Rio Grande huma provincia da primeira ordem se se tratava de concorrer para as despesas geraes; entrava quasi na ultima quanto á sua representação no Congresso Geral. Tinhamos rendimentos bastantes para sustentar humr Tribunal de segunda e ultima Instancia, hum tribunal que nos era garantido pela Constituiçáo do Estado, entretanto nos era preciso procurar na corte os recursos judiciários naquella instancia, com enormes sacrificios. **En van representamos para que se augmentasse o numero de nossos Deputados á Assembleia Geral, e se crease huma Relaçáo em nossa Provincia.** Em hum só anno sacou sobre o nosso Thesouro a espantosa somma de oitocentos contos de reis; foraó quasi equivalentes a

⁴⁹ Manifesto Farroupilha, 1838.

esta quantia os subseqüentes successivos saques, que para o diante contra nos se fizéram. Baldadas foraó as vehementes Representações da Junta da Fazenda Provincial, expondo a penúria em que a guerra deixara o nosso Thezouro, e pedindo a cessaçáo deste esbulho revoltante e indecente. (Sem grifos no original)

Esses trechos representam importantes fontes, para a pesquisa, uma vez que são registros do quanto a questão da tributação, como reflexo das escolhas políticas, acabavam ocupando o protagonismo nos debates da época.

Outrossim, se de um lado há o registro daqueles que estavam no poder, pela exposição das legislações vigentes e discursos de poder, por meio dos debates parlamentares, essa é uma forma de expor o outro lado, o daqueles que interagem como forças, ora antagônicas e, momentaneamente excluída, do ambiente político.

No mais, importante observar uma ausência de coerência entre o discurso e a prática. Pois, ainda que sustentassem, no Manifesto (em poucos momentos), crítica a “tributação que recaia sobre o povo”, o que se extraía da mesma fonte é que, não se tratava de um movimento associado a ideais liberais ou republicanos e, com preocupação popular.

De outro modo, ao que importa a análise do objeto da presente pesquisa, se tratou de um movimento separatista, motivado pela carga tributária, que não era “legitimada” pela participação da Província nas deliberações do poder legislativo e, os benefícios que tal receita trazia àqueles que estavam no poder.

Por fim, novamente, a história se repete. Ao cabo, o movimento riograndense se encerra, pelo Tratado do Poncho Verde, com o perdão da elite insurgente, negociação da carga tributária e manutenção das patentes dos rebelados. E, com negros escravos mortos e, sem concessão de mais autonomia para as Províncias.

E, no embate acerca da manutenção do Ato Adicional de 34, em 1840, vencido os descentralizadores, pela edição da Lei Interpretativa nº. 105, de 12 de maio, houve a limitação dos poderes das Províncias, notadamente, em matéria tributária.

Assim, o que se observa da leitura dos discursos da época, era um incômodo dos centralizadores, que alegavam que após o Ato Adicional, teria se iniciado um período de tributação desordenada, em que as Províncias não estariam respeitariam os limites de suas competências e do Governo Central.

De outro lado, se encontravam os descentralizadores, irredimidos com os efeitos da Lei de Interpretação (nº. 105/40) e, críticos não apenas do sistema tributário centralizador, mas de toda as consequências dessa escolha política. Valioso registro,

sobre o clima que se instaurou, os discursos e de onde partiam, se tem pelo Manifesto Republicano de 1870. Note-se:

A legislação do período da Regência, apesar de haver sido truncada, desnaturada ou revogada, atesta ao mesmo tempo **a elevação do pensamento democrático e o seu ardente zelo pela consolidação das liberdades públicas**. Enquanto fora da influência da realeza, os governos se inspiram na fonte da soberania nacional, os interesses da pátria e os direitos do cidadão pareceram achar melhor garantia e resguardo. **Cidadãos eminentes, nobilíssimos caracteres, almas robustas e sinceramente devotadas à causa do país, empregaram durante esse período grandes, nobres, mas infrutíferos esforços. Se o sistema contivesse em si a força, que só a verdade empresta, se a vontade dos homens pudesse ser eficaz contra a influência dos princípios falsos, a causa do país houvera sido salva.** A ineficácia da revolução comprova-se pelo vício orgânico das instituições, deficientes para garantir a democracia e unicamente eficazes para perpetuar o prestígio e a força do poder absoluto. A demonstração, oferece-a a própria reação efetuada de 1837 em diante. A conspiração da maioria coincide com a obra da reação: procurou-se apagar da legislação até os últimos vestígios do elemento democrático que tentara expandir-se. **A Lei de 3 de dezembro de 1841, que confiscou praticamente a liberdade individual, é o corolário da lei da interpretação do ato adicional, a qual seqüestrou a liberdade política, destruindo por um ato ordinário a deliberação do único poder constituinte que tem existido no Brasil.**

A liberdade aparente e o despotismo real, a forma dissimulando a substância, tais são os característicos da nossa organização constitucional. **O Primeiro como o Segundo Reinados são por isso semelhantes.**

(...) A realidade é que, se em relação à doutrina as contradições sufocam o direito, em relação à prática só o poder pessoal impera sem contestação nem corretivo.

Desde 1824 até 1848, desde a Federação do Equador até à Revolução de Pernambuco, pode-se dizer que a corrente elétrica que perpassou pelas províncias, abalando o organismo social, partiu de um só foco -- o sentimento da independência local, a idéia da federação, o pensamento da autonomia provincial. (Grifou-se)

Desta forma, se encerra o Período Regencial, sendo possível constatar grande movimentação em torno da lógica da construção do aparelho estatal e, mais uma vez o tema centralização e descentralização permanece presente nos discursos das elites. E, da mesma forma, a “autoidentificação circunstancial”.

Outrossim, nesse período, as reformas estruturantes da administração fazendária e, a abolição de alguns tributos coloniais dão o tom de uma aparente tendência de instauração de alguns ideais liberais e construção de um Estado Fiscal. Em contrapartida, as terras e rendas, das elites, continuavam sem ser tributadas.

Portanto, a tributação ocupa papel determinante na construção desse Estado, no período, ainda que sem uma preocupação com a coletividade. E, os debates em torno de quem ficaria com o poder e, com as receitas, continua sendo a preocupação central.

2.2.3 Segundo Reinado (1840-1889)

Ainda que pareça repetitivo, o que não se pode negar, esses registros históricos são de extrema importância, posto que é a partir desses contextos que se foram concebidos os primeiros debates em torno da tributação.

No mais, desde já se extrai que, de fato, ocupa importante protagonismo, em especial na edificação do Estado Brasileiro. Tendo as elites, a partir da apropriação de teorias econômicas ou políticas, utilizado a tributação como forma de concretizar seus anseios.

Sendo que, até esse momento, não se constatou uma preocupação apartada dessa dinâmica de luta de poder. Assim, é possível, inclusive, observar que ainda que já nos anos que se aproximem a Proclamação da República, a preocupação com a produção de conceitos em matéria de tributação, ao menos pela análise do contexto histórico, ainda está muito associada a questões de política. Os textos, ainda que em alguns momentos se constate uma, sutil preocupação com a população, não é o que verifica das leis editadas, e do contexto social que, permanece pouco modificado.

Pode-se até mesmo concluir que há muito mais traços de um Estado Patrimonial ainda vigente, do que um Estado Fiscal.

E assim, se inicia mais um período no Estado Brasileiro, na continuidade do período anterior, em que centralizadores (“regressistas conservadores”) e descentralizadores (“liberais”) estavam presentes nos debates políticos e, a tributação, novamente, ocupa posição central. Inclusive, curiosa é a constatação de que o Tesouro Nacional, diante da constatação de que a situação acima narrada, de que as Províncias ainda estavam tributando, em desrespeito a limitação imposta pelo Ato Interpretativo, emitiu “parecer” arbitrando quais tributos eram de competência das Províncias, ao que tudo indica, como uma forma de controlar os ânimos exaltados dos descentralizadores.

Observe que 37 anos após edição do Ato Interpretativo, ainda se constava queixa dos centralizadores sobre a tributação promovida pelas Províncias, donde se extrai registro feito por AMED⁵⁰, das palavras do Barão de Cotegipe:

⁵⁰AMED, 2000, p.213.

Nunca a situação econômica do país reclamou tanto como presentemente as providências legislativas, **por vezes pedida para que as Assembleias Provinciais não transponham os limites dentro dos quais podem decretar impostos. Já não' é só a receita geral dos Império que sofre com a concorrência das imposições provinciais; o comércio, a população**, toda se ressentem e protesta contra a exageração com que em algumas províncias se têm onerado de tributos a produção e o consumo.(Grifou-se)

Novamente nunca é sem tempo lembrar que, é necessária uma preocupação com as ideias e acontecimentos, registrados na história, para a compreensão do que se encontram por de traz desses conceitos de centralização e descentralização. Para melhor explicar, peculiar informação trazido por AMED⁵¹

No final da fase regencial, as diferenças entre essas orientações, ao menos no caso brasileiro, eram apenas superficiais. Como exemplo, lembremo-nos de que os liberais brasileiros deste período eram adeptos incondicionais da escravidão, algo que deixava qualquer adepto do liberalismo inglês surpreendido.

E, ainda no Segundo Reinado, em 1870, Aureliano Cândido Tavares Bastos (liberal ultrafederalista) escreveu a Obra A Província. Estudo sobre a Descentralização no Brazil, sendo importante registro para pesquisa, retratando o inconformismo dos descentralizadores, diante dos efeitos da escolha política centralizadora, notadamente no âmbito da tributação.⁵² Note-se⁵³:

As leis vigentes não oferecem a esta metropole uma administração satisfatoria. O povo do Rio de Janeiro paga impostos, que se convertem na receita do império ,e goza de melhoramentos locais, que por ele paga toda a nação. Por outro lado, é o povo fluminense excluído de uma parte da autoridade que exerce sobre certos serviços o das outras cidades.

(...)

Contemple-se a União Americana: não ha parte alguma do mundo onde enormes impostos sejam mais benevolamente suportados, do que nesse paiz venturoso que, pela máxima difusão das luzes, por um systema democrático de governo descentralisado que traz o patriotismo em excitação constante, resolveu este difícil problema politico:- tornar os tributos suaves ao povo, tornando o povo o primeiro responsável pelo bom ou máu governo do Estado.

O destaque do trecho acima vai para a constatação de uma inflexão nos discursos, com a proposta republicana e, com uma tributação voltada às necessidades

⁵¹ AMED, 2000, p. 211.

⁵² Essa obra objeto de análise mais detida no próximo capítulo.

⁵³ BASTOS, 1870, p. 373

da sociedade brasileira. No mais, os Estados Unidos da América passam a atrair os olhares dessa elite que, gradativamente, começa a ocupar maior interlocução política.

Nesse viés, e alinhado as ideologias de Bastos, importante trazer as palavras daquele que foi responsável pela redação da Primeira Constituição da República, e pelo sistema tributário vindouro, desenhando as críticas ao atual sistema político e, já apontando para a racionalidade que seria implementada na tributação nos anos que se seguiram⁵⁴. Note-se das palavras de Rui Barbosa:

Os Município, escolas primárias de liberdade, como se tem dito, definham sem energia nem consciência de si. E a centralização, como vasta máquina pneumática assentada sobre as províncias, extrai-lhes todo o ar respirável, em proveito da corte, que o absorve e nos asfixia.⁵⁵

Importante registro, nesse momento, se dá a partir da inflexão feita por essa Autor, que se identificava como “constitucionalista liberal”, por meio do qual se extrai pela primeira vez, nos discursos, a preocupação com a “reconstrução do sistema tributário nacional”.⁵⁶

Assim, o período também foi marcado por importantes eventos, que promoveram alterações econômicas e sociais no Brasil, como em 1850, a edição da Lei de Terras e a Lei Euzébio de Queiroz, a Guerra do Paraguai (1865-1870) o acréscimo de mão-de-obra assalariada, que permitiu o aumento de moeda circulando.

Houve a majoração de alguns tributos e instituição de outros, que acabaram não sendo implementados, bem como a extinção de alguns tributos coloniais⁵⁷.

Quanto a administração fazendária, não foram identificadas modificações. No mais, a sistemática de cobrança dos tributos ainda se assemelhavam àquelas instituídas na época das capitanias hereditárias, ora por arrendamento e, ora por agentes públicos. Assim, ainda estava distante da natureza jurídica pública do tributo.

Por fim, traz-se a percepção de CAVALCANTE, sobre a pauta das discussões

⁵⁴ Segundo Ricardo Lobo Torres essa seria a fase ultra radical do liberalismo de Rui Barbosa, em que defendia o federalismo exacerbado pela “necessidade revolucionária de substituição do Estado Unitário”

⁵⁵ BARBOSA, 1907 p. 14.

⁵⁶ Esses termos foram extraídos dos Relatórios do Ministro da Fazenda, Rui Barbosa. E, o que chama atenção é fato de que, segundo o Autor, o termo “reconstrução” se refere ao Estado e ao “Sistema Tributário Nacional” que, segundo ele, teria sido construído pela Constituição de 1824.

⁵⁷ Diante da delimitação do objeto de pesquisa, houve a opção por não arrolar todos os tributos que foram instituídos, majorados ou extintos, pois se entende que não contribuiria para essa pesquisa, bastando a menção de que houve essa movimentação e, em que período ocorreu.

sobre a tributação, ao final do império, que seria retomada ao longo dos anos, por juristas estudiosos da tributação, em torno do termo federalismo, que já se registrava nas discussões entabuladas por juristas que estudavam direito constitucional.⁵⁸

O Império chegou ao fim sem ter podido fundar um sistema tributário- que ao menos satisfizesse a estes dois fins: uma distribuição e arrecadação conscientemente baseadas nas condições econômicas do país; uma divisão razoável das contribuições públicas, entre receita geral do Império e a receita particular das províncias.

E, não menos importante, para auxiliar na compreensão das divergências entre discursos e contexto, ao final desse período e início do próximo, note nas palavras de Amed⁵⁹

O fato de a escravidão ser uma realidade justificável em nosso país somente atesta a tese de que, no Brasil, as ideias estrangeiras são bem-vindas se justificam a manutenção dos interesses dos grupos que se alternam no poder, grupos estes que poucas diferenças guardam entre si.

2. 3 A Primeira República (1889-1930)

Consolidada a elite cafeeira, no período anterior, e com o fortalecimento do Exército, em virtude da Guerra do Paraguai, essa fase se inicia marcada pela mudança no protagonismo na dinâmica de distribuição de poder e, estruturação política e ideológica do Estado.

Assim é que, os movimentos republicanos registrados acima, ocupam posição de preponderância, com seus olhares voltados para o exemplo dos Estados Unidos da América e, em matéria de tributação, há quem diga que, alinhados ao liberalismo financeiro.

Interessante que, ainda que não tenha ocorrido modificação, até o momento, nas funções que a tributação teria na sociedade, ainda persistindo o caráter individualista e patrimonial, surge o discurso do primado legal, típico do liberalismo financeiro, a partir do qual o “povo” autorizaria e legitimaria a tributação.

No mais, se dá a instituição da mentalidade federalista, tendo na proteção da propriedade sua pedra angular o que, por certo, excluía o povo.

⁵⁸ Apud. AMED, p. 222.

⁵⁹ AMED, 2000.p, 223.

Foi aí que o Exército assumiu para si a prerrogativa e, toma o poder, sendo promulgada, em 1891, a Constituição da República do Brasil, adotando como modelo a Constituição dos Estados Unidos.

Tendo nas mãos de Rui Barbosa sido edificada, deu ele o tom dos seus ideais no tocante a tributação, nos seguintes termos⁶⁰:

Pronunciando-me assim, me cinjo ao pressuposto de que o Congresso Constituinte não alargue, em matéria de Tributos, a esfera das concessões franqueadas aos Estados pelo projeto. Se o domínio tributário da União for ainda mais desfalcao, se novas fontes de renda se transferirem do governo central para os governos locais, se prevalecerem certas emendas funestas, que parecem esquecerem as necessidades supremas da nossa existência, da nossa solidariedade e da nossa honra como nação, arvorando em princípio absoluto o egoísmo os Estados -nesse caso a dificuldade será tão grave, que não vejo como o legislador poderia solvê-la imediatamente.

Assim, o federalismo instaurado edificou outras dinâmicas de poder estabelecidos entre Estados e Municípios. Respectivamente, de um lado, estavam as oligarquias (que disputavam poder entre si) e, de outro, os coronéis, sendo essa a tônica, das discussões em matéria de tributação. Observe⁶¹:

O federalismo, implantado em substituição ao centralismo do Império, confere aos estados uma enorme soma de poder, que se distribui entre os estados e municípios. Sobre esse princípio edifica-se a força política dos coronéis no nível municipal e das oligarquias nos níveis estadual e federal. A centralidade conferida aos direitos individuais, deixando de lado a preocupação com o bem público, ou seja, a virtude pública ou cívica que está no cerne da ideia de República, funciona como barreira no processo de construção da cidadania no Brasil.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1891 pode ser utilizada para demonstrar o contexto dito acima, em que fica claro que retratou e consolidou as relações de poder e instâncias de decisão, de acordo com o panorama político-econômico da sociedade brasileira da época, instituindo um liberalismo oligárquico. Nesse sentido, Maria Efigênia Lage de Resende⁶² retrata, novamente, essa contradição:

Ambígua e contraditória, a expressão revela que o advento da República, cujo pressuposto teórico é o de um governo destinado a servir à coisa pública ou o interesse coletivo, teve significado extremamente limitado no

⁶⁰ BARBOSA, 1891, p. 7.

⁶¹ RESENDE, 2003, p. 93.

⁶² Apud p, 91.

processo histórico de construção da democracia e de expansão da cidadania no Brasil.

A denominação de República oligárquica, frequentemente atribuída aos primeiros 40 anos da República, denuncia um sistema baseado na dominação de uma minoria e na exclusão de uma maioria do processo de participação política. Coronelismo, oligarquia e política dos governadores fazem parte do vocabulário político necessário ao atendimento do período republicano em análise.

Logo, a Constituição instaurou a descentralização e liberalização e, no tocante as competências tributárias adotou um regime de separação de fontes e receitas. Quanto a competência da União⁶³, estavam o imposto de importação, saída e entrada de navios, taxa dos correios e telégrafos federais, taxa de selos, correios e telégrafos federais.

Sendo que, ficaram na competência dos Estados os impostos interestaduais, imposto de exportação, da sua produção, impostos rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade, indústria e profissões, taxas de selo, de sua competência, contribuições de telégrafos e correios.⁶⁴ E, nada prevendo a Constituição quanto as competências dos Municípios (dos coronéis), que seriam fixadas nas Constituições Estaduais.

Ressalta-se ainda, que não se traz o texto constitucional aqui, com a pretensão de partir da perspectiva legal, para demonstrar a historicidade, mas, ao contrário, se está pretendendo demonstrando o contexto histórico, que vem retratado por detrás dessa Constituição.

Nessa toada, Rui Barbosa agora desponta como Ministro da Fazenda, do Governo Provisório de Marechal Deodoro da Fonseca (1889-1891) e, a partir das premissas positivistas liberais e, com os fundamentos teóricos importados da Europa e Estados Unidos, passa a dar à tributação uma função dentro da economia financeira e com juridicidade. O poder legislativo, ocupa papel de relevo, como órgão máximo por onde passam as autorizações/consentimento, ao poder de tributar. Note-se de trecho em que se extrai o pensamento do Autor⁶⁵,:

O direito de taxar, no Governo a quem se delegou, é uma função legislativa, contra cujo abusos não existe corretivo possível. A autoridade competente para lançar o tributo é a única habilitada a lhe determinar o peso. No exercício legítimo desse poder cobram indistintamente o imposto fiscal, o imposto protecionista, o imposto proibitivo.

⁶³ Art. 7 da Constituição de 1981.

⁶⁴ Art. 9 da Constituição de 1981.

⁶⁵ BARBOSA, 1896, p. 143.

Outrossim, também importante constatação é o fato de que Rui Barbosa tecia críticas, acerca da competência tributária dos Estados, especialmente por entender que havia uma espécie de “ambição” por parte desses entes que, não se satisfaziam com tais receitas e, quanto aos impostos interestaduais os considerava “enfermidade mortal”. Observe⁶⁶:

(...) tudo que os Estados são, devem-no à revolução de 1889 e à Constituição de 1891. Eram províncias centralizadas: elevaram-se a Estados autônomos. Vegetavam à custa das sobras da matéria tributável reservadas nas suas fontes principais ao orçamento geral: hoje dominam independentemente, pela Constituição republicana, um vasto campo tributário. E não lhe basta.

Desse registro, se pode extrair que, as novas estruturas dos tributos não impediram que se instalasse, na Primeira República, um clima hostil. E, não é para menos, nesse período, houve a extinção de uma série de tributos, do período colonial e, a maior receita tributária da União ficou limitada aos impostos sobre comércio exterior, já que ainda era reduzida a atividade interna (em um país recém-saído da abolição da escravatura). A Constituição de 1891 não previu a distribuição das rendas tributárias entre os Estados e, muito menos para as Províncias, o que fazia com que aqueles que não tivessem receitas produtivas, amargassem sem receitas.

Nesse contexto, apenas Estados como São Paulo e Minas Gerais, em menor medida Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro, ficavam com o bolo.

Para piorar, eram as oligarquias desses entes que ocupavam as esferas de poder e, com competência para legislar em matéria de tributação.

Não sem razão Fabricio Augusto de Oliveira⁶⁷ ao analisar a História da Tributação e do Federalismo Fiscal Brasileiro fornece importante panorama:

A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve e vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3.

No mais, ao final da Primeira República se observa uma Administração

⁶⁶ BARBOSA, 1891, p.7.

⁶⁷ OLIVEIRA, 2020, p. 26.

Fazendária ainda precária, para lidar com o contexto brasileiro, não só do ponto de vista da organização, mas também relativamente aos agentes, que não estavam preparados para lidar com a atividade, o que impactava na arrecadação. Note-se: ⁶⁸

Criada em 1909, a Diretoria da Receita Pública, que substituiu a Diretora de Rendas Públicas de 1892, é um exemplo de estrutura administrativa esdrúxula, incompleta e inadequada para a missão do fisco. De acordo com estudos realizados pela FGV para o Sindireceita, “seus chefes eram nomeados em caráter efetivo, [sendo], portanto, indemissíveis, e os Conselhos dos Contribuintes restritos aos Impostos de Renda e do Consumo, com os demais tributos federais desguarnecidos dessa instituição.

E, mais adiante, somado esse contexto acima narrado com os resultados do pós-guerra, o Brasil se encontra em sérias crises orçamentárias, fazendo surgir um interesse na criação do imposto sobre a renda. Note nas palavras do Presidente Venceslau Brás⁶⁹.

As condições econômicas e financeiras do Brasil, em meados de 1914 já eram bastante críticas, e isto em consequência não só do regime de despesas excessivas, que produziam anualmente vultuoso déficit orçamentário, mas também de diminuição, em grande escala, das rendas públicas e da desvalorização dos principais produtos de nossa exportação. Essas condições, porém, pioraram de muito, com a irrupção da guerra européia, a qual, desorganizando por completo as trocas internacionais, restringindo os créditos internos e externos e dificultando os transportes marítimos, gerou a situação anormal e gravíssima com que há meses lutam todas as nações do mundo. E, no Brasil, infelizmente, devido aos erros e às imprevidências de logo prazo acumulados, se fizeram sentir com maior violência, os efeitos de tal crise evidentemente a mais temerosa que o país vem enfrentando.

Interessante registro é que, Rui Barbosa já defendia a criação do imposto sobre a renda, como se comprova no Relatório do Ministro da Fazenda, de 1891, em que reservou 38 páginas para tratar do imposto direto, denominado impostos sobre a renda, defendendo-o inclusive por entender que possuía um “elemento civilizador e exigência do princípio da justiça nas sociedades de mais amplo desenvolvimento moral.”⁷⁰

Entretanto, quando ocupava a direção do Ministério da Fazenda, na Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, constatava a resistência política que impedia

⁶⁸ OLIVEIRA, 2020, p. 36-37.

⁶⁹ Idem, p. 9.

⁷⁰ BARBOSA, 1891, p. 209.

a instituição do imposto de renda, leia-se⁷¹

No Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob a sua manifestação mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega. E do imposto sobre a renda, por mais que se tenha falado, por mais que se lhe haja proclamado a conveniência e a moralidade, ainda não se curou em tentar a adaptação, que nossas circunstâncias permitem e as nossas necessidades reclamam.

E, corroborando com essa dificuldade, que se mantinha ainda em 1920, se extrai do *O Jornal*, preocupação de Octavio Rocha⁷², deputado republicano pelo Rio Grande do Sul. Note⁷³:

Falou, por último, o Sr. Octavio Rocha. Começou assinalando que, no dia 20 de dezembro, ainda não nos era dado saber qual a situação dos orçamentos para 1921. Contesta que o saldo seja o do parecer, dizendo que a votação dos orçamentos, no Senado, vai acusar enorme aumento de despesa e que o “déficit” de 1921 será uma realidade. Pensa que esse “déficit” é uma consequência do actual regime tributário, cuja reforma a bancada do Rio Grande do Sul vem pedindo há muitos anos. Estuda longamente a evolução fiscal em vários países do mundo, para provar que o imposto da renda é a verdadeira solução do momento. Passa em revista a arrecadação do imposto de consumo, desde a sua criação até os nossos dias, para concluir que ele só pesa sobre as classes pobres e remediadas. [...] Faz outras considerações no sentido de aconselhar o imposto sobre a renda, motivo principal de sua presença na tribuna.

Curioso que, o então Ministro da Fazenda Homero Batista, nesse mesmo ano, diante de tal o contexto do Brasil, justifica a criação do imposto “de tributação justa, progressiva e geral”⁷⁴:

Dos impostos diretos, os que mais aconselháveis se fazem à situação brasileira são os de renda, de que já criamos alguns títulos com relativa facilidade e animador acolhimento. Cumpre-nos perseverar nesse propósito, até que se complete aquele instituto de tributação justa, progressiva e geral.

Contudo, apenas em 31 de dezembro de 1922 foi criado, pela lei de orçamento 4.625, o imposto de renda e, implantado apenas em 1924. Sendo que, diferente do sustentado por Homero, não respeitou as capacidades dos contribuintes, uma vez que incidiu sobre o capital, o que demonstra um conflito interno entre o discurso e a

⁷¹ Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1966.p. 10.

⁷²Redator do Jornal *A Federação*, membro do partido republicano, deputado pelo Rio Grande do Sul.

⁷³ In http://memoria.bn.br/docreader/DocReader.aspx?bib=110523_02&pagfis=4599. O Jornal, Rio de Janeiro, p. 2, 21 dez. 1920

⁷⁴ Idem, ibidem, p. 15.

práxis.

De toda sorte, o que se observa é que, ainda que a instituição do imposto de renda seja resultado de um discurso legitimador, esse não correspondia a produção dos efeitos desejados por quem o manejava. Assim, a real intenção era apenas o aumento da receita do Estado, diante da crise em que se encontrava, sem modificar o status daquelas elites que manejavam o poder.

Por fim, mais uma vez, a tributação ocupa a função edificadora de um Estado, nas mãos das elites, sendo que, não foi possível identificar, da análise do contexto histórico, o surgimento de uma perspectiva pública do tributo e, dissociada do financiamento dos interesses dessas elites, concluindo-se no mesmo sentido de Maria Efigênia Resende⁷⁵.

Coronéis e oligarquias marcam o sistema político predominante na República de 1930. Embora denominada pelos Autores ora como sistema político oligárquico, ora sistema político coronelístico, configurações que revelam uma certa discrepância interpretativa, o mais importante é constar que o sistema político prevalente na República oligárquica inviabiliza avanços significativos no processo de construção da cidadania no período compreendido entre 1889 e 1930.

Mais adiante, com a quebra da bolsa de Nova Iorque, em 1929, que repercutiu nas exportações do café, se instaura uma crise nas oligarquias que estavam politicamente ativas a época e, de outro lado, surgem outras forças políticas que se mobilizam, até a Revolução de 30, em que Getúlio Vargas toma o poder, se iniciando um novo ciclo político econômico e, claro, tributário.

⁷⁵ RESENDE, 2003, p. 119.

3 A FORMAÇÃO DO PENSAMENTO TRIBUTÁRIO - direito como discurso doutrinário

Partindo da premissa eleita, para realização dessa pesquisa, no sentido de que, para que seja possível se fazer uma análise do pensamento jurídico tributário, com o olhar voltado para sua historicidade, é necessário debruçar-se em 3 elementos: contexto histórico, lei e discursos. Assim, diante do contexto histórico acima analisado, impende que seja feita a análise dos discursos.

Antes de adentrar, importante fazer uma ressalva, quanto ao período colonial. Nessa fase, por uma delimitação da pesquisa, se entende que os registros históricos, expostos no capítulo anterior, já dão conta de produzir fontes para o desenvolvimento da pesquisa, notadamente porque foi naquele momento em que foi inserida a tributação e os primeiros conceitos. E, no mais, a partir da perspectiva de análise da tributação, ascenderam os conflitos em torno das dinâmicas de poder e, seus conceitos.

De toda sorte, relembramos que no período colonial, as ideologias escolásticas e contratualistas partiram da legalidade para justificar a manutenção do Estado Patrimonial Português e, como a classe intelectual era composta, em sua exclusividade, por portugueses, não se permitiu a construção de qualquer identidade conceitual nacional, sendo o tributo associado a finalidades expropriatórias.

E, ainda que, em meados do período colonial tenha ocorrido a inserção de brasileiros, no ambiente intelectual, pela formação em Universidades europeias (notadamente a de Coimbra), o conflito gerado em torno da tributação entre nobres, letrados, fidalgos, contratadores e após, burgueses, não encontrava campo fértil para tratar da competência tributária, que indiscutivelmente era de Portugal.

Nesse cenário, a análise do contexto histórico, para presente pesquisa, já se presta a dar subsídios para compreensão dos períodos que se seguiram no Brasil.

No mais, não havia âmbito público de discussões e, sequer formação básica sobre o assunto, o que permitia ampla e irrestrita inserção de todos os conceitos e prerrogativas advindos de Portugal. No mais, análise das fontes portuguesas não

está dentro da delimitação do objeto da presente pesquisa.

Por fim, como já mencionado, há dificuldades para a realização da pesquisa de fontes, que tratem de conceitos de direito tributário, no período analisado. Nesse sentido, além de multidisciplinar, por não haver ainda uma área do saber jurídico donde se extraíssem todas as análises, os conceitos transitavam em obras de finanças, economia, direito público, direito administrativo e direito financeiro. No mais, tendo em vista a alta carga ideológica, com cunho político, nesse período, se percebe que os Autores não dialogavam entre si, não sendo identificado quais seriam as grandes referências de cada período analisado.

Logo, houve um esforço científico de buscar localizar as Obras que contribuíssem com a pesquisa, de modo a, se não esgotar, tentar esgotá-las, dentro das limitações do tempo e escopo do trabalho. E, ainda que não se admita a ideia de cronologia, para a pesquisa da história do direito, o critério para seleção das Obras foi estritamente temporal.

3.1 O Brasil Império

3.1.1 Primeiro Reinado (1822 – 1831)

No Primeiro Reinado (1822-1831), os “ideias liberais” instituidores da monarquia constitucional, foram utilizados como discurso para justificar a tributação colonial que perdurava, nos mesmos moldes do período que lhe antecedeu.

Havia clara contradição interna nos conceitos, diante da inexistência absoluta de interesse da elite nacional de apropriação de fundamentos ideológicos de limitação das prerrogativas de tributar, comum dos estados liberais.

Assim, de um lado as normas se prestavam a legitimar a competência tributária de Portugal. E, de outro, diferentemente do que sustentando pela grande maioria das obras que retratam a racionalidade do período (sem que houvesse preocupação com a historicidade), o que se registra nada mais é do que a manutenção da mesma racionalidade da elite brasileira, preocupada com seus patrimônios, sem qualquer busca de vínculo intelectual com a Europa liberal, caindo

por terra a tese da adoção da Constituição da França (1215) como ideário nacional e, da tributação.

Logo, ainda que os conceitos voltados ao fenômeno da tributação já começassem a ser observados, se constata que não há qualquer preocupação de cunho jurídico ou contextualizado com a realidade vigente. Se concentrando os conceitos na ciência das finanças e, como instrumento de legitimação do poder, em busca de receita para concretização de interesses ainda com viés patrimonialista e, por hora privado.

José Ferreira Borges (1831)

Longe de terras brasileiras, o ano de 1831 marca o início de uma importante transformação nos estudos sobre a tributação, pela edição da obra de José Ferreira Borges, denominada *Princípios da Syntetologia: compreendendo em geral a Theoria do Tributo, e em particular observações sobre a Administração, e Despezas de Portugal, em grande parte aplicáveis ao Brazil*, escrito em Londres, durante seu exílio (1829-1831).

Jurisconsulto, formado na Universidade de Coimbra, economista, vintista⁷⁶ destacado, sinédrio⁷⁷, membro da maçonaria, político português, crítico do absolutismo português, Autor do primeiro Código Comercial Português, escreveu várias obras sobre temas econômico-financeiros e definia os Princípios da Sintetologia na⁷⁸

ciência que ensina os meios de prover às necessidades do Estado social, até hoje chamada _ Ciência da Fazenda, ou Finanças. Esta ciência é nova: nasceu da Economia Política; e se é pouco generalizada, é ainda menos compreendida. Ela abrange as combinações as mais vastas, e pode prestar à sociedade os mais relevantes serviços; dependendo dela a averiguação exacta das necessidades, e dos recursos de uma nação, e a sua combinação em forma, que se não ofenda as prosperidades dos povos, e se alcance a necessária força dos governos.

⁷⁶ Movimento liberal que se insurgiu contra os governo absolutista de Portugal

⁷⁷ Sinédrio foi uma associação secreta destinada a conspirar para preparar a Revolução Liberal em Portugal. Foi fundado por José Ferreira Borges e Manoel Fernandes Tomás. Com forte influência da maçonaria, o próprio Ferreira Borges, quando iniciado teve o nome de Viriato, o Sinédrio teve um papel importante nas origens do levante militar do Porto e na saída de Beresford para o Brasil. Dados retirados das seguintes obras: ALMODOVAR, António. José Ferreira Borges. In: CARDOSO, José Luís (coordenador). Dicionário Histórico de Economistas Portugueses. Lisboa: Temas e Debates, 2001; FRANCO, SOUSA FRANCO, António L. Introdução. In: BORGES, José Ferreira. Princípios de Sintetologia (1831) e Instituições de Economia Política (1834). Lisboa: Banco de Portugal, 1995.

⁷⁸ BORGES, 1831, p. 3.

A Obra que tem 341 páginas e, é dividida em duas grandes partes, dedicadas a “Princípio da Sintetologia” e dentro dela encontram-se as partes “**Teoria do tributo**” (com 56 páginas) e “Das despesas” (24 páginas), na segunda parte dedicada a “Instituições de Economia Política”, subdivida em 11 capítulos e 7 Livros, (somando 183 páginas).

No capítulo que trata de Teoria dos Tributos apresenta um estudo amplo e detalhado, sob o ponto de vista da economia política e, procurando conferir autonomia ao pensamento científico financeiro, sem, contudo, desconsiderar a problemática da ordem jurídica, pois considerava interligada aos Estados e culturas de matriz doutrinária liberal.

Segundo António L. Souza Franco, ao escrever na grande transição entre o Antigo Regime e o Estado Liberal em Portugal, José F. Borges seria o “fundador da cultura moderna e liberal em três domínios relevantes: o pensamento económico clássico (em solidariedade com outros), as Finanças Públicas, o Direito Comercial.

Assim, o conteúdo da obra inaugurou, em 1831, o estudo das finanças públicas, em Portugal, dando uma perspectiva sistematizada e conceitual do tributo, com o intuito de oferecer um compêndio científico para as escolas, como o Autor mesmo afirmou, pois ao permitir que todos se familiarizassem com essa ciência, tal refletiria no bem-estar de cada um, ensinando o modo de alcançar a prosperidade geral da nação.

Teve por referências Autores franceses como Hennes, Ganilh, J. Ch. Bailleul, A. de Carrion-Nisas, dentre outros e, principalmente ingleses, lembrando que escreveu essa Obra quando esteve no exílio em Londres, como Adam Smith (teórico do liberalismo econômico) como sua maior referência teórica e, dentre outros ingleses como H. Parnell, Henrique Storch, Comde de Lauderdale, T.R Edmonds, T.R. Malthus, David Ricardo, J. Mill, Nassau William Senior.

Inaugura Borges, em sua Obra, um olhar científico para os tributos, despesas do Estado e finanças (que denomina de filha da economia política) batizando o nome dessa ciência de Sintetologia. Parte de um olhar técnico e minucioso, voltado a denominações científicas para o conceito e origem do tributo, divisão dos tributos, da incidência sobre a renda, lucro, consumo, salário, rédito, comércio, classificação entre tributos diretos e indiretos, drawback cobrança, tributo, impostos, taxas, tributos diretos, indiretos, sua função na sociedade e sua relação com as limitações legais,

etc. Partindo sempre de uma perspectiva liberal e, crítico do sistema até então existente, em termos jurídicos, em certa medida, até mesmo em virtude da formação do Autor.

E, antes que surjam questionamentos do porquê trazer essa obra ao presente trabalho, visto que se trata de um Autor Português, com amplo conhecimento sobre as teorias econômicas e financeiras, com os olhares de quem parte de um continente em que já efervesciam as teorias liberais e mesmo jurídicas, de construção de estados constitucionais e, a resposta é clara. O próprio Autor, ciente das condições encontradas no Brasil, nesse período, tanto sob o ponto de vista econômico, social, político e científico, escreve logo em seu prefácio, e ao longo de sua obra, sobre a importância de que os brasileiros se apropriassem de tais conhecimentos científicos, tanto quanto os portugueses⁷⁹:

Chamamos nossos compatriotas aos portugueses e brasileiros: ambos têm as mesmas necessidades na administração: para uns e outros escrevemos, na esperança de que quando os verdadeiros princípios da *economia política* calarem a administração e escolas do Brasil, o Brasil e os brasileiros terão por seu melhor amigo Portugal e os portugueses. – Da *Teoria geral do tributo*, isto é, do corpo de doutrinas, que perfazem a ciência da sintetológica, descemos a falar das *despesas* com respeito ao nosso país em particular; mas essa mesma aplicação é derivativa das máximas gerais da ciência. A ordem, a economia, a uniformidade, simplicidade, e publicidade das contas são princípios gerais, que não admitem exceções; são cânones da ciência, susceptíveis de ser aplicados a toda nação, a toda sociedade.

No mais, em alguns trechos de sua obra tece severas críticas sobre o contexto do Brasil, em especial quando ressalta a importância, urgente, diante das condições aqui enfrentadas, de crise econômica, bancarrota dos recursos naturais e despreparo técnico, de consolidação de uma Administração e capacitação⁸⁰

Muito do que dissemos aqui sobre a despesa de Portugal, e sua redução, é aplicável ao Brasil. O Brasil assim como Portugal ainda não teve um ministério; poder bem dizer-se portanto que ainda não teve uma administração. Cumpre-lhe o formar uma sem perda de tempo, que ensine aos deputados, escrevinhadores e desorganizadores, que eles só serão verdadeiros deputados e dignos escritores quando abafarem o orgulhoso amor próprio em que transbordam, e derem provas do verdadeiro amor da pátria, que afectam; quando se mostrarem prudentes e sábios em vez de pedantes e empíricos; quando sustentarem instituições, cujas fórmulas podem provavelmente manter a liberdade, em vez de se extasiarem em sonhos, que apresentem o ridículo disparate de uma democracia de escravos!

⁷⁹ Ibid. p.5

⁸⁰ Ibid, p. 99.

E, sobre seu ineditismo e a necessidade de se estudar, no Brasil, com um olhar científico, as finanças (e nesse item se inclui a tributação, já que essa foi, como o dito, a primeira vez que fora estudado de modo científico e, cujo legado importante se observa após mais de um século, quando se iniciaram os estudos científicos do direito tributário no Brasil e, se constata a presença desses mesmos institutos consolidados já na Obra de Borges) o Autor transcreve que⁸¹

Nenhuma nação mais carecedora do estudo e ensino desta ciência do que nosso Portugal e o Brasil. Nenhum destes dois países saiu ainda da *primeira* época da divisão do trabalho: a *subdivisão* é-lhes absolutamente desconhecida ainda. Neles, neste respeito, há *tudo* a fazer; ao mesmo passo, que já têm *dívidas públicas*, já se acham debaixo do peso necessário dos tributos para amortiza-las, já têm necessariamente gravadas as fontes da riqueza, e mores dificuldades portanto a vencer no progresso da sua prosperidade.

É pertinente ressaltar que a obra de Borges traz, de fato, uma importante inflexão no estudo técnico científico dos tributos, sob olhares do liberalismo e das finanças e, mesmo jurídico, já que partiu também de perspectivas de direito constitucional.

Entretanto, ao que tudo indica não ressoou no Brasil, como o Autor gostaria, talvez por conta da grande distância teórica com o encontrado aqui e, ante ao contexto histórico no Brasil, desse período, que ainda estava vivenciando o início do Período Regencial.

No mais, o contexto revolucionário e o forte envolvimento do Autor com ideais liberais e, preocupação com as limitações dos poderes, especificamente do Estado Português, foram a gênese dos conceitos enfrentados em sua obra. Assim, a tributação não foi senão um instrumento para legitimar as novas dinâmicas de poder, por meio da construção de novos paradigmas conceituais.

Outrossim, ainda que o Autor tenha feito referências a uma “preocupação” com o Brasil, o movimento do qual fez parte, ao que tudo indica, não estava preocupando com as melhorias de sua Colônia, ao contrário, era inclusive um dos grandes descontentamentos o fato de a corte estar afastada da metrópole.

Portanto, justifica a referência da Obra na presente pesquisa, em virtude da constatação de uma “intenção” do Autor de escrever para os portugueses e brasileiros.

⁸¹ Ibid, p. 144.

Entretanto, o discurso se afasta muito do contexto do Brasil, por uma desconexão ideológica, temporal e mesmo conceitual com o encontrado em Portugal. Ficando apenas o registro, como uma fonte histórica.

3.1.2 Período Regencial (1831- 1840)

Quanto ao período intermediário, entre o primeiro e segundo reinado (1831-1840) não foram identificadas Obras que tratassem sobre a tributação no Brasil. Sendo assim, o contexto histórico, acima registrado, se presta a fornecer subsídios sobre como os conceitos dos tributos transitavam na época e, que funções desempenhava. De toda sorte, retomam-se algumas análises.

Estes conceitos que decorrem de racionalidades extraídas das ciências das finanças europeias (em especial inglesa), de cunho técnico, porém sem qualquer preocupação com a contextualização com a realidade nacional vigente.

É a mais pura demonstração de importação pela elite intelectual portuguesa, sem filtro, de um conjunto normativo e conceitual, para lidar com complexidades distintas das encontradas aqui e, com uma carência generalizada de massa intelectual hábil a aplicar as normas, interpretar ou mesmo adaptá-las.

Novamente, a racionalidade liberal positivistas é pressuposto conceitual utilizado em matéria de tributação.

3.1.3 Segundo Reinado (1840 – 1889)

Já no período entre 1840 e 1889, em que perdurou aqui o Segundo Reinado, momento imediatamente anterior a Proclamação da República, é possível observar maior presença intelectual brasileira e, de juristas egressos das Universidades de São Paulo e Olinda.⁸²

Digno de nota, nesse período se registram movimentos, dentro do ambiente acadêmico, e no direito administrativo, que indicavam uma mudança de perspectiva

⁸² Não se deve deixar de lembrar que o estudo da tributação partia de várias perspectivas seja financeira, econômica e jurídica.

no estudo, notadamente pela preocupação com a superação da “análise meramente textual” do direito e, constituição de um saber jurídico especializado, com “caráter eminentemente nacional”⁸³. Ocorre que, como o registro desse movimento remonta a meados dos anos 50 e 60, do século XIX, não se acredita que tenha gerado consequências, ao menos no âmbito acadêmico, no estudo da tributação.

A nota acima, e sua ressalva, decorrem de um aspecto específico dos currículos universitários brasileiros. É que até o ano de 1895, o direito administrativo e ciências das finanças eram disciplinas que estavam presentes no currículo do Curso de Ciências Sociais, cujos objetivo era formar egressos para as repartições públicas. E, nesse sentido, a tributação era estudada em seus aspectos extrajurídicos e, o que é claro, conduzia a orientação teórica.

Ou seja, apenas após a Proclamação da República é que tais disciplinas foram incorporadas ao Curso de Direito, em virtude da Reforma produzida pela Lei 314, de 30 de outubro de 1895.

Assim, nesse período todo do segundo reinado, não é de surpreender que as obras identificadas nessa pesquisa, ou sejam de Autores estrangeiros ou tenham adotado referenciais teóricos estrangeiros ou tenham partido de uma análise estritamente dogmática.⁸⁴ O que, em todos os casos, repercute na produção dos conceitos.

No mais, se observa que os Autores que escreveram sobre a tributação, em sua unanimidade, estavam comprometidos ideologicamente com o Estado vigente, diante da constatação de que ocupavam cargos políticos.

De toda sorte, percebe-se, como um ponto importante para essa investigação, que já há, desde o ano de 1841, o interesse por uma escrita científico-jurídica em torno da tributação e, indiferente do referencial teórico adotado pelos estudiosos, todos são

⁸³ Segundo Walter Guandalini Jr., quando analisa a “Formação do Direito Administrativo Brasileiro (1854-1865), em sua Obra História do Direito Administrativo Brasileiro – formação (1821-1895), p. 193, 194, onde discorre: Percebe-se, assim, que os juristas que discutem o direito administrativo no Brasil de meados do século XIX não o fazem sem consciência dos efeitos de suas ações. Pelo contrário, possuem a intenção explícita e consciente de constituir um saber especializado e científico que não representasse a mera importação de doutrinas alienígenas à realidade nacional, mas se adequasse às especificidades das necessidades locais, elaborando um discurso com pretensão de verdade e neutralidade que pudesse contribuir para a construção dos fundamentos de legitimidade necessários à continuidade do governo Imperial. (p.194)

⁸⁴ A prova disso se extrai das obras: *Compêndio de Direito Financeiro* de Maia, os *Apontamentos de Direito Financeiro Brasileiro* de Barros e as dissertações *Sobre quem recahem os impostos lançados sobre gêneros produzidos e consumidos no paiz?*, os *Elementos do Direito Administrativo Brasileiro*, de Vicente Pereira do Rego, o *Direito Administrativo Brasileiro*, de Veiga Cabral

uníssonos em afirmar que a maior dificuldade em progredir nesse intento estaria na deficiência de fontes.

Ocorre que o terreno para o um estudo sobre a tributação não era dos mais férteis. Ao contrário, além da carência de uma formação especializada, havia uma miscelânea normativa que criava tributos que se assemelhavam desde a um “arrendamento” até aqueles que eram cobrados por agentes do governo. Há ainda registros daquilo que hoje chamamos de “bitributação”, em que as Províncias tributavam fatos que não deveriam ser tributados, ou que seriam de competência central e, já teriam sido tributados.

E, essa última situação passou a fazer parte das pautas de discussões em torno da tributação. O exercício da competência tributária por parte das províncias, que mais adiante culminaria na discussão sobre o federalismo, sob a perspectiva da tributação.

Portanto, nesse período, havia uma vinculação ideológica com a manutenção do *status quo*, que era conduzida para uma legitimação do Estado e das políticas tributárias. Senão vejamos.

José Antonio da Silva Maia (1841)

Já transcorrido 10 anos da obra de Borges e, dois anos após seu falecimento, em 1841, sob a vigência do segundo reinado, foi publicada aqui no Brasil a obra de José Antonio da Silva Maia, intitulada *Compêndio de Direito Financeiro*. Autor português graduado também pela Faculdade de Coimbra, com conhecimentos em economia política e ciência das finanças, atuou como político e jurista, ocupou inúmeros cargos no Brasil como de magistrado, Procurador da Fazenda da Corte, Ministro de Justiça e da Fazenda, tendo estreitos relacionamentos com D. Pedro I, durante o primeiro reinado e, sócio fundador do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

Seu *Compêndio* é composto por 108 páginas, dividido em 5 partes, a primeira é dedicada ao direito financeiro em geral, a segunda estuda a administração e fiscalização das rendas públicas, e dos empregados a que estão encarregados; na terceira trata da arrecadação das rendas públicas, e dos empregados, a quem está encarregada, na quarta expõe sobre a distribuição das rendas públicas geraes e, por

fim, na quinta parte trata da contabilidade.

Diferentemente do conterrâneo que lhe antecedeu, do título já se pode extrair uma distinção, em tese, do objeto científico dos estudos de BORGES e de MAIA. Aquele, com uma perspectiva extremamente técnica e, carregada de críticas sociais, ao Estado Absolutista, com um olhar das ciências econômicas, sem deixar de lado os aspectos jurídicos, tece em detalhes, a construção de conceitos mais elementares das finanças, dentre eles e, com profundidade técnica, o tributo.

Este, denomina sua obra como um compêndio de direito financeiro com a pretensão de ser o primeiro compêndio para os estudos jurídicos. Entretanto, logo no início de sua obra faz importante ressalva.

§ 2º Não temos hum corpo especial deste Direito; isto he, não ha no Brasil hum Código Financeiro; e por isso, com grave dificuldade, se hão de deduzir as sobreditas regras da Constituição do Império; da Lei fundamental e regulamentar do Thesouro Público Nacional; das Leis annuaes de Orçamento; de outras Leis promulgadas sobre differentes objectos da Administração Financeira, antes e depois da Independência; e dos Decretos, Instruções, e Ordens do Governo.

Não foram localizadas na Obra, referências a outros Autores e, por sua leitura fica clara a intenção em não incorporar qualquer referência da que lhe antecedeu, a de Borges, ainda que, em tese, tratem de mesmos temas. Com a cautela de não fazer julgamentos, é possível notar a razão disto.

Borges possuía uma visão crítica do sistema vigente, escrevia sob uma perspectiva liberal, em especial do Estado e, ainda que se tratasse de uma obra de finanças, seu olhar era de um cientista, economista crítico liberal e, sua exposição não partia da previsão legal⁸⁵, ao contrário, posto que acreditava se tratar de uma obra que poderia ser utilizada por todas as nações.

Já Maia, atuante e próximo dos representantes da Coroa Portuguesa, pretendeu com sua obra tecer aspectos operacionais, tecnicistas das finanças sem atribuir, explicitamente, qualquer posição ideológica. Trata-se assim, de Obra que ainda que intitulada de Direito Financeiro, tem muito mais o condão de instrumentalizar

⁸⁵ Borges faz questão de enfatizar o cunho cientificista de sua análise e do objetivo da sintetologia, assegurava que “da teoria geral do tributo; isto é, do corpo de doutrinas, que perfazem a ciência sintetológica, descemos a falar na despesa com respeito ao nosso país em particular; mas essa mesma aplicação é derivada das máximas gerais da ciência. A ordem, a economia, a uniformidade, simplicidade, e a publicidade das contas são princípios gerais, que não admitem excepções; são cânones da ciência, susceptíveis de ser applicados a toda a nação, a toda a sociedade.”BORGES, 1831, p. 5.

as atividades do Estado, fixando competências, em prol da arrecadação, administração e fiscalização, inventariando as várias despesas, classificando os bens nacionais e sumariando as incidências tributárias existentes a época, sem expor ou construir conceitos de tributo, por exemplo, ou classificá-los.

Imagina-se que a pretensão do Autor em nominar a obra como jurídica decorre do fato de se tratar de uma obra exegética e, sua análise reforça a pretensão se explicar o fenômeno a partir das normas vigentes a época sobre o tema.⁸⁶

Não obstante suas contribuições, ainda que obra possuísse um cunho menos científico do que aquela de Borges e, fosse a pretensão do Autor que se tornasse um manual sobre Direito Financeiro, ela apenas circulava entre os operadores das finanças e da tributação no Brasil. Tal justifica-se pelo fato de que, por mais que já existissem duas Faculdades de Direito, a de São Paulo e a de Olinda, não havia nas suas grades a disciplina de direito financeiro, não permitindo a evolução, no ambiente científico, das questões trazidas em sua obra.

Cabe recordar que esse foi o período da história brasileira conhecido de segundo reinado, e por aqui, nos primeiros anos, os “liberais” eram escravocratas e, os temas que mereciam debates giravam em torno do poder.

E, no que toca a tributação, uma inflexão já havia sido registrada, já no final do período regencial, quando fora atribuída competência tributária às províncias. Passando tal tema a ser tratado nas obras, como a de Borges e as que se seguiram, mas apenas se limitando a enumerar os limites de suas competências.

José Mauricio Fernandes Pereira de Barros (1855)

Já em 1855, ainda na vigência do segundo reinado, 13 anos após a obra de Maia, José Maurício Fernandes Pereira de Barros edita a obra *Apontamentos de Direito Financeiro Brasileiro*, com a clara pretensão de suceder a obra de Maia, lhe

⁸⁶ Logo no início de sua obra *Maia* apresenta, com ineditismo, no Brasil o conceito de Direito Financeiro - §1^a. Entendemos por Direito Financeiro aquele, que compreende as regras, por que se deve dirigir a Administração Geral da Fazenda Nacional, no que he relativo á Receita e Despesa do Império; a Arrecadação, Fiscalização, e Distribuição das Rendas Públicas; ao desempenho das atribuições dos Dinheiros Nacionaes; a tomada de suas contas; e a maneira de se lhes fazer effectiva a responsabilidade.

fazendo referência e apontando críticas e melhorias que entendia serem necessárias para o estudo.

Convencendo-nos de que se tornava necessário um trabalho que tendesse a facilitar o conhecimento e o estudo de nossas leis financeiras, e desejosos nós mesmos de bem averiguar essa parte do nosso direito administrativo, por certo a mais difícil e espinhosa; tratámos de anotar, para nosso próprio uso somente, o *Compendio de Direito Financeiro* do falecido Conselheiro José Antonio da Silva Maia.

O espírito de investigação fez-nos porém reconhecer dentro de pouco tempo, que o trabalho do Sr. Maia, aliás precioso, não exhibia toda a nossa legislação primitiva, e deixava assim um vazio que contrariava o plano de nosso estudo e nosso desideratum: o Sr. Maia, em verdade, limitou-se quase sempre a compilar apenas a Legislação em vigor a época em que publicou o seu Compendio (1841); privando-nos portanto da historia completa, e em ordem chronologica, dos differentes serviços affectos ao Ministério da Fazenda desde suas origens e em suas sucessivas modificações até aquelle anno; sendo que tambem, por demasiado resumido, oferecia poucas facilidades para bem conhecer-se os differentes serviços de que tratou e, sem jamais indicar as fontes onde se os pudessem bem estudar.

O Autor continua, ao criticar a Obra de Maia, declarando-a imprestável ao fim a que ela se propôs, diante das inúmeras alterações legislativas que se sucederam e, sugere que sua Obra deva ser, a partir de então, a referência para pesquisa sobre o tema. Entretanto, afirma que não escreve para “proyectos da sciência; destes só esperamos e pedimos correcções e conselhos”, mas se propõe, com a obra, a auxiliar os “principiantes da sciência” e frisa que, quanto ao método adotado para a escrita de sua obra, seguiu a quase totalidade do método adotado pelo antecessor.

E, já em suas considerações preambulares nos faz sentir convencidos de que as buscas de fontes sobre o tema, para a produção do presente estudo, estão acertadas, o que é um alento para quem estuda as fontes primárias. Pois que, com a afirmação do Autor de que para a escrita partiu somente da que lhe sucedeu, a de MAIA, nos conduz a afirmação de que, de fato, não houve outras Obras sobre o tema nesse período e, se houve, não se “prestavam” a ser referências.

Aí um problema, também quanto a busca das fontes, que provoca inquietude.

Outra obra até pode ter sido produzida, mas, não adotando as mesmas premissas adotadas pelo Autor, que parte de uma perspectiva de leitura exegética. Nesse sentido, ficamos sem respostas, por não terem sido, de fato, localizadas outras fontes no período, aqui no Brasil.

Voltando ao Autor. José Maurício Fernandes Pereira de Barros foi um brasileiro, nascido no Rio de Janeiro, formado em letras na Universidade de Sorbonne e em

Direito, pela Faculdade de São Paulo. Atou em diversos cargos políticos, dentre ele o de sub-diretor geral das Rendas Públicas, ajudante do Juízo dos Feitos da Fazenda, Diretor-geral das Rendas do Tesouro, Presidente da Província do Espírito Santo, fundador da Colônia de Leopoldina, pertenceu à Sociedade de Estatística do Imperador e sócio correspondente do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

Sua obra é composta de 428 páginas e, divide-se em 4 títulos, dos quais sucessivamente expõe, em seu primeiro o objeto do direito financeiro e alguns princípios gerais sobre arrecadação, fiscalização e distribuição das rendas públicas, apresentando um inventário das despesas; a segunda é dedicada a Administração e fiscalização das rendas públicas e empregados encarregados; o terceiro ocupa-se da arrecadação das rendas públicas e dos empregados a quem está encarregada e já o quarto e último item trata da contabilidade.

De início se constata um importante ponto de inflexão, quando o Autor aponta em suas primeiras páginas o direito financeiro como sendo parte do direito administrativo. Contextualizando, nesse período, acabava de ser inserida a cadeira de direito administrativo nos cursos de direito no Brasil (pelo Decreto 608/54) apesar de, segundo registra GUANDALINI JUNIOR, “não ter sido encontrado nenhum dos programas de ensino da Faculdade de Direito de Recife anteriores a 1855”.⁸⁷ E, os estudos mal estavam se iniciando, nessa matéria.

Ressalta os problemas enfrentados para produção de sua obra, notadamente “a raridade de obras de Direito Administrativo”, o que sugere a pretensão do Autor de fazer uma análise a partir do olhar dessa ciência jurídica. E, por tal deficiência, justifica o fato de não ter se aprofundado em alguns temas

Há uma preocupação do Autor com relação a busca no método para estudo do Direito Financeiro, expondo que além da citada raridade, havia uma carência de sistematização/compilação das diversas leis que tratavam do tema, “sem a filiação de ideias nem sistemas”, que tornam a pesquisa científica complexa. Sustentando ainda que, em determinados momentos, na construção da Obra, fora obrigado a alargar o campo de pesquisa e, por outros oferecer poucos resultados para ela. O que o fez “conformar-se com o atual contexto da ciência” objeto do estudo.

Havia, portanto a intenção em dar um cunho científico, delimitar o objeto do direito financeiro, e buscar uma sistematização da ciência, inclusive tendo o Direito

⁸⁷ GUANDALINI JUNIOR, 2016, p. 190.

Administrativo como fonte para os estudos desse novo direito.

Quanto as fontes de pesquisa, registra o contexto histórico enfrentado no Brasil, ressaltando a falta de evolução dos instrumentos legais (que chama de obsoletas), pois que estariam pautadas em realidades de 1500, de regimentos que deveriam pertencer muito mais ao domínio da história e, cuja terminologia contrastaria com a realidade vivida no Brasil no período.

No mais, aponta, com grande incômodo que as práticas estariam muito mais evoluídas, aqui no Brasil, nesse período, do que as inúmeras leis aqui vigentes. Alertando para a importância de se fazer um bom emprego da fortuna pública e, com uma legislação que esteja coordenada, de modo a facilitar o exame e execução, pois “é na parte da receita que faz surgir os grandes problemas relativos à base e percepção dos impostos.”

Para contextualizar o problema, sob a perspectiva da tributação, o Autor trouxe as palavras de Bernardo Pereira de Vasconcellos, no Relatório às Câmaras, no ano de 1832, em que ressalta a diversidade de impostos cobrados a época, somado as diversas leis sobre o tema e ainda, sem coerência com o contexto brasileiro, como um obstáculo para os gestores da época⁸⁸

Se é verdade, que se não pode contestar, que quanto menor é o número das contribuições de um Estado, tanto é mais fácil é a percepção dos dinheiros públicos, o Brasil se acha a tal respeito na posição menos vantajosa pela multidão e variedade de suas rendas. Quanto a mim, Senhores, parece-me que cumpriria fazer-se uma resenha de todos os diversos impostos do Brasil, e classifica-los segundo suas qualidades, e depois fazer uma completa fusão debaixo de um só título; substituir a outro um equivalente da mesma espécie; e reunir os mais que se pudesse em uma só denominação.

Expos sua perspectiva de análise, positivista legalista e, pontuou a necessidade de partir para uma classificação das espécies de impostos, sugerindo uma sistematização, em prol de uma melhor arrecadação, com menor custo e maior agilidade, impactando menos os recursos do Governo e dos contribuintes e diminuindo a contabilidade e funcionários encarregados dessas atividades nas Cortes e Províncias.

Assim, mais uma vez, a construção do pensamento parte da preocupação com a manutenção das receitas do Estado.

E, inicia sua Obra conceituando o Direito Financeiro.

Nesse momento, repete *ipsis litteris* o mesmo conceito atribuído por Maia para

⁸⁸ ARAUJO, 1855, p. xjv.

a ciência e seu objeto de estudo. Aqui, não se identifica qualquer menção ao termo tributo/imposto. E, da mesma forma que seu antecessor, não reserva nenhum capítulo para apresentar um conceito sobre tal objeto.

Se percebe que o Autor utiliza referências francesa ⁸⁹e, a exposição é conduzida por uma perspectiva de centralização política do Estado por entender que

sem ella entre nós não poderia o governo dar todo o impulso progressivo que convém ao paiz e rodea-lo de prestigio. Sem centralização politica se affrouxarião as molas mais essenciais do governo, e a monarchia perderia parte do fulgor, da unidade e energia de acção que se faz mister para sua sustentação em beneficio do paiz.

A centralização política aperta a união das provincias, confraternisa-as, e nas diversas phases de suas vida social, é a grande salva -guarda de seus direitos, a grande protectora de seus destinos. Sua posição, seus aspecto se engrandence e fortifica de toda a altura e importância de sua nobre missão.

Destaque se dá para a secção I, que em 4 parágrafos, trata das contribuições e, apresenta uma definição, diferenciando-as entre diretas e indiretas. Esse foi o único momento, ainda que sucinto, em que o Autor dedicou a descrição do conceito de tributo (se assemelhando a definição entre impostos diretos e indiretos adotado hoje) e seguiu tratando da necessidade de lei para fixar anualmente tal tributo,

As contribuições são directas e indirectas: directas as que são estabelecidas para serem lançadas, e recahem directamente sobre as pessoas, suas propriedades, profissões e empregos de qualquer gênero: indirectas as que, sem dependência de lançamento ou arrolamento nominal, recahem sobre os gêneros e mercadorias de consumo, e vem por conseguinte a ser indirectamente pagas pelos contribuintes, os consumidores. Umas e outras assentão sobre a propriedade, profissões, empregos, transacções, sucessões e consumo.

No mais, em suas páginas finais, quando arrola os impostos incidentes na época, atem-se a expor o que fixado nas leis vigentes a época, que estabeleciam quando ocorriam tais incidências, quem eram os sujeitos tributados e, como devia se dar o recolhimento dos tributos. Sem, contudo, se delongar com o intuito de expor algum conceito jurídico.

Assim, embora o Autor, logo no início da obra, tenha exposto sua clara intenção no sentido de adotar uma perspectiva não apenas legalista, de simples compilação das leis, tendo um intento de contribuição à ciência jurídica, notadamente, a ciência do direito financeiro (e, por inferência, no que tange o tema tributo que, por hora, ainda

⁸⁹ Curiosamente, em nota de rodapé, o Autor recomenda a leitura da obra de Borges.

na pré-história de uma ciência, quiçá especializada) não é o que se extrai da Obra.

De outro lado, o que se verifica é a mesma construção de seu antecessor, com uma adoção de escrita tecnicistas legalista das finanças públicas, muito mais voltados a promover um compilado de leis vigentes a época (o que na quantidade superou seu antecessor), intercaladas de poucas ponderações, sem que seja possível se extrair uma pretensão científica, quanto a construção de conceitos de direito financeiro⁹⁰.

Por hora, para o presente estudo, o registro dessa Obra se prestou a expor o contexto histórico vivido, no que tange as dificuldades para a construção de uma ciência jurídica, notadamente o direito financeiro, diante da carência de referências nacionais, que poderiam se prestar a ser ponto de partida para o estudo da ciência e, de outro lado a carência, aqui no Brasil, de cadeiras jurídicas sobre o direito financeiro, que acaba por limitar e circunscrever tais discussões aos ambientes dos técnicos que atuavam na fazenda, contadores, economistas e uns poucos advogados. E ainda, expõe um contexto caótico de acúmulo de legislações que, segundo o Autor, não condiziam com a realidade aqui encontradas.

E como é claro, pois nunca é demais lembrar que o objeto do presente consiste na análise da pré-história do direito tributário e os esforços, já que não há uma produção doutrinária sobre o assunto, residem na análise do contexto histórico e as práticas aqui existentes.

Entretanto, logo após o ano de edição da Obra de Barros (acredita-se que por volta de 10 anos após) se observa uma grande movimentação no Brasil, em especial no que tange o tema tributação e, há inúmeros registros acerca da consolidação de conceitos que, mais adiante foram tratados pela ciência jurídica do direito tributário.

Teses de Doutorados de 1859, 1862, 1867 e 1869

No meio de todo esse tumultuado contexto, foram identificados importantes registros de teses de doutorado⁹¹, dos anos de 1859, 1862, 1867 e 1869, para a

⁹⁰ Faz-se tal ressalva, diante da constatação de que o Autor, em alguns momentos, trata de temas objeto do direito administrativo e, aparentemente, volta seus olhares mais para a ciência do direito. Entretanto, como esse não é o objeto do estudo faz-se apenas como nota de constatação.

⁹¹ Respectivamente de autoria de BASTOS, A.C. Tavares, REIS, Jose Joaquim de Almeida, AMOS, Ezequiel de Paula e OLIVEIRA, Jose Rubino de.

obtenção do grau de doutor em ciências jurídicas e sociais perante a Faculdade de Direito de São Paulo. Todas tinham tema em comum a ser enfrentado: *“Sobre que, recahem os impostos lançados sobre gêneros produzidos e consumidos no paiz? Sobre o productor ou sobre o consumidor? O que sucede quanto aos gêneros importados e exportados?”*

Tratam-se de textos científicos pouco extensos, com respectivamente 38, 48, 32 e 32 páginas em que os Candidatos ao título tecem, com profundidade científica, conceitos sobre a tributação. Notadamente, há a construção de um raciocínio na busca da identificação sobre quem recaem os tributos (conceito de sujeito passivo da obrigação), se seria o produtor o consumidor e o mesmo quanto aos gêneros importados e exportados.

Interessante observar que todos concordam ao sustentarem que o problema dos impostos é um dos “mais importantes da Economia Política” e, desde já fixam suas bases teóricas nas ciências econômicas, sob a ótica de sistemas liberais.

Enfrentam temas como bens essenciais (“de primeira necessidade”) e supérfluo (“efeitos de luxo, comodidade ou ostentação”), princípios aplicáveis a tributação (como proporcionalidade, igualdade, o papel do Estado na dinâmica tributária, isenção, “justiça fiscal”).

Peculiar constatação, o fato de que as referências teóricas que os Candidatos utilizaram foram todas de economistas liberais franceses como: Jean Baptiste Say, que após a Revolução Francesa se aproximou das ideias de Adam Smith, Charles Dunoyer, da Escola Liberal Francesa, Jean Gustave Courcelle-Seneuil, também formado em direito, considerado o fundador do liberalismo econômico no Chile e Quesnay.

E, para permitir uma visão sobre a perspectiva adotada pelos Candidatos e, profundidade teórica com que enfrentaram o tema, transcreve-se trecho da tese de Ezequiel de Paula Ramos⁹² que retrata o fundamento teórico adotado, pelas palavras do economista francês J.B. Say,

Como diz J. B. Say, desde que o valor do imposto é consumido pelo governo e seus agentes, sem uma repercussão possível em favor do contribuinte, desde que fôr empregado em necessidades extranhas ás da cousa publica

⁹² RAMOS in *Sobre quem recahem os impostos lançados sobre os generos produzidos e consumidos no paiz? Sobre o productor ou sobre o consumidor? O que sucede quanto aos gêneros importados e exportados?* Dissertação para obter o gráo de doutor em sciencias jurídicas e sociais, São Paulo:1967, p. 13.

ha um verdadeiro roubo, uma espoliação, e uma perda real para a sociedade (a). Em verdade, quando os impostos são excessivos ou distraídos do fim social, á que se destinão, a sua acção é mortífera e destruidora das riquezas da sociedade; elles estancarão as forças productivas do paiz, e o governo será pobre da pobreza do povo.

Na tese de RAMOS se constata a conceituação do princípio da igualdade proporcional na aplicação do imposto, conceitos até então não observados em outras obras. Observe⁹³:

A sabedoria do legislador e ao bom senso do administrador deve ficar o estabelecimento e repartição do imposto mais rasoavel, e que mais se conformar com as circunstançias do paiz.
 Todavia, não hesitamos em affirmar, com um profundo economista, que o principio da igualdade proporcional do imposto é a formula mais exacta de sua justiça; porque recahindo geralmente sobre todas as rendas, e proporcionalmente aos haveres de cada um em nada altera a distribuição das riquezas; ao passo que qualquer outro imposto tende a absorver com desigualdade as rendas dos cidadãos, o que é contrario á justiça e ás prescripções econômicas.

No mais, se observa uma preocupação do Candidato em sustentar que está fazendo tal análise a luz dos “princípios fundamentais de direito, de justiça e economia”. O que indica, em tese, a presença de um discurso jurídico sobre o tema da tributação. Entretanto, a construção se faz com base nos saberes da economia (lei da oferta e procura, livre concorrência...) até mesmo como reflexo do referencial teórico adotado, que não remete a nenhum jurista.

Por fim, quanto a análise das dissertações, importante transcrever trecho da conclusão da dissertação de Reis⁹⁴, em que indica claramente a relação entre tributação e o sistema liberal.

Ao systema liberal, e somente a elle pertence o desempenho de tão alta missão; é da influencia benéfica de suas idéias, que nós devemos esperar se não o desaparecimento completo, ao menos uma grande diminuição nos inconveniente do imposto, por quanto como verdadeira lei econômica, só a liberdade compete dirigir e governar o mundo da industria.

Muito profícuo ao presente estudo, a identificação de tais dissertações, pois retrata um olhar, de dentro da academia, para o fenômeno da tributação e, esses não perpassam pelos conceitos das ciências das finanças, como até aqui fora observado.

⁹³ Ibid.p. 15.

⁹⁴ REIS, 1862, p. 13.

Ao contrário, foram utilizadas as lentes da economia. No mais, importante observar que há entre as defesas um espaço de tempo de 3, 5 e 2 anos (1859, 1862, 1867 e 1869) mas, entre a primeira e a última, havia transcorrido 10 anos e, não foi possível constatar uma mudança na perspectiva de análise entre o primeiro e o último Candidato, tendo partido da mesma realidade e das mesmas polêmicas.

Constatação interessante que se faz, na leitura das referências acima, é o fato de que, nesse período, já havia sido publicada a obra do brasileiro José da Silva Lisboa (O Visconde de Cairu) *Princípios de economia política* (1804), que seria o primeiro livro de economia política em língua portuguesa, sustentando nas ideias econômicas e filosóficas de Adam Smith. Entretanto, nenhum dos Autores referenciou a citada obra. O mesmo se pode dizer acerca ausência de citação das publicações, do *Correio Braziliense*, de Hipólito José da Costa.

Outro breve paralelo, que chama atenção, sendo importante traçar aqui, em virtude das obras acima expostas, é o fato de que desde o ano de 1857, Vicente Pereira do Rego já havia lançado sua obra, *Elementos de Direito Administrativo Brasileiro*, em 1859 Veiga Cabral, no Rio de Janeiro, publicara o seu *Direito Administrativo Brasileiro*. E ainda, desde o ano de 1854 já compunha a grade dos cursos de direito, das Faculdade de Olinda e de São Paulo, a disciplina de Direito Administrativo. Sendo que, em momento algum, as análises dos Candidatos, sobre o fenômeno da tributação, partiram tampouco da perspectiva do Direito Administrativo.

Por fim, em virtude do referencial teórico e perspectiva adotada pelos estudiosos, a noção conceitual do tributo está mais ligada a regulação econômica, promovida pelo liberalismo.

Veiga Cabral (1859)

Em 1859 Veiga Cabral publica sua obra, *Direito Administrativo Brasileiro* e, nela, tratou da tributação, como até então não havia sido localizada em outra obra, expondo os conceitos de tributo e contribuição, sua divisão ressarcimento de tributos recolhidos a maior, cobrança dos tributos, isenções, domicílio tributário, aplicação de multas, sem contar que expõe um inventário de todas as espécies tributárias do período e sua competência e, enfrenta o tema da jurisdição da fazenda pública (mais

especificamente do Tribunal do Thesouro).

O Autor estabelece uma relação entre a economia política e o direito administrativo, para tratar o tema dos impostos. Entretanto ressalta, do mesmo modo que muitos que pretenderam escrever sobre o tema antes dele, a dificuldade para obtenção de fontes que auxiliassem na construção de uma escrita, com olhar jurídico e acadêmico. Justificando que, diante da ausência de um Código de Finanças e de uma outra fonte do qual pudesse se amparar, para tratar do tema da conceituação e classificação dos tributos, teria partido das fontes que lhe eram acessíveis, “a lei fundamental, e regulamentares do Thesouro Público Nacional, ás Leis annuas, e outras promulgadas em diversos tempos para fazer conhecer sua natureza e divisão”.

Nesse sentido, é interessante transcrever trecho em que o CABRAL expõe a divisão das contribuições ou impostos⁹⁵.

§ 4-Divisão das contribuições ou impostos. A natureza dos impostos tem relação íntima com as diversas fórmãs de governo, com a legislação, e costumes do seculo, e por isso tem variado muito em sua fórmula, distincções, e modo de execução, igualdade e desigualdade entre os contribuintes; mas sem entrarmos em todas estas particularidades, e examinando sómente o systema das nossas finanças temos que as contribuições, que actualmente se arrecadão são directas e indirectas; as primeiras recahem directamente sobre as pessoas, suas propriedades, profissões, e empregos de qualquer genero; as indirectas recahem sobre generos e mercadorias de consumo, e conseguiu temente são pagas indirectamente pelos contribuintes, ou consumidores; umas e outras assentão sobre a propriedade, profissões, empregos, transacções, successões, e consumo.

5° As contribuições directas, assim como as indirectas são decretadas pela Assembléa Geral precedendo proposta do governo , ou sendo apresentados os Relatorios das diversas repartições pelos Ministros e Secretarias de Estado á Gamara dos Deputados até o dia J 5 de Maio, expondo as medidas tomadas para cumprimento de seus deveres, e a necessidade, e utilidade do aumento ou diminuição das despezas publicas, artigo 15 § 1 O da Constituição, artigo 42 da Lei de 15 de Dezembro de 1830; a sua arrecadação é autorisada nas Leis do orçamento annualmente, ou é alterada ou substituida, como convem. Lei de 14 de Novembro de 1827 artigo 6°, lei de 8 de Outubro de 18.28 artigo 6o, a Lei de 15 de Dezembro de 1830 artigo 30 , e as demais leis annuas.

§ 6 Todas as contribuições directas, á excepção daquelas, que estão applicadas aos juros, e á amortização da divida publica, devem ser annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras: artigo 171 da Constituição.

Note que há uma tentativa do Autor de construir uma análise jurídica das espécies de tributos, a partir de uma perspectiva de Estado (formas de governo) e, seu reflexo na legislação, costumes, igualdade e desigualdade entre os contribuintes.

⁹⁵ CABRAL, 1857. p. 155.

Entretanto, padece no seu intento, quando desenvolve sua análise partindo da estrita exposição das normas sobre o tema vigentes no Brasil da época.

E, assim se encerra o Segundo Reinado, com a Proclamação da República, em 15 de novembro de 1888.

Período marcado pela fundação de curso de direito, nas Universidade de São Paulo e Olinda e início do estudo das disciplinas de direito constitucional e administrativo. E, pela publicação de obras que buscaram dar um olhar jurídico, especificamente ao fenômeno da tributação, partindo de perspectivas das finanças, da economia, direito administrativo, ou de um “direito financeiro”, sempre sob a perspectiva das prerrogativas de tributar do Estado.

Outrossim, registra-se que nesse final de período imperial, sob o ponto de vista de uma pré-história do direito tributário, havia um contexto de permanência de conceitos, organização e sistematização, ainda com olhares coloniais e dominado pelas elites, em um país que recém havia saído de um sistema escravocrata e, com os ideais republicanos ainda em seu estágio muito inicial. Somado a isso, agora despontava a elite cafeeira que ditava as políticas regionais e federais, o que se verá refletia na tributação.

Assim, tal contexto histórico dificultava sobremaneira a identificação de um fio condutor, para a produção de um discurso jurídico tributário, cujo objeto ainda se encontrava muito disperso em várias áreas, não só do direito, mas como da economia e finanças.

3.2 Primeira República (1889-1930)

Quanto ao período em que perdurou a Primeira República (1889 a 1930), já consolidada a disciplina de direito administrativo e finanças no curso de direito, sendo constatada uma perspectiva jurídica das análises, mas ainda fortemente marcada com a importação conceitual e normativa em matéria de tributação e, ainda assim, não foram identificados nenhum resquício de interesse na consolidação de uma disciplina jurídica especializada, em finanças ou em tributação.

Logo, permanece a dificuldade de identificação de fontes específicas da área,

sendo um obstáculo para a identificação de uma identidade conceitual específica, que não esteja “contaminada” com as perspectivas políticas, econômicas, financeira ou mesmo de direito administrativo.

De toda sorte, de modo diferente do exposto com relação aos períodos anteriores, para esse foram montadas tabelas a fim de expor, de modo sistemático, alguns conceitos que ocuparam um papel condutor dentro das racionalidades intelectuais, na Primeira República, que mais adiante se exoporá.

Rui Barbosa (1891)

Nas primeiras décadas do século XIX, as discussões em torno do objeto, que seria da ciência do direito tributário mais lá na frente, ainda estavam dispersas entre financistas, economistas e já entre estudiosos que haviam inaugurado um “direito financeiro”⁹⁶.

E, disso se registra um importante ponto de inflexão do estudo da tributação, em virtude desse novo arranjo federativo e dinâmica de tributação começa a se notar uma produção de debates, em matéria de tributação, em torno da partilha da receita tributária.

Foi nesse contexto que despontou Rui Barbosa, brasileiro, nascido em 1849, formado em direito em 1870, pela Faculdade de São Paulo, membro do partido liberal político, fazia parte de um movimento codificador do século XIX, fez parte da pasta da Fazenda e da Justiça e, a convite do Marechal Deodoro da Fonseca atuou na comissão que elaborou a Constituição e, revisou o texto final.

O Autor, que teve destaque na história do direito, em especial pelo seu vasto conhecimento, tendo se dedicado ao estudo das questões tributárias, ao analisar as finanças (não se limitando a esse estudo) adotava uma perspectiva jurídica, também fazendo uma análise dos temas a partir de uma leitura econômica, estatística, financeira e política. Segundo alguns Autores seria o “mais importante defensor do

⁹⁶ Nessa fase do estudo, explica o uso das aspas para enfatizar que, como se demonstrou, Maia e Barros já tinham publicado suas obras, aqui no Brasil, denominando-as de Direito Financeiro. Entretanto, estamos partindo da premissa de que, como não havia aqui um campo específico, no âmbito acadêmico, e um reconhecimento de seu estatuto científico, por parte de instituições de ensino universitário, que surgiu apenas em 1960, conclui-se que não havia ainda um Direito Financeiro.

liberalismo financeiro no Brasil” e “da teoria da constituição financeira no Brasil”.

Ricardo Lobo Torres, ao analisar o legado de Rui Barbosa, expõe as diferenças entre o liberalismo financeiro, do qual Rui é o protagonista. E, em prol da compreensão do lugar e instrumentos da fala e, mudanças propostas pelo Jurista, transcreve-se aqui⁹⁷.

Entende-se por liberalismo financeiro a vertente da ideologia liberal centrada nos problemas das finanças públicas, tanto pelos aspectos da receita quanto da despesa. **O liberalismo financeiro é a ideologia do Estado Fiscal, particular configuração do Estado de Direito.**

O liberalismo financeiro não se confunde com o liberalismo econômico – da mesma forma que não se confundem as Finanças Públicas e a Economia Política.

(...) Mas é inconsistente o corte entre o liberalismo financeiro e os demais aspectos do liberalismo. Sendo uma ideologia – no sentido lato do termo – o liberalismo é global e complexo, assumindo diversas feições, desde o liberalismo político, religioso, educacional ou econômico até o financeiro.

Dentro da perspectiva que o aponta como ideólogo do liberalismo é que deve ser estudado o pensamento de Rui sobre a matéria financeira, onde se aprofunda, em todas as dimensões possíveis, a ideia de liberdade. (sem grifos no original)

Assim, como um vínculo coerente com a supracitada perspectiva de fala, defende a concretização de um Estado Fiscal, superando-se os paradigmas do Estado Patrimonial, partindo seus discursos em prol da defesa das liberdades, em especial, das limitações ao poder de tributar.

No tocante as propostas voltadas a um liberalismo financeiro, é importante ressaltar, nas palavras de Torres que, ao longo de seus 73 anos mudou seu ponto de vista⁹⁸, mas jamais abandonou o liberalismo como o tom de suas defesas.

Sendo possível perceber que, de 1865 a 1889, o Autor defendeu um liberalismo radical, já após a Proclamação da República e, até 1916 (período pós Guerra), passa a defender um liberalismo moderado⁹⁹.

Assim, digna de nota e interessante registro, sobre a presença de Rui Babosa nos discursos da época e, o tom que transpareceram nos temas tributários nos anos que se seguiram, se extrai dos Compromissos, que constam nas Obras Completas

⁹⁷ TORRES, 2009, p. 76.

⁹⁸ Segundo Torres, há divergência entre Juristas quanto ao reconhecimento dessa mudança de fases de pensamento de Rui. Há Autores, como Pinto de Aguiar que entendeu que a mudança do Jurista teria se dado para adequar aos contextos e contingências do contexto histórico. De toda sorte fica o registro quanto a percepção da mudança de postura do Jurista, no enfrentamento das questões financeiras/tributárias, como se constata ao longo da pesquisa.

⁹⁹ Ibid. p. 78.

de Rui Barbosa, col. xvii, 1890. Constituição de 1891¹⁰⁰.

Os compromissos doutrinários de Rui Barbosa com a democracia representativa e a federação estavam assumidos bem antes da República, em cujo governo provisório teve, desde logo, a função principal de conselheiro jurídico.

(...) Fixou-se na índole americana do federalismo. Apoiou-se à história desse governo-paradigma. Embebeu-se de suas lições. Ambicionou o seu equilíbrio, a balança dos poderes, a separação de esferas, a divisão de funções, o conteúdo popular e o esquema constitucional de seu regimen centenário. Encerrara-se o ciclo do parlamentarismo de estilo europeu e cepa romântica. Inaugurava-se — e o inaugurou Rui — o presidencialismo rasgadamente americano.

Nesse sentido, em janeiro de 1891, ocupando a função de Ministro da Fazenda, foi publicado seu Relatório, em que expôs as condições encontradas no Brasil. Trata-se de uma obra em que o Jurista não se atém, exclusivamente, a apontar números, ao contrário, trata-se de um texto extenso e com reflexões políticas, com perspectiva de juridicidade e, exposição de severas críticas ao regime anterior, os abusos cometidos e as inúmeras despesas deixadas, em vários âmbitos.

O Autor expõe fatos e modelos tributários adotados, com grande predileção pelo referencial norte-americano, mas também se preocupa em expor a realidade da França¹⁰¹, Suíça, Itália, Alemanha e Inglesa (bem como as posições dos pensadores desses locais) e, sobre eles tece um comparativo com o contexto tributário encontrado no momento de governo provisório, tratando-se de um texto, com detalhes técnicos e, com caráter propositivo, político e positivista.

No que trata dos tributos tem por maior tese, a defesa do federalismo financeiro, por entender que a estrutura da tributação impactava na organização política, defendia a centralização da competência tributária e imposição de limites no exercício da competência estadual, via constituição. Observe o ponto central e marcante de suas ideias¹⁰²:

E haveis de advertir em que, pronunciando-me assim, me cinjo ao pressuposto de que Congresso Constituinte não alargue, em matéria de

¹⁰⁰ BARBOSA, 1891, p. xiii.

¹⁰¹ Mas era crítico a adoção do “liberalismo revolucionário da França”. Sustentava que “A Constituição brasileira recebeu ali (nos Estados Unidos), não em França. Não em França, mas alí, é que lhe havemos de ir buscar as lições, as decisões, as soluções, irritantes reacionárias, violentas na política francesa e, na americana, equitativa, benéfica, pacificadoras.” BARBOSA. *In Comentários a Constituição Federal Brasileira, 1934*. p. 374. E, sobre tal crítica a Constituição Francesa, muito pode se extrair da perspectiva e racionalidade desse Jurista brasileiro.

¹⁰² BARBOSA, 1891, p. 206

tributos, a esfera das concessões franqueadas aos Estados pelo projecto. Si o domínio tributário da União for ainda mais desfalcado, si novas fontes de renda se transferirem do governo central para os governos locais, si prevalecerem certas emendas funestas, que parece esquecerem as necessidade supremas da nossa existência, da nossa solidariedade e da nossa hora como nação, arvorando e principio absoluto o egoísmo dos Estados, olvidando a impossibilidade do desenvolvimento destes fora da aliança indissolúvel no seio da grande patria brasileira, - nesse caso a dificuldade será tão grave, que não vejo como o legislador poderia solvel-a immediatamente.

Verifica-se dos discursos de Barbosa uma preocupação com aspectos relativos à distribuição do poder dentro da Federação, notadamente propondo um pacto federativo com centralização do poder na União, em matéria de tributação. Sendo esse o pano de fundo dos discursos em maior parte de suas obras¹⁰³.

No mais, quando trata do imposto de renda expõe, sob o ponto de vista jurídico, a distinção entre impostos indirectos e directos. Conceituando-os e defendendo a importância destes como “elementos civilizadores” e como “exigência do principio da justiça de mais amplo desenvolvimento moral”, a mesma preocupação com o regime da centralização tributária, do federalismo brasileiro, se percebe nesse capítulo, dedicado ao imposto de renda, e de seu posicionamento no sentido de que “tudo nos demonstra, pois, a impossibilidade actual de eliminar do direito tributário, por mais democratizado que seja o povo, as formas indirectas da taxaço”¹⁰⁴.

Importante ressaltar que, ainda que o Autor tenha mencionado, no trecho acima, ainda não havia uma ciência do direito tributário no Brasil nesse período.

Verifica-se que, ainda que se trate de uma obra cujo objetivo seria o de relatar as condições encontradas aqui, pelo então Ministro da Fazenda, o Autor dedica seus olhares a expor aspectos relativos à tributação, com profundidade técnica, juridicamente falando e, propõem soluções, com base em análises comparativas com outras nações. Ressalta-se que ao inserir a teoria estrangeira, no discurso jurídico nacional, o faz de modo crítico, adotando a perspectiva liberal, expondo as fragilidades da legislação local e os números resultantes de sua aplicação.

¹⁰³ O sello é uma das melhores fontes de renda, que um orçamento pode encontrar. Póde facilmente atingir todos os actos da vida civil, e, accertas certas prescri pções, o próprio publico pó le ser convertido em fiscal de sua cobrança. No entanto, o imposto de sello tem sido profundamente perturbado depois da promulgação da Constituição de 24 de fevereiro, em virtude das reclamações de diversos Estados, que pretendem perceber também esse imposto. » (Trecho extraído dos Annaes da Comissão de Orçamento da Câmara de Deputados, 1894, VII, pag. 219)

¹⁰⁴ BARBOSA, 1896.

Ao que parece, há uma preocupação em não fazer apenas a transposição dos conceitos estrangeiros, o que nos permite compreender o significado do discurso, ainda que não se possa dizer que já estejamos diante de um discurso de direito tributário (até porque ainda que o Autor tenha citado o termo “direito tributário”, em um momento da Obra, ao longo dela se referiu a ciência das finanças, quando tratou de temas relativos à tributação).

Assim, se constata que o Jurista trouxe importantes contribuições conceituais em temas que tocavam especificamente a tributação, partindo tanto de uma abordagem principiológica: a partir do princípio da igualdade, da justiça fiscal, da legalidade, proporcionalidade, progressividade, do “mínimo tributável”, bem como a partir da exposição e análise de conceitos e aspectos relativos ao fenômeno da incidência: impostos diretos e indiretos, isenções, lançamento e compilando e analisando o sistema tributário: conceituando as taxas e abordando as distinções entre impostos e explorando uma série de impostos existentes no período.

No mais, aborda seus temas partindo de uma construção publicista de discurso, no qual se constata temas como democracia e forma federativa. Ressalta-se, contudo, que o viés político e ideológico é notoriamente o pano de fundo de suas análises.

Entretanto, conclui Oliveira que a federação concebida teve a tributação como um veículo das forças políticas desse Estado e, as estruturas dos discursos dos Autores aqui expostos, até certo ponto, em sua maioria, estavam vinculadas a essa polarização.¹⁰⁵

Na prática, entretanto, a federação que se ergueu com a Constituição de 1891 destoou dos princípios que sustentam essa forma de organização político-territorial como os da democracia política do Estado nacional e o da cooperação, confirmando-se como instrumento de poder para garantir os interesses e a dominação das oligarquias regionais mais poderosas. Isso se deu por algumas importantes razões.

(...)

No campo tributário e financeiro, além de reduzida a carga tributária na época, nível condizente com a concepção de um Estado de cunho liberal, o que obviamente limitava a ação do Governo Federal na promoção de políticas equalizadoras, mesmo porque não figuravam entre os objetivos, não se contava também no sistema tributário com mecanismos de transferência de receitas que poderiam reduzi-las, deixando cada estado à sua própria sorte. Enquanto os estados mais desenvolvidos – os estados exportadores – beneficiavam-se de receitas mais robustas originárias de suas atividades produtivas, os menos desenvolvidos, fazendo uso da liberdade que dispunham para tributar, lançavam mão principalmente do

¹⁰⁵ OLIVEIRA, 2020, p. 197.

aumento dos impostos interestaduais – o imposto de exportação era cobrado também como sendo um imposto dessa natureza – para atender suas necessidades de receitas, distorcendo o sistema tributário e acirrando os conflitos federativos.

Constata-se assim, das narrativas e contexto histórico, que há um aparente paradoxo. Pois que a mesma federação concebida pelos ideais liberais de Rui Barbosa, também é aquela que “não foi mais do que uma forma encontrada para garantir que essa dominação das elites e das oligarquias presentes no Império continuasse assegurada”¹⁰⁶.

Amaro Cavalcanti (1896)

Assim, em 1896, Amaro Cavalcanti publica sua obra *Elementos de Finanças (Estudo Theorico-Pratico)*. Brasileiro, formado, em 1881, em direito na Universidade Albany Law Scholl, em Nova Iorque, advogado, jornalista, político, diplomata. A obra tem 577 páginas, sendo reservado o título quinto para tratar do tema tributário, perfazendo 133 páginas para o tema. Tendo sido adotado referências francesas e inglesas.

Se infere da leitura desse capítulo uma preocupação em apresentar um conceito científico aos impostos, diferentemente dos Autores, que nas obras de finanças se ativeram a conceitos extraídos de previsões legais existentes. Outrossim, chama atenção para o fato de que há grande semelhança com conceitos consolidados atualmente no direito tributário brasileiro e uma leitura jurídica publicista no enfrentamento dos temas relativos à tributação.

Note dos primeiros trechos da Obra o conceito de imposto apresentado¹⁰⁷:

Chama-se imposto a contribuição pecuniária (ou susceptível de estimação pecuniária), arrecadada dos habitantes do paiz, para o fim de ocorrer as despesas do serviço publico.

São numerosas as definições dos autores sobre o que se deve entender por imposto; mas em geral, é elle reputado como “uma divida, que incumbe individualmente a todos aquelles, que vivem sob a proteção do Estado. Era neste pensamento, que o grande Mirabeau, dirigindo-se aos Francezes sobre a necessidade do imposto patriotico, o definira: “uma divida comum

¹⁰⁶ Ibid. p. 197.

¹⁰⁷ CAVALCANTI, 1896, p. 169.

dos cidadãos”.

-Na linguagem commum, assim como, na linguagem financeira e technica fiscal, são vários os synonymos da palavra imposto. Encontram-se indistinctamente empregados, como de significação equivalente, os Vocabulos-contribuições, direitos, tributos, e taxas, sem attender-se ás diferenças, etymologicas ou historicas, que cada um de taes vocábulos contém ou exprime.

O Autor defende que, em prol da ciência, seria preferível a existência apenas da palavra imposto, sustentando que este designa as contribuições gerais da receita pública, mas por determinação do “poder soberano”, usam-se outros conceitos como taxas, tributos e contribuições.

Expõe a distinção entre impostos e taxas sustentando que estas, diferente daquelas que são obrigatórias, são pagas em virtude de um serviço diretamente percebido, é o “preço do serviço”.¹⁰⁸

A palavra- taxas, sem embargo de ser igualmente usada, como synonymo geral de impostos, não devia ser assim entendida ou empregada; visto como, na sua, acepção própria ella designa o gênero de contribuição que os indivíduos pagam por *um serviço diretamente recebido*. O pagamento das *taxas é facultativo*; é, por assim dizer, o preço do serviço obtido, e na medida, que cada um o exige ou delle tira proveito; taes são por exemplo: taxas do Correio (*porte de cartas, de encommen das etc.*).

(...) O Estado, ao contrario, procura, pelo imposto, os meios de satisfazer as despesas necessárias da administração, ou indispensáveis ao bem commum, taes como, -a manutenção e da ordem, as garantias do direito, etc. etc., -por dever essencial da sua própria instituição.

Vincula o conceito de imposto a um dever para com o Estado, em prol da coletividade, para as despesas do serviço público, como um reflexo do “patriotismo”. Ao paço que conceitua as taxas como uma “espécie de contribuição”, posto que voluntariamente paga pelo cidadão, por um serviço executado pelo Estado.

Não associa o termo contribuições a uma natureza coercitiva como os impostos, sendo conciso ao conceituar como “todo gênero de imposição”. Bem como direitos para designar as espécies de impostos, como por exemplo “direito de importação e de exportação”. Sendo que, tributo seria um termo “sem nenhuma aplicação especial”.

Nota-se que, para o Autor, o termo que merece estudo e preocupação da ciência é “imposto”. Outrossim, desponta aqui um discurso, já não mais amparado na ideia de Estado Patrimonial. De outra sorte, fundamenta a tributação como um

¹⁰⁸ Ibid. p. 171.

dever para com os fins do Estado e, em prol do “bem comum”. Note¹⁰⁹:

E uma espécie de primicias, tirada da riqueza ou dos rendimentos dos particulares, para a realização da parte do bem commum, (a ordem publica, a justiça, a instrucção, etc., etc.) que é reservada, como missão própria do Estado.

Se registra uma perspectiva técnica de análise por parte do Autor, quando discorre sobre temas como incidência, quando analisa e conceitua a matéria tributável/factos (fortuna, capital, renda, consumo...), evasão, translação e repercussão, imposto único, classifica os impostos segundo a natureza ou qualidade, ordinários e extraordinários, sistemas proporcionais e progressivos, impostos diretos e indiretos, reais e pessoais, moralizador ou protector (se assemelhando com a dinâmica de tributos fiscais e extrafiscais identificada nos dias atuais), isenções.

E, adota um viés publicista, quando enfrenta temas como a distribuição econômica em prol da coletividade, que denomina de “razão social” do imposto, igualdade diante do imposto, princípios da justiça, *minimum tributável*, observe¹¹⁰:

E considerada a questão do imposto de baixo deste ultimo aspecto, resultam estas duas conclusões:

1ª que a sua exigência deve limitar-se quanto possível ás necessidades do seu objecto, não se tirando dos contribuintes senão o strictamente necessário para manutenção do Estado;

2º que abandonados, por excusados, os *meios illusórios*, seja o imposto claramente lançado e arrecadado de todos, como uma condição indispensável da vida comum civilisada, adoptando-se para isto os modos ou systemas que forem menos prejudiciais aos elementos da prosperidade economica, e da mais justa proporcionalidade em relação aos contribuintes. Em uma palavra, já é tempo de pôr de parte todo preconceito sobre o imposto, para deixar que a sciencia e as razões de justiça legitimem soberanamente acerca da especie.

Conclui-se, em suma, que para Cavalcante a questão da tributação perpassa pela ideia de delegação de poder ao Estado, para tributar, em prol de uma coletividade, mas, sem prejuízo à economia.

Outrossim, não segue a estrutura de algumas obras, que se limitam a trazer um emaranhado de normas. Sendo interessante observar que o Autor não se propõe a uma análise contextualizada, nem temporalmente nem localmente e adota um discurso com caráter técnico.

¹⁰⁹ Ibid. p. 171.

¹¹⁰ Ibid. p.174.

Debate entre Amaro Cavalcante e Rui Barbosa (1896)

Em 1896, fora publicada uma Obra deste que trouxe inúmeras contribuições para a ciência do direito tributário, denominada *Impostos Interestaduais* ¹¹¹, cujo objeto foi expor uma polêmica travada entre Rui Barbosa e Amaro Cavalcanti, em torno da constitucionalidade dos impostos interestaduais, originado de um recurso extraordinário vindo da Bahia.

Pois bem, retomando agora ao debate travado entre Rui Barbosa e Amaro Cavalcanti, registrado na Obra *Impostos Interestaduais*, no ano de 1896, que registra um julgado que tramitou perante o Supremo Tribunal Federal e, no que importa a presente pesquisa, se extrai do prefácio da obra as polêmicas que foram debatidas: a natureza do imposto de exportação; se esse imposto tinha o caráter interprovincial ou se, pelo contrário, somente se caracterizava como tal quando se verificasse o envio de mercadorias para o estrangeiro; o entendimento das expressões usadas pela Constituição de 1891 — mercadoria da sua própria produção - referindo-se a produção dos Estados; a competência dos Estados para tributar a exportação e a faculdade atribuída ao poder judiciário para limitar o exercício deste direito e a distinção técnica entre o imposto que recai sobre as mercadorias em trânsito e sobre aquelas produzidas nos Estados e exportadas.

Note que, mesmo sem adentrar aos argumentos sustentados no debate, que aqui se está diante do registro de uma abordagem relativa as estruturas da tributação, tendo a feição política da controvérsia presença marcante, no discurso de Rui Barbosa, notadamente no que toca o federalismo. Trata-se, sem dúvida, de uma demonstração de que já havia no Brasil, um conhecimento, ainda que não reconhecido nos meios acadêmicos, em torno de um direito tributário.

Ressalta-se que, por limitação de tempo e escopo, não serão trazidos todos os conceitos manejados pelos Juristas, nos atendo a demonstrar a orientação teórica

¹¹¹ Ibid. p. 2011

e tipo de funções desempenhadas pelo discurso.

Percebe-se, em suma, dos debates travados entre os juristas um ponto em comum, a utilização do referencial norte americano, para sustentar a tese tributária.

E, quanto a análise de Rui Barbosa, se observa que os conceitos importação e exportação partem de uma interpretação a luz das ciências econômicas e das finanças e, adotando um forte referencial dos Estados Unidos, deixando de lado a pretensão de conferir uma leitura jurídica aos mesmos.

Outrossim, como era de se imaginar, o fio condutor de seu discurso, ao tratar da tributação foi defender o pacto federativo e a prerrogativa central de a União tributar, nos termos fixados na Constituição Federal. Logo, além de enfrentar o tema tributação sob uma perspectiva econômica e financeira o faz pela perspectiva de uma interpretação constitucional.

De outro lado, Cavalcante enfrenta o tema a partir de uma exegese constitucional, tecendo um discurso técnico, voltado a análise da incidência e o alcance do vocábulo disposto na Constituição, note¹¹²:

O dispositivo, que se contém na 2ª parte do n. 2 do artigo 7º, é, ao nosso modo de ver, de tão fácil compreensão, como aquele, de que vimos de falar. Gramaticalmente, é uma proposição subordinada — completiva dos dois incisos anteriores do citado artigo. e portanto, em boa lógica e em hermenêutica, não se lhe pode emprestar um sentido ou significação diversa, como se fora uma disposição, separada do respectivo texto. Fazemos abstração — completa de toda controvérsia estranha, embora pertinente ao assunto, para, somente, encará-las em sua compreensão ou alcance constitucional; em outros termos. — para verificar, somente, o que elas autorizam e o que elas proíbem segundo as razões históricas, e a própria redação empregada pelo legislador constituinte

Muito clara a distinção na construção dos discursos em torno do conceito da tributação, e o que chama atenção é a origem dos referenciais adotados por ambos, os Estados Unidos. País com realidade tão dispare daquela vivenciada no Brasil, nesse período, tanto do ponto de vista econômico, político e mesmo cultural.

Por fim, outro aspecto diferencial aqui reside no fato de, embora ambos sejam juristas, de um lado o discurso é construído em torno de aspectos relativos ao tema constitucional (pacto federativo, centralização política) e econômico/financeiro e outra parte, de uma perspectiva de exegese constitucional, buscando a interpretação de conceitos relativos à incidência.

Assim, como se pode observar, o período da Primeira República foi marcado

¹¹² BARBOSA, 1896, p. 237.

por um aumento na produção de obras tratando do tema da tributação. O que nos parece intrigante, diante do contexto histórico narrado e, da ausência, até poucos anos antes, de qualquer obra sobre o tema que não fosse apenas transcrição do emaranhado normativo e, da confirmação dos pilares do Estado Patrimonial.

Nunca é demais lembrar que as narrativas acima trazidas partem daquele Brasil, ainda sem uma experiência em um Estado Fiscal, propriamente dito, estando as dinâmicas de poder, em matéria tributária, muito ligada aos embates travados entre as oligarquias e os coronéis. De fato, parece-nos estranho retomar a essa premissa, pois que as discussões aparentam partir de outro local, de outro contexto histórico.

Não há dúvida que, ainda que a natureza das discussões, seja muito voltada as finanças, note-se que as obras aqui trazidas demonstram que todos eram juristas e, ainda que as perspectivas adotadas, em muitas dessas obras, sejam na ceara das finanças e economia, é inegável que já havia um olhar jurídico voltado ao fenômeno tributário.

Alfredo Pinto Veira de Mello (1900)

O jurista Alfredo Pinto Vieira de Mello, em 1900, lança sua Obra *O Sello do Papel, comentário ao Decreto nº. 3564 de 22 de janeiro de 1900* e, diferentemente do que se poderia deduzir, do título da Obra, o Autor não se ateve apenas a expor a previsão legal e deduzir poucas palavras, sob a perspectiva financista, mas voltou-se ao tema, que desde Rui Barbosa se via com muita presença nos discursos, que era a federação e distribuição da competência tributária, ratificando a tese defendida por este e, em um único registro, expos uma perspectiva de análise do fenômeno da incidência.

O Autor para sustentar a inconstitucionalidade das leis estaduais que, instituem o imposto sobre o sello, adentra aos aspectos da incidência do imposto, mais especificamente do que chama de “circumscrição territorial” e seus “efeitos jurídicos”. Note¹¹³:

¹¹³ MELLO, 1900, p. 22

Esses actos inconstitucionaes dos congressos estadoaes provêm do uma especiosa hermenêutica, mercê da qual o critério, para a discriminação na incidência do imposto, promana da circumscripção territorial em que produzem os effeitos jurídicos da espécie tributável.

E' falsa, porém, semelhante interpretação, pois não é pelos effeitos dellas decorrentes, e sim pela sua natureza, pela sua essência, que taes espécies deverão ser classificadas para a incidência da taxa, conforme forem regidas por leis federaes ou estadoaes.

Do registro, desse ponto em especial, há a percepção de que o Autor pretendeu fazer uma análise jurídica da incidência tributária, para sustentar a competência tributária da União, transcendendo da análise de cunho financista, sobre a receita ou destinação do montante. Entretanto, ao longo de sua obra o Autor volta a defender a federação, sob a perspectiva de centralização das competências tributárias da União e, remete a legislação comercial as discussões sobre o sello. O que nos força a encerrar a análise da Obra e do Autor, em prol da pesquisa aqui proposta, deixando esse único registro peculiar da análise da incidência tributária.

Augusto Olympio Viveiro de Castro (1910)

Já, em 1910¹¹⁴, Augusto de Olympio Viveiro de Castro lança a obra *Tratado dos Impostos, estudos theoricos e práticos*. Brasileiro, formado em 1888 pela Faculdade de Direito de Recife, magistrado, advogado, representante e após Ministro do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, professor de direito administrativo, Ministro do Supremo Tribunal Federal.

E, antes mesmo de tecer considerações sobre os conceitos e perspectivas sustentadas pelo Autor nessa Obra, saltou aos olhos o fato de ter encerrado a introdução, da primeira edição, com os dizeres que abaixo se colaciona¹¹⁵:

Tomando como ideal de perfeição este conceito do illustre magistrado italiano, procurei orientar o contribuinte no estudo calmo e desapaixonado das mais importantes **questões de direito tributário**, tendo sempre em vista o interesse supremo da Pátria. (sem grifos no original)

¹¹⁴ A primeira edição dessa Obra é datada de 1901, entretanto a utilizada nessa pesquisa foi a de 1910.

¹¹⁵ CASTRO, 1910, p. x.

Há de se convir que, no mínimo, a referência ao “direito tributário”, é algo que se destaca, ainda que o Autor não tenha tido a pretensão de produzir um tratado dessa matéria jurídica, que sequer havia “institucionalmente”. Assim, sobre esse registro, por hora, apenas ficaremos com a constatação.

Outras observações a se fazer, que também se extraem da citada introdução, se referem primeiro a preocupação do Autor com uma necessária reforma constitucional e com a “questão social” e, favorável a um remodelamento do sistema tributário, defendendo os impostos sobre o consumo. No entanto, demonstra um certo incômodo quanto a tributação sobre o luxo. Leia-se¹¹⁶:

A classe proletária, não tendo supérfluos para cortar, alimenta-se mal, e outra não é talvez a causa do assustador aumento da tuberculose. (...) ou a taxação recahe sobre os alludidos gêneros, e nesse caso torna penosa a vida das classes menos abastadas, ou recahe exclusivamente sobre os objectos de luxo, e então será quasi que improductiva, tão escassa é a materia tributável. (...)
O único luxo que as familias burguezas cultivam é o de ter um piano; mas tributal-o seria em muitos casos uma iniquidade, porque a taxação iria ferir de morte as aspirações de muitas almas românticas que as sonatas de Chopin transportam para as regiões do ideal.

Segundo, seria seu registro quanto a percepção de que à população, nesse período, não tinha acesso as obras que tratavam sobre a matéria tributária, disso decorria a falta de formação de uma massa pensante, sendo um obstáculo para uma reforma fiscal e, nesse contexto, oferece sua Obra, como uma monografia consagrada exclusivamente aos impostos.¹¹⁷

Em nenhum paiz mais do que no Brazil se torna necessário esse esclarecimento, porque, apesar da legião dos financistas, que doutrinam sobre o cambio e criticam os planos governamentais sem apresentar, aliás, outros que os substituam, a sciencia das finanças, principalmente na parte relativa á taxação, ainda não conseguiu vulgarizar-se, devido principalmente á falta de compêndios nacionaes, que especialmente se occupem do assumpto.

E segue,

O defeito fundamental de todas as nossas reformas fiscaes tem consistido na falta de cooperação dos interessados — os contribuintes —, os quaes se desinteressam completamente das discussões das referidas reformas, limitando-se, depois de convertidas em lei, a protestos tão se rodios quanto mal orientados. (...)
Este phenomeno seria inexplicável, ou antes, daria uma triste idéa da capacidade do brasileiro para defender os seus direitos, se a sciencia financeira não tivesse entre nós alguma cousa de sibillina, devido á falta de

¹¹⁶ Ibid. viii.

¹¹⁷ Ibid. p. ix e xiii.

livros ou manuaes que habilitem o povo a ter opinião sobre o as sumpto. As obras do Drs. Amaro Cavalcanti — Elementos de Finanças, e Veiga Filho — Manual da Scienicia das Finanças, são realmente substanciosas e de consulta obrigatória ; mas os illustres mestres não se propuzeram fazer uma com pendiação methodicade toda a **materia tributaria**; dão apenas as ideas geraes sobre os impostos. (grifou-se)

Castro parte de uma perspectiva técnica e crítica do sistema tributário vigente a época, propondo através de seu discurso uma reforma, ainda que parcial, que em linhas gerais, perpassam por uma ideia de justiça fiscal, do “bem estar material do povo”, “deslocando a incidência em benefício das classes menos favorecidas da fortuna” e, a substituição da tributação sobre o consumo por sobre rendimentos, almejando, inclusive, que um dia fosse criada a Federação dos Contribuintes Brasileiros, a exemplo da Lida dos Consumidores e dos Contribuintes na França. E, para tanto se utiliza de referencial nacional e estrangeiro (financistas e juristas publicistas da Itália, França (com predominância)¹¹⁸.

Obra extensa, com 807 páginas e dividida em nove capítulos, dos quais apenas o capítulo I e IX se refere a assunto relativo as finanças, sendo que os demais tratam da questão tributária sob uma perspectiva técnica, jurídica e comparativa, com a exposição de contextos vivenciados em diversos países (Prússia, Inglaterra, Alemanha, Itália, França, Áustria, Portugal, Bélgica, Holanda, Rússia, Suécia, Noruega, Dinamarca, Servia, Suíça e Estados Unidos), bem como julgados do STF e Tribunal de Contas.

Inegável que se trata de uma obra muito próxima do que chamamos de direito tributário, bastando uma breve análise de seu sumário para se chegar a essa conclusão, em especial o primeiro capítulo. Note:

Capitulo II

XXIV. Regimen tributário estabelecido pela Constituição Federal.— XXV. Definição de imposto — XXVI. Natureza jurídica das taxas, característicos que as distinguem dos impostos XXVIII. Repercussão e incidência dos impostos— XXIX. Base do poder tributário do Estado; inalienabilidade do seu exercicio — XXX. XXXI. Jurisdicção fiscal — XXXII. Critério da taxação—XXX III. Seus limites — XXXIV. Isenções fiscaes. Igualdade dos cidadãos perante o Fisco. O caso do imposto sobre os vencimentos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal — XXXV. Modos de percepção dos impostos e taxas— XXXVI. Systemas tributários—XXXVII. Classificação

Outro interessante registro está na citação feita, por parte de Castro, de Gaston Jéze, francês, jurista e professor de direito administrativo na Faculdade de Direito de Paris, e precursor do estudo científico e jurídico dos fenômenos das

¹¹⁸ CASTRO, 1910, p. xiv.

finanças e responsável por uma transcendência dos aspectos apenas financeiros, econômicos e políticos, naquele ambiente Universitário.

E, quanto a referência de *Jèze, dentre outras, a que merece destaque é a conceituação dada aos impostos, muito assemelhada a que se perpetuou nas ciências jurídicas tributárias no Brasil. Segundo o qual “a ciência financeira distingue três espécies de percepções que recaem sobre os indivíduos: os impostos propriamente ditos, as taxas e os foros ou censos. Todas as vezes que se trata de exigir dos indivíduos uma somma de dinheiro, sem prestação de serviço determinado ha imposto.*¹¹⁹

Assim, Castro procura fazer um apanhado das normas vigentes aqui no Brasil, no que se diferencia da maior parte dos Autores, a exceção de CAVALCANTE (1896), mas não se limitando a isso. Além de ter uma abordagem crítica quanto ao contexto aqui encontrado, sugere exemplos de outros países e tece uma análise jurídica da tributação. Por certo que, seu discurso é entremeado de aspectos multidisciplinares, das ciências das finanças e economia.

Conclui-se que é, sem dúvida alguma, uma Obra que possui um discurso que tenta se adaptar, em certa medida, com a realidade, ainda que seus referenciais sejam na sua quase unanimidade estrangeira. E, propõem uma transformação da realidade social, do qual aponta críticas.

Retomando ao contexto históricos no Brasil, nos primeiros anos da década de 1910 é possível se identificar que as discussões giravam em torno de dois grandes aspectos: a distribuição do poder tributário, instaurado pela federação e, a instituição de imposto direto (notadamente o imposto sobre a renda), tendo em ambos Rui Barbosa ocupando o papel de referência teórica, para a grande maioria dos Juristas brasileiros.

Importante registro, Rui Barbosa surge com um discurso diverso daquele adotado, até a primeira guerra mundial, passando a adotar uma perspectiva social em suas Obras, com destaque a conferência intitulada de “Questão Social e Política no Brasil, de 1919”¹²⁰

Seria o que Ricardo Lobo Torres chamou de fase liberal social de Rui Barbosa. Nessa fase, se observa a construção de uma racionalidade, em matéria de

¹¹⁹ CASTRO apud JÉZE, p. 117.

¹²⁰ BARBOSA, R. A questão social e política no Brasil [online]. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisa Social, 2010, 77 p. ISBN 978-85-7982-074-8. Available from SciELO Books .

tributação, que não parte de uma legalidade absoluta, submetendo-a e sendo limitada pela garantia da justiça e liberdade. Passando a fazer parte de seus discursos a preocupação com os limites da justiça tributária e financiamento dos direitos sociais.

Nesse período Rui Barbosa já não mais possuía voz condutora, dentro dos limites de poder do Estado. Entretanto, o tom político permanecia aprioristicamente aos seus debates em matéria de tributação, agora já não mais voltado as questões relativas à federação, mas a representação, tendo a legalidade seu como instrumento de legitimidade frente a tributação e, defendendo a necessidade de uma reforma política. Donde se extrai.

Come-vos os parasitas, come-vos o imposto? Pois é cortades os mantimentos aos parasitas. Já vô-lo disse. Como? Recusando-vos a pagar impostos legais: Não: apoderando-vos, pelas urnas, da função legislativa, que é a função do imposto. Quem não vota, não pode ser obrigado a pagá-lo.

Agora, se vos enxotarem das urnas, se vos tangerem do Parlamento, e, salteando a soberania nacional, vos exigirem impostos, que não votastes, porque não elegestes a quem os votou, isso é outro caso. Com salteadores, como salteadores, Na guerra, como na guerra. O povo não é obrigado a pagar senão o imposto que votou.

José Tavares Bastos (1912)

Logo em seguida, no ano de 1912, José Tavares Bastos publica a Obra Repertorio da Transmissão de Propriedade na República. Impostos “Inter-vivos” e “Causa-mortis”. Alagoano, egresso da Faculdade de Olinda, em 1836, foi professor, político, membro do poder legislativo e magistrado, tendo ocupado a função de Ministro do Superior Tribunal de Justiça.

Enfatiza o Autor a inexistência de outra obra sobre o tema, e a escreve com o intuito de realizar uma grande compilação das legislações esparsas, bem como expondo alguns julgados e pareceres sobre o imposto em questão. Trata-se, de obra técnica, prática e consultiva, nas palavras do Autor, com a pretensão de ser algo voltado aos coletores de impostos, juízes, promotores, representantes do fisco, comerciantes, tabeliães e advogados que têm contato como imposto em questão.

A obra tem 736 páginas, dividida em XIII capítulos. Nela o Autor apresenta uma linguagem extremamente técnica, tratando-se de um apanhado legislativo,

deixando as notas de rodapé para expor todos os conceitos presentes nas legislações citadas. Para tanto se observa que o Autor parte de conceitos com preponderância do direito civil (quando apresenta conceitos relativos ao direito sucessório como: herança, testamento, inventario, partilha, bem como quando conceitua as espécies de bens: moveis, imóveis, semoventes, juros, multa)¹²¹ e direito comercial (transferência de ações em companhias, liquidação de sociedade).

E, ainda que seja uma obra que trate de tributação, não se observou no Autor uma preocupação com a exposição de conceitos dessa futura ciência e manteve o tom muito comum das Obras nesse período que é a preocupação com o detalhismo.

Portanto, diferentemente de alguns Autores que o antecederam, não fizeram parte da preocupação do Autor questões relativas à federação e centralização da competência tributária da União, ou uma consideração mais crítica quanto a contexto brasileiro. Entretanto, também não se utilizou de um repertório de doutrinadores das finanças ou economia estrangeiros, como os ingleses e franceses, que se observa em quase unanimidade das obras, se atendo a expor os conceitos extraídos das normas vigentes e doutrina nacional.

Por fim, merece referência, a quantidade de obras produzidas, nesse período, em torno do imposto de renda. Até mesmo diante da novidade e da necessidade de fornecer subsídios aos operadores técnicos fazendários ou contadores da época. Nesse sentido, foram catalogadas 9 obras, de 1921 a 1929, sendo praticamente 1 obra por ano reservado ao imposto. O que representa um número bem expressivo, diante do até aqui analisado.

Entretanto, em todas essas obras catalogadas os Autores se limitam a enfrentar a legislação como um instrumental para o técnico fiscal, sem qualquer pretensão de produção de algum saber específico.

Por essa razão, não foram abordadas nessa pesquisa, ficando o registro de que todos os Autores eram juristas.

Portanto, pela exposição acima, se extrai os principais pressupostos linguísticos que ocupavam a função de consolidação de um Estado Moderno¹²², ainda com resquícios patrimonialistas, aqui no Brasil. Sendo eles:

¹²¹ Ainda que o primeiro Código Civil Brasileiro tenha sido editado em 1916.

¹²² Segundo Marx o Estado Moderno “não é mais do que a forma de organização que os burgueses necessariamente adotam, tanto no interior como no exterior, para garantir recíproca de sua propriedade e de seus interesses”. Nesse sentido, esse Estado teria como função a defesa dos interesses das classes dominantes por meio de seus instrumentos de regulação jurídica. (MARX, 1993, p.98),

Conceitos analisados:

Distinção entre espécies de tributos: impostos e taxas
Isenções e Imunidades
Competência tributária x Competência legislativa
Sujeito Passivo
Domicílio Tributário
Ressarcimento de Tributo Pago a Maior
Jurisdição Fiscal

Debates:

Entre Centralização x Descentralização da Competência Tributária (federalismo fiscal)
Entre Impostos Diretos x Impostos Indiretos

Teses defendidas:

Quanto a Sistemática de Incidência: Princípios da Proporcionalidade, Progressividade, Limitações ao Poder de Tributar e Legalidade
Quanto a Preocupação com os Contribuintes: Proteção do “Mínimo Vital”, “Mínimo Tributável”, bem-estar material do povo, igualdade tributária, “justiça fiscal”

Dentre os conceitos, digno de nota a clara prevalência nos debates, nesse período, em torno do federalismo fiscal. Sendo esse o fio condutor, em um estágio de construção de identidade de um Estado Soberano e, elemento central das políticas tributárias.

No mais, diante do fato de que as receitas eram objeto de estudos das finanças, e os tributos comporiam a receita originária mais prevalente, é compreensível quase que como consequência lógica, a preocupação em torno desse assunto.

Entretanto, o que se extrai é que, ainda que tenha sido possível constatar, nesse período, algumas preocupações com a análise de conceitos, classificações entre as espécies de tributos e princípios aplicáveis a tributação, dentre outros temas,

o federalismo fiscal era utilizado como elemento interno da grande maioria desses discursos. Ou seja, os conceitos eram construídos a partir de uma concepção de Estado, com perfil de centralizador ou, de outro, descentralizado.

Assim, ainda que se tenha registro dessa tensão propulsora que, em tese, poderia ser um contexto favorável a produção de uma ciência, se observa que ele não estava nos conceitos ou no fenômeno da tributação, em si, mas na questão estruturante e ideológica de Estado.

De outro lado, ainda nesse período se observe a fala de alguns Autores, que sustentavam a dificuldade no estudo da tributação, em virtude da carência de referências. Entretanto, aparentemente, o que se constata é que, na verdade, ocorria uma não aceitação, como referencial teórico, de Autores que não estivessem alinhados, ideologicamente, com as elites desse período.

No mais, a perspectiva multidisciplinar com que o fenômeno da tributação era analisado, sob viés das finanças, economia e política, conferia ao fenômeno da tributação um olhar muito holístico. Assim, ou os Autores se perdiam no emaranhado das normas, intencionalmente ou não, a partir de uma análise estritamente positivista legalista, ou abordavam o fenômeno da tributação sob as lentes de referenciais europeus e norte-americanos.

Ainda, dos discursos produzidos, se percebe a incompatibilidade entre a realidade e a teoria que, é difícil identificar, com clareza, se essa incompatibilidade era intencional ou não.

Nesse sentido, é fato que muitos desses discursos tinham suas bases teóricas nos fundamentos das ciências desenvolvidas na Europa e, até mesmo nos Estados Unidos. Sendo que, a incorporação eurocêntrica ou mesmo da América do norte não era uma novidade, na tradição jurídica brasileira. Note nas Palavras de Wolkmer¹²³.

Tem sido próprio, na tradição latino-americana, seja na evolução teórica, seja na institucionalização formal do Direito, que os códigos positivos e as constituições políticas proclamem, abstratamente, “neutralidade científica”, independência de poderes, garantia liberal de direitos e condições fictícias de um “Estado de Direito”. Em verdade, na prática, as instituições jurídicas são marcadas por controle centralizado e burocrático do poder oficial, por formas de democracia excludente, por sistema representativo clientelista, por experiências de participação elitista e por ausências históricas das grandes massas populares. Em suma, os documentos e os textos legais elaborados na América Latina, em grande parte, têm sido a expressão da vontade e do interesse de setores colonizados das elites dominantes,

¹²³ FONSECA, SEELAENDER. 2012. p. 210.

formadas e influenciadas pelos parâmetros da cultura moderna europeia anglo-americana. Poucas vezes, na história da região as constituições e os códigos positivos reproduzem, rigorosamente, as necessidades de seus segmentos sociais majoritários, como as nações indígenas, as populações afro-americanas e os múltiplos movimentos urbanos e os camponeses agrários.

A vista disso, diante das realidades tão distintas, inclusive internamente no território brasileiro, somado aos paradigmas conceituais carregados de teor político, preocupados com a estruturação estatal, que contaminava tais conceitos, não se observa uma continuidade no sentido de criação de “standards conceituais”, em matéria de tributação.

Diante dos registros extraídos de diversas Obras, não parecia sequer haver um interesse na construção de uma ciência jurídica, com estudiosos preocupados com uma sistematização e delimitação precisa do conteúdo, por dois aspectos: um, diante da constatação frequente nas introduções das obras, da preocupação com a formação de conteúdo para fiscais e técnicos fazendários, o que conduzia a escrita para uma perspectiva legalista, técnica e burocrática. E dois, o envolvimento político daqueles que escreviam sobre finanças e tributação que, como se pôde extrair, eram vinculados ao poder Estatal.

E, digno de nota, a quase unanimidade dos juristas eram políticos e, ocupavam funções no governo, durante o momento em que escreviam suas obras. Assim, previsível que a ausência de neutralidade desses Autores, comprometidos politicamente, traria consequências implícitas em seus conceitos.

Contudo, importante o reconhecimento da presença do vocábulo e sua semântica como parte da pré-história dessa nova ciência.

Causa inquietude, no entanto, pela leitura das obras contemporâneas, o fato de que a doutrina jus-financeira remete a esse período a identificação de sua pré-história e a jus-tributária não reconhece esse período como sua pré-história.¹²⁴

Conclui-se assim, da abordagem panorâmica dessa janela de tempo, pela confirmação da intuição, no sentido de que, até o ano de 1930, ainda que não houvesse uma ciência do direito tributário, os referenciais conceituais já começavam a se consolidar, ainda que no berço de outras ciências não jurídicas (como finanças e economia) e jurídicas (como direito administrativo). E, já se registrava a existência de um discurso jurídico nacional, do fenômeno da tributação.

Nesse sentido, como se trata de um estudo que se presta ao estudo da

¹²⁴Referindo-se aqui a pré-história como o período que antecede a fase disciplinar.

formação do pensamento jurídico tributário, a constatação dos acontecimentos, dos conceitos e suas funções, por si só, já cumpre o papel de uma análise voltada a historicidade, sendo o reconhecimento de uma identidade nacional, que nos obriga a nos despir de pré-conceitos para buscar o conceito.

Portanto, percebe-se que ao término do período analisado já havia a consolidação de conceitos e princípios específicos, em torno do fenômeno da tributação, ainda que dispersos em várias normas e manuais e, sem a catalogação e reconhecimento como sendo das ciências do direito tributário.

Outrossim, já se registravam controvérsias no poder judiciário, em torno de inúmeras espécies de incidências tributários, o que se deduz, em tese, que havia um conjunto de conceitos que tornava possível manejar de modo coerente e com certa autonomia.

Assim, do trabalho de arqueologia realizado, é possível se extrair que no período da metade da Primeira República, há uma mudança de perspectiva adotada pelos Autores, notadamente quanto a seus referenciais bibliográficos. Enquanto os juristas do final do período Regencial e início da Primeira República se utilizavam dos referenciais franceses e ingleses, na sua maior parte de financistas e economistas, já na metade, os Autores, em especial Rui Barbosa, passam a voltar seus referenciais aos americanos.

E, com a Revolução de 1930, que levou Getúlio Vargas à presidência do Brasil há uma quebra da racionalidade instaurada no Brasil e, novamente as finanças ganham papel de destaque e preocupação, tendo sido constituída uma comissão com o fim de analisar as condições das finanças do país, notadamente no que toca aos aspectos tributários.

Por fim, salienta-se que sobre esse período em diante não nos ateremos, pois que está muito distante do objeto da pesquisa, mas esse registro acima deve ser visto como um ponto de inflexão. Ainda que tenha advindo de uma reforma constitucional e, um golpe de Estado, pois que promoveu modificações no contexto do Estado e dos conceitos em matéria de finanças e tributação.

1 CONCLUSÃO

Por tudo exposto, não se pode negar a constatação da formação de um pensamento tributário no Brasil, ainda que sem caráter científico e, a edificação de conceitos que foram apropriados mais adiante, sendo utilizados até os dias atuais.

Entretanto, dessa afirmação e da análise feita ao longo dessa pesquisa se conclui que, ainda que os conceitos tenham semânticas idênticas, desde o período colonial, os discursos e o contexto davam a esses conceitos uma função distinta.

É que, como bem disse Fabrício Augusto de Oliveira, o “sistema tributário era uma caixa de ressonância dos conflitos, preservando e ampliando suas distorções.¹²⁵” Assim, na atividade da pesquisa das fontes, para buscar responder algumas hipóteses da presente pesquisa, foi necessário ir atrás do contexto histórico, para identificar esses conflitos e, buscar compreender a função que esses conceitos desempenhavam.

Assim, como um resultado de reflexões científicas feitas ao longo da elaboração desse estudo, se chegou à conclusão de que para responder algumas hipóteses de pesquisa seria necessário fazer a análise de 3 elementos: contexto histórico, lei e discurso. Tal decorre da constatação de que esses elementos estão com seus vetores apontados para sentidos distintos, causando uma sensação de incompatibilidade entre o direito como acontecimento, o que a lei determinava, o que se escrevia e o que estava por trás do discurso.

Explicando melhor, da análise do contexto histórico foi possível extrair que, desde o período colonial, já houve a introdução da tributação no Brasil e, se fazendo necessária a importação integral da legislação e conceitos lusos de tributação.

O Brasil, ainda sem uma construção de identidade, teve nas relações estabelecidas entre a realeza, a nobreza e a igreja, seu primeiro contato com um sistema de tributação estritamente predatória. E, daí nasceram as relações de poder em que a tributação ocupava o protagonismo e as receitas precisavam ser arrecadadas a todo custo.

A necessidade crescente de manter controles aqui, para garantir e otimizar as arrecadações, fez nascer, como seus *longa manus* uma elite brasileira, que

¹²⁵ OLIVEIRA, 2020, p. 29.

transitava juntamente com a portuguesa e, que ia beber dos conhecimentos bacharelescos na Universidade de Coimbra. Criam-se, assim, as castas sociais composta por letrados, fidalgos, contratadores de tributos e, o restante da sociedade que não compunha a elite (vadios, libertos, forros, escravos e índios). Em matéria de tributação, surgem as delegações das competências tributárias, para as elites que, comprometidas ideologicamente com Portugal, receberam, por meio instrumentos privados, carta de doação e foral, parte das receitas decorrente dessas arrecadações.

Instaura-se no imaginário dessa elite a sensação de poder, pela receita e pela competência para cobrar os tributos e, a ausência de limites claros, geram os abusos as dificuldades de controle, por parte da Coroa, e a sonegação.

Um país ainda agrícola, com maior parte da população pobre, sem instrução, com longas distâncias entre as civilizações, e as custas, estritamente, da exploração de matérias primas, dão conta do contexto em que surgiam dificuldades para arrecadação dos tributos.

Nesse contexto, a tributação novamente ocupa protagonismo, sendo ela a responsável pela criação da primeira descentralização do poder pela criação do Governo Geral (1548) e, após, as Junta da Fazenda (1765), ambas concebidas para tentar controlar a sonegação e otimizar a arrecadação tributária.

Foi a primeira vez que surgiu o pensamento centralizador, como forma de otimização da arrecadação tributária. E, desse momento em diante, até os dias atuais, tal conceito perdura.

Interessante inflexão ocorre, também nesse período, decorrente desse movimento centralizador, diante da implementação de sistemas de controle das receitas tributárias, pela identificação dos grandes sonegadores, que era justamente àqueles que faziam parte da elite e, tinham recebido delegação de competências e receitas tributárias.

Disso decorreu, uma movimentação da elite, com o intuito de evitar a aplicação das penas de perdimentos de bens, no sentido oposto ao da Coroa Portuguesa, pela apropriação de discursos contrários a centralização tributária.

Aqui, se inicia mais um ciclo, de extrema relevância, para a pesquisa da história do pensamento tributário. Ainda sem a noção de Estado, os conceitos da centralização e descentralização ocupam uma função dentro do fenômeno da tributação. A primeira, como um instrumento de otimização da arrecadação e, já a

segunda de limitação do poder.

Interessante que, nesse momento, o discurso da centralização guarda coerência com as intenções portuguesas pois, de fato, era o que se pretendia. Já, o conceito descentralizador, se observa uma ausência de coerência entre o discurso e o contexto, forçando-nos a buscar a real intenção por detrás desse conceito.

De fato, o que se conclui é que era interessante a manutenção da sistemática centralizadora, fundada na delegação privada de competência de arrecadação tributária. Pois era em virtude dela que a elite se apropriava de receitas tributárias, pela participação consensual com a Coroa e, mesmo pela sonegação de parte dessa receita.

Essa constatação se comprova a partir da análise de movimentos da elite colonial brasileira, a exemplo da Inconfidência Mineira e a Revolução Pernambucana. Nesse, enquanto o discurso manejado pela elite tinha seu vetor direcionado para conceitos associados a ideais liberais e republicanos, cuja semântica era aparentemente igual ao dos movimentos europeus, como a Revolução do Porto, a realidade por detrás desse conceito era a de um Brasil ainda Colônia, sem estrutura, identidade e vínculo intelectual, que dirá revolucionária, com tais movimentos. De outro modo, era uma sociedade agrária, escravocrata, dependente do comércio exterior para enviar os insumos e, com uma elite que lucrava com o sistema tributário (pela participação na receita tributária) e pela sonegação, portanto, não sendo interessante as limitações do poder, nos moldes liberais.

Logo, o discurso não dialogava com o contexto. E, nesse momento, ainda que se confirme uma hipótese de pesquisa, diante da constatação da existência de um pensamento tributário, é importante o registro de que os conceitos não conversavam com o contexto, intencionalmente, como se pode observar e, as elites se apropriavam destes, ampliando as distorções para atingir aos seus objetivos.

Outrossim, a legislação portuguesa, importada em sua totalidade, regulava uma Colônia que não tinha estrutura, administrativa, intelectual e operacional, para dar-lhe eficácia, e concretamente acabava não tendo os resultados esperados. Ou seja, o vetor conduzia para um país em um estágio, quando o contexto aqui era outro.

Panorama não muito distinto do que se observou nos períodos que se seguiram, até o final da Primeira República, em 1930.

Assim é que, mesmo após a independência do Brasil, em 1822, da análise cautelosa, em especial para evitar-se anacronismos ou perder a sutileza das

informações que estão por trás dos conceitos, se comprova o mesmo demonstrado no período colonial.

Primeiramente, pelo discurso de D. Pedro, em que criticava o sistema tributário instituído a época, aqui no Brasil, logo se nota que não guardava coerência com o contexto. O que se comprovou, mais adiante, com a constatação de que seria o Primeiro Reinado uma fase de intensificação da cobrança dos tributos e, no mais, diante da dissolução da Assembleia Constituinte de 1823, motivada pela adoção de ideais liberais que, poderiam limitar o poder estatal. E, outorga da Constituição de 1824, com a instituição da Monarquia Constitucional e, do Poder Moderador

Mais uma vez, os conceitos produzidos, em matéria de tributação, se prestavam a preservar e ampliar o poder das elites e, ainda associados a ideia de poder de Estado.

Nesse sentido, ainda que a Constituição tenha fixado a competência tributária, o Estado continuava unitário, os tributos continuavam com natureza híbrida, cobrada via celebração de contrato particular, e as receitas eram destinadas a financiar o Império e as elites. Logo, o contexto, que ainda que algumas obras se refiram a mudança para um Estado Fiscal, afirmavam a manutenção do Estado Patrimonial, nos moldes desenvolvidos por Max Weber.

Nesta toada, ainda que as elites tenham assumido o protagonismo político, não se constatou a promoção e mudanças estruturais ou conceituas herdadas do sistema tributário colonial, tampouco houve preocupação com a estruturação e um corpo administrativo fazendário especializado. Afinal, se observa que era interessante a manutenção do *status quo*.

Na continuidade, tanto no Período Regencial como no Segundo Reinado, período compreendido entre 1831 e 1889, o protagonismo das elites, como edificadoras das estruturas e conceitos em matéria de tributação, foram responsáveis pela condução da consolidação do Estado Brasileiro, rumo a Proclamação da República.

Após a saída de D. Pedro I, início da Regência, se observa um movimento voltado à reestruturação da Administração Fazendária, com atribuições inclusive jurisdicionais, criação de cargos técnicos fazendária, o que poderia indicar uma mudança de mentalidade na cúpula do poder, e implementação de ideologias liberais tecnicistas de racionalização da administração fazendária. E, por sua vez, mudança na concepção das funções do tributo na sociedade.

Nessa toada a descentralização aflora com força normativa, pela edição das leis 8 e 24, do ano de 1824 e após, pelo Ato Adicional nº34 que alterou a Constituição, para atribuir receitas tributárias às Províncias. No mais, houve a extinção de alguns tributos originários do período colonial. Sendo esse um contexto histórico que poderia nos fazer crer que seria um ponto de mutação no discurso em torno da tributação no Brasil.

Ocorre que, como se expôs, se tratou de um breve hiato, que permitiu uma pequena alteração de cunho normativo, sem mudar, contudo, o sentido do vetor das discussões que aqui se observavam, desde o período Colonial.

De outro modo, os debates em torno da tributação voltaram com mais força, e polarizados entre parte da elite que se autointitulava centralizadores conservadores e, os descentralizadores liberais republicanos.

Curioso que, ao analisar o contexto e discursos há, novamente, uma desconexão com a realidade. Os descentralizadores, supostamente liberais e republicanos da época, eram parte de uma elite, na sua maior parte escravocrata das Províncias, que não possuía voz junto aos poderes centrais.

Nos discursos, se insurgiam contra a excessiva carga tributária, que onerava e oprimia seu povo e, pelo uso indiscriminado dos recursos por parte do Governo Central.

Entretanto, com o olhar mais atento, fica claro que a tributação, partindo de uma racionalidade centralizadora, era interessante para essa elite, pois que ainda não havia sido superada a sistemática de cobrança privada das receitas tributárias. Logo, parte desses valores ficava nas mãos desse que cobravam tributos. Outra constatação, era o fato de que os ideais liberais, limitadores da carga tributária do Estado, por lei e, com fundamento nas liberdades (em especial, contra sistemas escravocratas) estavam longe das pretensões dessa elite. Por fim, o sistema republicano, com distribuição das receitas tributárias, entre os entes, de mesma forma, não encontrava ressonância com os interesses dessa classe.

Senão vejamos. No Brasil, nesse período, ainda não existiam Províncias com condições econômicas autossustentáveis, sendo ainda muito dependente dos centros econômicos como Minas e São Paulo e, das atividades de exportação. No mais, o sistema escravocrata, as grandes distâncias, os escambos que ainda estava presente no comércio, certamente davam aos Provincianos a percepção de que, não havia, no momento, condições de um sistema republicano, aos moldes dos Estados

Unidos da América, de se sustentar e um sistema tributário, descentralizador seria altamente prejudicial.

Logo, mais uma vez, se mostra indispensável que a análise da historicidade do direito tributário e de seus conceitos, seja feita com muita cautela.

De outro lado, os regressistas conservadores, defensores de um Estado centralizador, sustentavam que a descentralização gerava desordem tributária e perda de receita do poder central e, por sua vez, impedia o repasse para a manutenção das necessidades da sociedade brasileira.

Novamente, os discursos e conceitos produzidos por essa racionalidade da elite ocupa espaço entre juristas que, com os olhares voltados para os Estados Unidos e Europa, colocavam o “povo” como sujeito que teria a prerrogativa para legitimar, por lei, o poder de tributar.

Aqui despontam grandes juristas, como Rui Barbosa, que, responsável pela edição da Constituição Republicana de 1891, e Ministro da Fazenda, foram responsáveis por introduz conceitos do liberalismo radical, individualista e um ultra federalismo.

Há, em tese, um ponto de inflexão, promovido inclusive pela Constituição Federal de 1891, pela fixação de competências tributárias para a União e Estados.

E aqui, o que se observa é que àquelas oligarquias, no comando do poder político, ocupam os cargos na União e nos Estados, ficando os Municípios submetidos as vontades políticas destes.

Novamente, o pano de fundo de toda a construção das dinâmicas do Estado e da tributação, giram em torno desses conflitos, que ampliam as distorções já observadas desde o período Colonial.

Interessante notar que, se extrai da análise dos discursos dos centralizadores, republicanos, que ainda que sustentassem a necessidade de manutenção dessas competências tributárias, nas mãos da União e dos Estados, não houve a preocupação em prever o dever de repasse de receitas tributárias aos Municípios. Sendo assim, não estabilizou os conflitos existentes e, tampouco se observou a preocupação com o contexto acima narrado, de que, nesse período, em todo o território brasileiro, apenas 4 Estados (São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro) tinham receitas produtivas.

Logo, ao fechar os olhos para o contexto brasileiro e, implementar os projetos americanos, com requintes conceituais, apenas se prestou a maquiagem o mesmo

sistema de conflito de poder em torno da constituição de um Estado, e manutenção das elites, na condução de discursos legitimadores, que não ocuparam outra função senão a de manter os sistemas de vantagens, regalias e, submissão do restante da população a mesma tributação desordenada e despreocupada com a edificação de um sistema tributário com natureza, efetivamente pública.

O que parece paradoxal, diante da análise dos discursos produzidos, inclusive por Rui Barbosa, posto que há a constatação de registros de uma produção conceitual principiológica da tributação e de busca de uma tributação “justa”.

Nesse sentido, saltaram aos olhos, com a análise das fontes dessa pesquisa, algumas constatações.

Além desses contextos históricos acima registrados, análise das leis da época e discursos, as Obras também andaram de modo tangencial ao contexto vivido na época o que aparentou uma certa intencionalidade que, para uma análise historiográfica, não se pode afirmar.

Se observou que todas elas foram produzidas por juristas, tendo em comum o fato de que seus Autores estavam, no momento em que elaboraram, atuando na esfera do poder, como políticos. Logo, foi impossível dissociar a vinculação ideológica com o Estado vigente, das ideias e conceitos produzidos nessas Obras.

Noutro sentido, se registram ainda as obras que se prestaram apenas a compendiar o conjunto de leis vigentes na época, despidas de preocupação com uma reflexão sobre os conceitos ou mesmo referencial de onde surgiram.

E comum, a unanimidade delas apresentam um caráter multidisciplinar, partindo de premissas e conceitos das finanças, contabilidade, economia e política. E, em grande parte estavam transitando paralelamente a realidade vivenciada no Brasil da época.

Logo, tanto quanto partiam da proposição de princípios como de conceitos, partiam de uma escrita estéril, como se estivessem escrevendo voltando-se apenas para a abstração da norma.

Assim, pela pesquisa realizada, é possível assegurar que, a opção pelo estudo apenas da fonte primária, limitada a análise das Obras certamente conduzirá ao pesquisador a uma percepção rasa e até mesmo equivocada do contexto que ela está narrando. O mesmo podendo se afirmar da análise isolada das leis, do contexto histórico, ou dos discursos.

Logo, uma conclusão a que se chegou, ao término dessa pesquisa, que ainda

está em seu estágio inicial, é que, para estudar a história dos conceitos do direito tributário, o pesquisador deverá analisar 3 elementos, cujos vetores apontam para lados distintos. As normas, o contexto, o discurso e as obras, para que assim, corra menos riscos de chegar a conclusões que não se aproximam do contexto mais próximo daquele vivido na época.

De toda sorte, regista-se aqui importante a confirmação da hipótese de pesquisa, no sentido de que houve a constatação de que, diferentemente do que se imaginava, pela ausência de qualquer menção na quase unanimidade das obras contemporâneas de direito tributário, já se produzia um saber técnico em matéria de tributação, sendo importante seu registro.

Notadamente, pela inserção de conceitos e diferenciação entre as espécies tributárias, a delimitação de competências tributárias e, ainda que não tenha recebido esse nome a delegação de capacidades tributárias ativas, as bases tributáveis, o sujeitos da relação, as isenções, os lançamentos e cobranças, inclusive executivas, o distinção entre tributos reais e pessoais, diretos e indiretos e, os princípios específicos do direito tributário como a legalidade tributária, o respeito ao mínimo vital, a progressividade e proporcionalidade, justiça fiscal e igualdade tributária.

Ressalta-se que, até o final da pesquisa, a natureza jurídica do tributo ainda não era de direito público, mantendo seu caráter híbrido, diante da delegação das competências tributárias. Então, coabitavam na mesma figura conceitos de direito público e privado.

No mais, até o término no período analisado não se pode constar a instituição de um Estado Fiscal, sob o ponto de vista da receita tributária posto que ainda estavam mantidas as características individualistas e patrimonialistas típicas dos Estados Modernos.

Salta os olhos ainda, o fato de que mesmo após todo o período analisado, e comprovado que a tributação ocupou importante protagonismo nos discursos, tendo sido o responsável pelas modificações nas dinâmicas e conflitos de poder, responsáveis pela edificação do Estado Brasileiro e ainda, demonstrado que já havia a construção de um saber, ainda que multidisciplinar, mas também com viés jurídico, não havia em nenhuma Universidade a disciplina de Direito Tributário, tendo sido implementada apenas em 1970.

Em virtude disso, os conceitos e debates produzidos ficavam dispersos nas obras estrangeiras, ou de modo multidisciplinar, nas finanças, economia e ainda,

mais adiante, em obras direito público e direito administrativo.

Dessa forma, pode-se justificar a dificuldade encontrada para a produção de uma pesquisa que pretende resgatar a história do direito tributário e, talvez, em razão disso tenha ficado no esquecimento das obras contemporâneas de direito tributário.

O que, por essa pesquisa não se pode responder foram as razões, para essa disciplina permanecer renegada, por tantos anos, ao estudo, de modo difuso, e longe do ambiente acadêmico jurídico.

E ainda, quais seriam as razões para que essa a história do pensamento jurídico tributário ter sido riscada das obras contemporâneas, negando-se aos estudantes e pesquisadores o direito a conhecer, de modo crítico, as origens desse Direito.

Por fim, essa é uma preocupação que fica, ao término dessa etapa da pesquisa. Ao deslocar os olhares, para os primórdios da história dos conceitos do direito tributário brasileiro, conduzindo-o para referenciais europeias ou americanas, que não condizem com nossa realidade, se retira do pesquisador o direito de visualizar nossa identidade. E, sem a real percepção dessa historicidade, despoja as inteligências criativas e críticas do direito de, a partir do seu contexto, poder propor conceitos que se prestem a função de edificar um sistema, sem máximas universalizantes e acríticas.

Nesse sentido, a análise da historicidade dos conceitos do direito tributário, regionaliza e expõe as mazelas humanas, pois que só dessa forma se entende possível superar os discursos vazios e, carregados de preocupações lógicas e despidas da humanidade, para propor a edificação de um direito mais próximo da vida real e, distante das obras de capa dura e letras douradas, que carregam tudo, menos a função edificante e dignificante do direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMED, Fernando José. NEGREIROS, José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ANTONIL, André João. *Cultura e Opulência do Brasil*. São Paulo, Melhoramentos, 1976.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BANDEIRA, Antonio Herculano de Souza. *Novo Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda*. Rio de Janeiro: Laemmert & C. Livreiros-Editores, 1888.
- BARBOSA, Rui. *Discursos e Conferências*. Porto: Emp.Literária e Tipografica, 1907.
- _____. *A Questão Social e Política no Brasil*. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2010.
- _____. *As Docas de Santos e as Taxas de Capatazias*. Obras Completas v. XLV, t.1, 1918. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Cultura, 1967.
- _____. *Relatório do Ministro da Fazenda*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.
- _____. *A Constituição de 1891*. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1946.
- _____. *Queda do Império*. Obras Completas, v. XVI, 1889, t. II. Rio de Janeiro: MEC 1947.
- BARRENI, Smith Robert. *Tiradentes: Conjuração Mineira e aspectos tributários no Brasil Colônia do fim do século XVIII*. Curitiba: Juruá, 2017.
- BARROS, José Mauricio Fernandes Pereira de. *Apontamentos de Direito Financeiro Brasileiro*. Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1855.
- BASTOS, Aureliano Candido Tavares. *Theses e Dissertação: dissertação: sobre quem recahem os impostos lançados sobre os generos produzidos e consumidos no paiz*. São Paulo: Typ. Americana, 1859.
- _____. *A província: estudo sobre a descentralização no Brazil*. Rio de Janeiro: B.L. Garnier, 1870.
- BASTOS, José Tavares. *Repertorio da Transmissão de Propriedade na República*. Rio de Janeiro: Francisco Alves & Cia, 1912.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ministros: Augusto Olympio Viveiros de Castro*, 2020 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/ministro/ver-Ministro.asp?periodo=stf&id=109>. Acesso em: 03 mar. 2023.

- BENDIX, Reinhard. *Max Weber: um perfil intelectual*. Trad. Elisabeth Hanna e José Viegas Filho. Brasília: Unb, 1986.
- BORGES, Jose Ferreira Borges. *Princípios de Syntetologia: compreendendo em geral a Theoria do Tributo, e particular observações sobre a Administração, e Despezas de Portugal, em grande parte aplicáveis ao Brazil*. Londres: Impresso por Bingham, 1831.
- CABRAL, P. G. T. Veiga. *Direito Administrativo Brasileiro. Compreende os projetos de reforma das administrações provinciais e municipais e as instituições que o progresso da civilização reclama pelo Conselho*. Rio de Janeiro: Typografia Universal de Laemmert, 1859.
- CANECA, Frei. *Ensaios Políticos. Cartas de Pítia a Damão. Crítica da Constituição Outorgada. Bases para a Formação do Pacto Social e outros*. Rio de Janeiro: Editora Documentário, 1976.
- CASTELLANI, José. *A Maçonaria Brasileira na Década da Abolição e da República*. Rio de Janeiro: CopyMarket.com. 2000.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiro de. *Tratado dos Impostos. Estudos Theoricos e Praticos*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.
- CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de Finanças. Estudos Theorico-Pratico*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.
- CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *Obras completas de Rui Barbosa*, vol. xxiii, 1896, tomo ii. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Cultura, 1958.
- CHIAVENATO, Julio José. *Inconfidência Mineira: as várias faces*. São Paulo: Contexto, 2000.
- COSTA, Alcides Jorge. COSTA, Alcides Jorge. *História da Tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial*. Artigo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 117.
- FERES JUNIOR, João. *Léxico da História dos Conceitos Políticos no Brasil*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009.
- FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. 12.ed. reimp. São Paulo: Editoria da Universidade de Universidade de São Paulo, 2006.
- FRANCO, Gustavo H. B.; LAGO, Luiz Aranha Corrêa. *O Processo Econômico/ A Economia da Primeira República, 1889-1930*. In: SCHWAR- CZ, Lilia Moritz (org.). *História do Brasil Nação: 1808-2010*, vol. 3 – A Abertura para o Mundo, 1889-1930. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

FOCAULT. *A arqueologia do Saber*. 6 ed. Tradução de Luiz Felipe Baeta Neves. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2000.

_____. *Microfísica do Poder*. Trad. de Roberto Machado. 22ª ed. Rio de Janeiro: Graal, 2006.

FONSECA, Ricardo Marcelo; SEELAENDER, Airton Cerqueira Leite. (Orgs.). *História do Direito em Perspectiva. Do Antigo Regime à Modernidade*. In: WOLMER, Antonio Carlos. *Cenários da Cultura Jurídica Moderna na América Latina*: 1.ed, 4ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2012.

FONSECA, Ricardo Marcelo (Org.), *Nova História brasileira do direito: ferramentas e artesanias*. In: SOUZA, André Peixoto. *Uma Historiografia para a Cultura Jurídica Brasileira*. Curitiba: Juruá, 2012.

FREIRE, Felisbelo de Oliveira. *História Constitucional da República dos Estados Unidos do Brasil*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983.

GUANDALINI JR., Walter. *História do Direito Administrativo Brasileiro: formação (1821-1895)*. Curitiba: Juruá, 2016.

_____. *A Tradução do Conceito de Direito Administrativo pela Cultura Jurídica Brasileira do século XIX. Culturas Jurídicas em Movimento*. Curitiba: Juruá, no prelo, 2018a.

_____. *Raízes Históricas do Direito Administrativo Brasileiro*. Curitiba: Prismas, no prelo, 2018.

_____. *In Um Direito Administrativo de Transição: o conceito de direito administrativo na cultura jurídica da Primeira República Brasileira (1889-1930)*. Revista Direito, Estado e Sociedade. n.º. 58, jan/jun 2021.

KELLY, Prado. *Crítica do Projeto Constitucional*. Rio de Janeiro: Levi Carneiro, 1934.

MADEIRA, Mauro de Albuquerque. *Letrados, Fidalgos e Contratadores de Tributos no Brasil Colonial*. Brasília: Coopermídia, Unafisco/Sindifisco, 1993.

MARX, Karl, ENGELS, Friedrich. *A Ideologia Alemã*. Trad. Luis Claudio de Castro e Costa. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

MELLO, Alfredo de Pinto Vieira de. *O Sello do Papel. Commentarios ao Decreto n.º. 3564 de 22 de janeiro de 1900*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900.

OLIVEIRA, Frabício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma justa e solidária*. São Paulo: Editora Contracorrentes, 2020.

OLIVEIRA, José Rubino de. *Theses e Dissertação: dissertação: sobre quem recahem os*

- impostos lançados sobre os generos produzidos e consumidos no paiz.* São Paulo: Typ. Americana, 1869
- OLIVEIRA, Tarquinio J.B de . *As cartas Chielenas- Fontes textuais*, São Paulo, Referência, 1972.
- PRADO JÚNIOR, Caio. *História Econômica do Brasil*, 26ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1981.
- RAMOS, Ezequiel de Paula. *Theses e Dissertação: dissertação: sobre quem recahem os impostos lançados sobre os generos produzidos e consumidos no paiz.* São Paulo: Typ. Americana, 1867.
- RESENDE. Efigênia Lage de Resende. *O processo político na Primeira República e o liberalismo oligárquico.* Jorge Ferreira e Lucila de Almeida Delgado (Orgs) – O Brasil republicano, vol I. RJ, Civilização Brasileira, 2003.
- REIS, José Joaquim de Almeida. *Theses e Dissertação: dissertação: sobre quem recahem os impostos lançados sobre os generos produzidos e consumidos no paiz.* São Paulo: Typ. Americana, 1862.
- SALGADO, Graça (coord.). *Fiscais e meirinhos: a administração no Brasil colonial.* Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2. Ed. 1985.
- SIMONSEN, R. C. *História econômica do Brasil (1500-1820).* 6. ed. São Paulo: Companhia Editora nacional, 1962
- SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicando e Liberdade Igual.* Belo Horizonte: Forum, 2018.
- SCHWARTZ, Stuart B. *Burocracia e Sociedade no Brasil Colonial – A Suprema Corte da Bahia e seus juizes – 1609/1751*, São Paulo: Perspectiva, 1979.
- SOUSA, P. J. S. *Ensaio sobre Direito Administrativo.* In: Visconde do Uruguai. Org. e introd. José Murilo de Carvalho. São Paulo: Ed. 34, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*, Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol.I, Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal.* Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- VASCONCELOS, Bernardo Pereira de. *Org. e Int. José Murilo de Carvalho.* São Paulo: Ed. 34, 1999.
- VIANNA, Oliveira. *Populações meridionais do Brasil e instituições políticas brasileiras.* Brasília: Câmara dos Deputados, 1982.
- Manifesto do Presidente da República Rio-Grandense em Nome de seus Constituintes.*

Farroupilha, de 29 de agosto de 1838.

Manifesto Republicano, de 03 de dezembro de 1870