CODIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

PAULO BARBOSA DE CAMPOS FILHO
Advogado em São Paulo

SUMÁRIO: 1. *Estudo do Direito Tributário.* 2. *Lei orgânica fiscal.* 3. *Tendência à codificação.* 4. *O problema do Brasil.* 5. *Conclusão.*

*1. Quem se disponha ao estudo do Direito Tributário brasileiro não poderá nutrir ilusões quanto às dificuldades a vencer. Não que lhe falte a ajuda de bons livros de doutrina, que os temos excelentes, ainda que em pequeno número, versando assuntos da especialidade. Mas as obras existentes, ou datam de muitos anos e reclamam, nesse caso, do estudioso, difícil trabalho de atualização, ou constam apenas de ensaios sôbre um ou mais aspectos da disciplina, e então se lhe impõe remontar, de iniciativa própria, aos princípios que a dominam, trabalho ainda mais penoso, pois que supõe o recurso a publicações estrangeiras, nem sempre encontradiças, inspiradas, necessàriamente, em diretrizes diversas, derivadas das legislações que comentam.

Por outro lado, grande parte dos livros de que mais e justamente nos orgulhamos, como os de VEIGA FILHO, VIVEIROS DE CASTRO, DÍDIMO DA VEIGA, AMARO CAVALCÂNTI e outros, tratam antes de Ciência das Finanças, ou do aspecto técnico dos problemas financeiros e tributários, do que do aspecto jurídico dêsses mesmos problemas (Direito Financeiro, ou Direito Fiscal). E uma razão é aventada para isso: é que a matéria professada nos nossos cursos jurídicos não é, ainda, como fôra conveniente, o Direito Financeiro ou o Direito Fiscal, que já se destacaram do tronco do Direito Administrativo, mas a Ciência das Finanças, cujo ensino continua a justificar, ao lado dos de Economia Política e Ciência da Administração, o dúplice título dos nossos bacharéis, que o são em ciências jurídicas e *sociais*.

---

* NOTA DA REDAÇÃO: Dissertação apresentada ao Instituto dos Advogados de São Paulo.

A êsse propósito, aliás, é bem semelhante a nossa situação à da República Argentina, onde, no dizer de BIELSA, o que se vem professando nos cursos universitários, quer nas Faculdades de Direito, quer nas de Ciências Econômicas, é sempre e apenas Ciência das Finanças, o que lhe parece errôneo, senão absurdo. O estudo dessa interessante ciência — pondera êle — *"es propio de una facultad de ciencias económicas, o bién de ciencias politicas"*, ao passo que nas Faculdades de Direito, *"el estudio de la fenomenología impositiva y su repercusión económica* (Ciência das Finanças) *és secundario respecto del régime jurídico impositivo* (Direito Fiscal) *o de la administración financiera* (Direito Financeiro). Daí, acrescenta êle, certo esquecimento dos *"carácteres jurídicos"* ou dos *"atributos legales del impuesto"*, só tratados de passagem, nos programas de Direito Administrativo[1].

Fôra, pois, de se desejar — ousamos nós sugerir — que, ao lado da cadeira de Ciência das Finanças, tivéssemos, nas nossas Faculdades, se não a de Direito Fiscal, ou Direito Tributário, cuja autonomia, hoje, é ponto a salvo de dúvidas, pelo menos a de Direito Financeiro, que já permitiria o ensino do regime jurídico dos tributos, muito embora se ministrasse êsse ensino como capítulo ou desenvolvimento do regime jurídico-financeiro.

Não se suponha, entretanto, que a falta, entre nós, de apreciável número de publicações especializadas de Direito Fiscal, ou Tributário, se deva atribuir sòmente à inexistência, nos cursos superiores, de cadeira que lhes seja correspondente. E' possível, até, que a verdade resida na tese oposta, explicando-se a falta da cadeira pela de estudos especializados e não a dêstes, pela de ensino oficial da disciplina. De fato, onde quer que repontem trabalhos, de alguma significação, sôbre determinado tema científico, revelando-lhe aspectos próprios, que por êle despertem interêsse, aí, sem artifício, surge logo nos cursos a cadeira respectiva. Assim, aliás, é que se processa o constante desdobramento das antigas em novas disciplinas, podendo dizer-se, da chamada autonomia científica (não raro objeto de tanta discussão), que se reduz à própria autonomia didática, primeiro alcançada no domínio das investigações e ensaios, só depois no da cátedra.

Mas se o não-ensino do Direito Tributário (e o mesmo se pode dizer do Direito Financeiro) não basta a justificar a deficiência, entre nós, de estudos especiais sôbre a matéria, que outras causas poderão explicá-la?

MARTINS DE OLIVEIRA, prefaciando seu recente e belo trabalho sôbre "Direito Fiscal", apresenta três motivos: a formação civilista

1 BIELSA, *Estudios de Derecho Publico*, B.A., 1932, pág. 150.

dos juristas brasileiros, a falta de atração da matéria (determinada pela odiosidade do impôsto) e as flutuações da legislação tributária[2]. E são essas, realmente, as causas em geral apontadas pelos que têm cuidado do problema.

Se bem as analisarmos, entretanto, veremos que duas, pelo menos, não podem ser indicadas, rigorosamente, como fatôres da deficiência de estudos. A chamada formação civilista dos juristas brasileiros, por exemplo, parece-nos, antes, uma faceta do próprio fato a explicar, do que motivo ou causa dêsse mesmo fato, pois o que se procura saber é a razão de preferirem os nossos juristas o estudo de outros ramos do Direito, principalmente o do Direito Civil. E essa razão não é difícil descobri-la: está na harmonia e simplicidade das linhas mestras dos velhos edifícios, que são as antigas disciplinas jurídicas, em contraste com o arrôjo e indecisão das construções novas entre as quais o Direito Tributário. Está, por outras palavras, na ancianidade mesma das matérias preferidas, a qual se traduz em facilidades e vantagens para o respectivo estudo, que publicações de todos os feitios possibilitam e estimulam, sem falar na significação imediata das próprias relações de direito que lhes servem de objeto, razão primeira da predileção em exame. Quanto ao segundo motivo — falta de atração da matéria pela odiosidade do impôsto —, não nos parece também explicação aceitável, por isso que a geral animadversão pelas questões fiscais bem pudera não alcançar os estudiosos do Direito, do mesmo modo que, em medicina, o justificado horror pelas moléstias não dá lugar a descaso pelo estudo da patologia. Concorressem determinadas circunstâncias e fôra até possível que muitos se sentissem atraídos pelo desejo de pôr têrmo ao preconceito, por não ser possível, como bem acentua o próprio MARTINS DE OLIVEIRA, que seja odioso "o que é necessário à existência do Estado"[3]. Resta o terceiro motivo, o qual, êsse sim, pode e deve ser havido como causa da deficiência de estudos, explicando, até certo ponto, a de simpatias pelo Direito Fiscal e conseqüente preferência por outros ramos da ciência jurídica. A constante flutuação das leis fiscais representa, de fato, um grande tormento para o estudioso. E "estudioso" se diz aqui não apenas do estudante e do jurista, mas ainda do comerciante, do industrial, do agricultor, do banqueiro, do corretor, do comissário, do advogado, de todos, enfim, quantos trabalham e produzem, que todos, cada qual na sua esfera de atividades, são alcançados pelo fisco e precisam conhecer a extensão de seus deveres para com êle. Todos êles, sem exceção, sofrem as danosas conseqüências dêsse terceiro mal, só por um outro sobrelevado, qual o da astúcia, ou habilidade na luta

2 MARTINS DE OLIVEIRA, *Direito Fiscal*, Rio, 1943.

3 Ob. cit., Prefácio.

entre erário e contribuinte. Conta-se a êsse respeito que Napoleão, desejoso de saber porque é que se dizia, ao seu tempo, que "quatre-vingt-dix-neuf moutons et un champenois font cent bêtes", só encontrou um homem que lhe satisfizesse a curiosidade, dando-lhe a origem do provérbio: o Presidente da Côrte de Cassação, M. Henrion de Pansey, que lhe explicou que o Conde da Champagne, tendo necessidade de dinheiro, se lembrara de lançar um impôsto sôbre os rebanhos de cem ou mais cabeças. Logo aconteceu que os pastores da província diminuíram os seus rebanhos do estritamente necessário para que ficasse cada um com 99, o que obrigara o Conde a decidir que o pastor também valia por um carneiro, integrando os cem animais, objeto de tributação...[4]

Mas, se a constante flutuação das leis fiscais e as dúvidas suscitadas pela delicada interpretação das mesmas criam dificuldades ao estudo do Direito Tributário, afastando dêle inteligências que se voltam para outros domínios, não se deve ver nisso causa única do fenômeno, nem assim o mais sério dos diversos fatôres concorrentes. Mais grave, a nosso ver, que a instabilidade das leis fiscais, ou elemento capaz, no nosso sentir, de melhor explicar o pequeno número de vocações para aquêle estudo, é a falta de leis orgânicas fiscais: a falta, digamos, de uma preceituação superior, ou de uma lei por assim dizer fundamental que trace disciplina à própria legislação tributária, dando-lhe rumos certos, diretrizes gerais e constantes, que lhe permitam alcançar seus fins, sem se perder em descaminhos, sutilezas e contradições, que são os males de que hoje padece. À ausência de uma preceituação dessa natureza é que se devem os graves defeitos dessa mesma legislação, só por isso objeto de desconfianças, prevenção e má vontade. O próprio desinterêsse pelos estudos de Direito Tributário pode e deve ser atribuído, em grande parte, à falta de uma lei daquele alcance do que se tem demonstração bastante no surto que tiveram, na Alemanha, aquêles estudos, logo que promulgada, em 1919, a lei tributária do Reich (*Reischsabgabdenordnung*).

2. Refere, a êsse respeito, VANONI que a reunião, num único texto, de múltiplas leis esparsas, facilitou, por um lado, e de tal maneira, os estudos, e excitou, por outro, e de tal sorte, os espíritos críticos, provocando pesquisas, discussões e ensaios, que a Alemanha passou a ocupar, na elaboração e sistematização dos princípios jurídicos sôbre impostos, a posição de vanguardeira. Repercutiu êsse movimento doutrinário na Itália e noutros países, a tal ponto se desenvolvendo os estudos de Direito Tributário que êsse ramo da ciência jurídica — observa ainda VANONI — logrou destacar-se

4 A. PEYTEL, *L'humour au palais*, pág. 185.

do Direito Administrativo, realizando a profecia que nesse sentido fizera OTTO MAYER.

Aí, porém, não ficam as vantagens da lei orgânica preconizada. Enumerando os benéficos efeitos da codificação tributária germânica — assunto estudado no artigo que estamos resumindo[5] — relata ainda VANONI que os próprios contribuintes, dada a condensação dos princípios num pequeno número de normas, tiveram facilitada a sua consulta e, pois, o cumprimento dos deveres para com o fisco, realizando-se, assim, o cânone da certeza do Direito, ideal por tantos motivos procurado e ao qual, por parecer, às vêzes, inatingível, nem por isso devemos renunciar. Estenderam-se ainda os efeitos da codificação à atividade da administração e ao funcionamento dos tribunais, que hauriram da reforma o que VANONI denomina "unidade de direção", assegurando-se — diz êle — eficácia de ação todos êsses órgãos.

E já que nos estamos referindo à ação dos tribunais, é oportuno lembrar que o já citado professor da Faculdade de Direito de Buenos Aires — BIELSA — vê também na *"falta de leyes impositivas orgánicas"*, ao lado da de contrôle jurisdicional sôbre as autoridades tributantes, as duas grandes lacunas da organização jurídico-fiscal da nobre Nação vizinha. E' verdade — admite êle — que tanto o montante dos tributos, como certas modalidades que definem sua eficácia jurídico-financeira, variam constantemente, como variam as fontes impositivas, quer por considerações de ordem fiscal, quer por motivos de ordem político-econômica. Mas normas há — obtempera — *"que deben tener relativa estabilidad y certeza, porque no obedecen a esas consideraciones de órden puramente fiscal — que el legislador tiene presentes en épocas y oportunidades, y que regula discrecionalmente (dentro de reglas constitucionales) — sino que són normas fundadas en principios de justicia, o, mas precisamente, en garantias constitucionales defensivas de la propiedad (como la prohibicion de confiscacion), o de la igualdad (como la prohibicion de gravar el tránsito en cualquier punto del territorio, com impuestos distintos), o, en fin, de defensa, como son los recursos jurisdicionales que se ejercen en los tribunales"*.[6] Essas normas — conclui BIELSA — são as que mais importa figurem no *"Estatuto del contribuyente"*, nome que daria à "lei impositiva orgânica", fundamental, que desejara, estatuto êsse que seria, segundo êle, o "conjunto de normas que definissem jurìdicamente a lei impositiva e o regime jurídico do impôsto e, além disso, os recursos legais do contribuinte em relação ao fisco".

---

5 VANONI, *L'esperienza della codificazione germanica*, na *Rivista Internazionale di Scienze Sociali*, vol. VIII, fasciculo V.

6 Ob. cit., pág. 168.

Ponham-se diante disso as recomendações da Carta de Teresópolis, sobretudo na parte em que reclamam a uniformização da legislação fiscal dos Estados e dos Municípios e a criação de órgãos consultivos do próprio Poder Legislativo, com a atribuição de interpretar a lei "de maneira a uniformizar a sua aplicação", e se verá que aqui e ali as aspirações são sempre as mesmas, colimando todos, na Argentina como no Brasil, justiça, segurança, uniformidade e certeza.

3. Conhecidas as vantagens de uma lei fundamental tributária — e a isso se deve reduzir, parece-nos, a codificação útil nesse ramo de Direito — não é de admirar que em diversos países tenha surgido, com distinta intensidade, uma corrente orientada — são expressões de GIULIANI FONROUGE em artigo para a *Revista Forense*[7] — no sentido da coordenação, ou da reunião, em corpos orgânicos, das disposições fiscais, para evitar a superposição ou repetição de artigos, em uma palavra, no sentido da *codificação do* Direito Financeiro. Nasceu essa geral tendência — explica o ilustre articulista — da necessidade de se fazer face à perturbação e aos prejuízos causados às atividades dos particulares e à própria administração financeira pela legislação desordenada e confusa do Estado moderno em matéria tributária, legislação a que êle teve de recorrer ante a premência de atender aos seus múltiplos gastos, cada vez maiores, gastos que lhe impunham procurar fontes novas de receita e intensificar o contrôle sôbre as atividades particulares, diante, sobretudo, das novas formas de evasão às obrigações fiscais, que foram sendo ideadas. E estendeu-se, pode-se dizer, a todo o mundo civilizado, estudando FOUNROUGE, no seu substancioso artigo, as manifestações concretas dessa tendência em vários países, a começar pela já lembrada codificação germânica — é a principal — e a concluir pelos estudos que êle mesmo empreendeu, para a Argentina, elaborando, a pedido do Seminário de Ciências Juridicas y Sociales da Faculdade de Direito de Buenos Aires, o anteprojeto de "Código Fiscal" da República irmã, trabalho de inestimável valia para quantos se dedicam ao estudo do Direito Tributário[8].

4. A essa universal tendência codificadora, que alcançou o México e a Venezuela, levando o primeiro dêsses países a promulgar, em janeiro de 1937, a sua Lei de Justiça Fiscal, e, em fins de 1938, o seu Código Fiscal Federal, e induzindo o segundo a decretar, em julho de 1938, a sua Lei Orgânica da Fazenda Nacional, não pudera, está visto, ficar indiferente o Brasil, onde se ensaiaram dois grandes passos no mesmo sentido, decretando-se, aos 17 de dezembro de

---

7 Rev. citada, vol. 88, pág. 383.

8 Buenos Aires, 1943.

1938, a lei que uniformizou, em todo o território nacional, o processo de cobrança judicial das dívidas ativas da Fazenda, e, em 24 de novembro de 1939, o diploma que adotou, para todo o País, as resoluções votadas pela Conferência dos Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, resoluções essas que, revistas numa Segunda Conferência, adquiriram fôrça de lei pelo Decreto-lei n.º 2.416, de 17 de julho de 1940, que "aprovou a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios".

Ambos os Estatutos representam, na opinião abalizada e insuspeita do grande jurista argentino, "notável progresso em matéria fiscal, autorizando a esperar-se, confiadamente, reforma ainda mais ampla e completa". Não são, porém, e ainda — como bem se infere dessas mesmas palavras — a codificação tributária de que tanto carecemos, objeto, como vamos demonstrar, de constantes reclamos da consciência e da cultura jurídica nacionais.

Sem se referir, por exemplo, a uma lei de tão grande âmbito, já SERZEDELO CORREIA, ocupando-se, em 1901, do problema da discriminação de rendas entre a União e os Estados, deixara afirmado — quem o diz é VEIGA FILHO[9] — "que uma das maiores necessidades da República, de ordem a regularizar a sua receita fiscal e precisar as fontes de receita da União, *é a lei regulamentando e interpretando os artigos constitucionais, referentes à discriminação das taxas, que cabem dentro da jurisdição federal, estadual e municipal*". Era, pois, uma lei orgânica fiscal, a que assim sugeria, lei essa que constituiria, num diploma de maior envergadura, um dos capítulos de maior relêvo.

Também AMARO CAVALCÂNTI, tratando de outro problema de não menor importância, qual o das futuras aplicações do art. 10 da Constituição de 1891, proibitivo de tributação recíproca das diversas unidades político-administrativas do País, lembrava a conveniência de serem, pelo legislador ordinário, "previstas e discriminadas as principais questões que, a seu respeito, naturalmente teriam de suscitar-se, a fim de que o Poder Judiciário dispusesse de todos os elementos segundo os quais pudesse ser oportunamente firmada a boa jurisprudência a respeito"[10]. Outro assunto, portanto, estreitamente vinculado ao da discriminação de rendas, que outro jurista, de não menor autoridade, considerava necessário submeter à superior regulamentação de uma lei orgânica, lei que, por sua vez, representaria, no quadro geral de um diploma mais amplo, capítulo de não menor importância, complementar do primeiro. Capítulo, aliás, de tão grande significação, que ousamos retomar, não há muito, a sugestão do autor de "Regime Federativo", escrevendo

9 *Manual de Ciência das Finanças*, 2.ª edição, pág. 218.

10 *Regime federativo*, pág. 317.

em seu apoio, para o Congresso Jurídico Nacional, tôda uma pequena dissertação especial, cujas conclusões, em princípio, ali mereceram aprovação.

Mas a própria idéia de uma lei geral tributária já vem sendo, entre nós, objeto de cogitação imediata. Escrevendo em nossos dias, assim se manifesta o já citado MARTINS DE OLIVEIRA: "Bem seria que, com a mesma idéia de padronizar os tributos do Brasil" — refere-se, aí, ao Decreto-lei n.º 2.416, de 17-7-40 — "se criasse a lei geral tributária, à laia do que se fêz na Alemanha, estabelecendo-se normas que presidam à criação, lançamento e arrecadação dos impostos, que dêem solução aos inúmeros incidentes dos processos administrativos fiscais e fixem as diretivas da interpretação, da irretroatividade, da revogação, da decadência, da prescrição e da sanção. Evitar-se-á que a jurisprudência invada o terreno do direito privado, em busca de normas que, anàlogamente, são aplicadas às questões fiscais, cujas soluções exigem, no entanto, o emprêgo dos princípios e conceitos gerais do direito público"[11].

Manifestação alguma, porém, de interêsse pela codificação do nosso Direito Tributário, teve, entre nós, repercussão maior do que a dos representantes de São Paulo à Primeira Conferência Nacional de Legislação Tributária, reunida no Rio em meados de 1941. Na sua contribuição a êsse certame[12], começou por fazer sentir a delegação paulista o que se havia passado na Segunda Conferência dos Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, à qual, reunida dois anos antes para solucionar problemas de contabilidade e finanças públicas, viera a ser solicitada, quer pelos seus próprios membros, quer, e principalmente, por pessoas estranhas, "a examinar questões de natureza tributária, nascidas de relações entre contribuintes e entidades tributantes e, mesmo, das relações destas últimas entre si". E tão grande fôra o vulto assumido, no seio dessa Conferência fazendária, pelos assuntos de índole fiscal, que lhe não bastara a constituição de uma comissão especial que os estudasse, mas imperiosa se tornara a convocação de nova conferência, que tratasse especialmente de matéria tributária. Nesse significativo acontecimento, viu a representação paulista o mais flagrante indício de que o problema que mais afligia e preocupava, então, as classes produtoras e trabalhadoras, era, como ainda hoje, o chamado problema fiscal, ou tributário. Para resolvê-lo — salientaram os nossos delegados — não havia necessidade de grandes transformações nos nossos sistemas tributários, bastando que, entre muitas outras providências, recomendáveis para o seu melhor apro-

11 Ob. cit., pág. 28.

12 "Subsídios para o melhor aproveitamento dos sistemas tributários dos Estados e Municípios" (São Paulo, 1941).

veitamento, houvesse, no elaborar as leis fiscais, o conveniente cuidado, apresentando as normas "de maneira clara, concisa e estável, de sorte que possam ser fàcilmente compreendidas e aplicadas pelos contribuintes e agentes fiscais"[13]. E de sugestão em sugestão foram ter à idéia da codificação, afirmando que "quando os tributos estiverem codificados e contidos, portanto, nas suas noções e no seu número exato, terá desaparecido a mais alentada fonte de erros e de vícios, que conturba as administrações". Essa idéia — escreveram ainda os representantes de São Paulo — "está de tal forma ligada à da existência de conjuntos de textos que regulam as relações abrangidas em um determinado campo do Direito, que a ninguém é lícito lembrá-la pretendendo prioridade. Encontra-se — acrescentaram êles — "como que na consciência de todos os indivíduos, como um imperativo de ordem, cuja necessidade a cada passo se faz sentir". "São intuitivas e proclamam-se de si mesmas" — assinalaram, por fim — "as vantagens de um trabalho que tenha por objetivo condensar e fundir todos os textos relativos a um mesmo ramo do Direito, dando às relações que regulam a indispensável dose de certeza, tão desejável não só para aquêles a quem êles geram direitos e obrigações, mas também para aquêles a quem toca o encargo de aplicá-los".

A sugestão dos representantes de São Paulo, embora não tenha merecido, da Conferência, a honra de um exame mais detido, que repercutisse nos debates, logrou, no entanto, favorável acolhimento dos orientadores do certame, tanto assim que figuraram, depois, entre as recomendações aprovadas pela Conferência, "normas gerais para a codificação da legislação tributária dos Estados e Municípios", com a indicação, por exemplo, dos tributos acêrca dos quais deveriam êles legislar, "nos respectivos Códigos Tributários".

Não se cuidou, bem se vê, de um único Código Fiscal, nem ainda de uma só lei tributária, orgânica, ou fundamental. Pensou-se, isto sim, em Códigos Tributários dos Estados e dos Municípios, que de iniciativa própria os promulgariam, cada qual em relação a seus tributos, observadas ùnicamente "as normas gerais para a codificação", aprovadas pela Conferência Tributária.

Afastou-se a idéia de um Código único, para todo o País, porquanto, a bem dizer, não temos nós um Direito Tributário Nacional, ou uma só legislação tributária, que num Código só pudesse compendiar-se. E não o temos, pela simples razão de que, cada qual na sua órbita de competências, tanto a União, como os Estados e os Municípios, legislam, autônomamente, sôbre os tributos que lhes são próprios, dentro dos lindes traçados pela discriminação constitucional de rendas. Assim, tão estranho fôra pensar num Código

13 Ob. cit., pág. 31.

Tributário único, para todo o País, como num Código Civil para tôda a Europa, ou num Código Comercial para as diversas nações da América, pois, embora a União, os Estados e os Municípios não estejam, dentro do País, em relação semelhante à de nações num continente, a verdade é que as respectivas legislações tributárias, ainda que interferentes, independem uma das outras, quer pelas fontes das quais promanam, quer pela matéria sôbre que versam, possuindo a União, os Estados e os Municípios sistemas tributários distintos.

Teria sido, no entanto, acertada a orientação da Conferência?

Nas suas linhas gerais, não há dúvida que sim. Imprimir à legislação tributária nacional diretrizes seguras e uniformes é ideal que se impõe de tal maneira a quem deseje o aperfeiçoamento das nossas instituições, que tudo quanto se faça nesse sentido — e muito se tentou naquela reunião — deve merecer irrestritos aplausos. Quer nos parecer, entretanto, que, tendo fugido, e com acêrto, ao grande êrro em que incorreria se inculcasse a idéia de um Código Tributário único, a Conferência não percebeu, por inteiro, os inconvenientes que poderiam resultar da multiplicidade de Códigos, ainda que entre si semelhantes, e das dificuldades a enfrentar para se conseguir relativa uniformidade. A própria existência de mais de um milheiro de Códigos — que tantos seriam os do País quando os tivessem elaborado os Estados e Municípios — não deixaria de constituir — parece-nos — algo de um tanto grotesco. E a obediência de todos êles a determinados princípios comuns é ideal que será difícil de atingir, sejam quais forem as cautelas que se observem.

Mas, então, dir-se-á, como resolver-se o problema?

Ou muito nos enganamos, ou a solução reside no meio têrmo entre o Código Único e a grande multiplicidade de Códigos. Aquêles princípios comuns, que a Conferência entendeu deverem ser observados pelas legislações tributárias dos Estados e dos Municípios, seriam objeto — uma vez definidos — de uma lei geral, fundamental, que lhes impusesse a observância e que viesse a constituir — diga-se — a "lei orgânica fiscal" de todo o País. Estender-se-ia, segundo a compreendemos, à própria legislação tributária da União, traçando-lhe, também, diretrizes gerais, certas e invariáveis, que também e ainda lhe faltam. E tanto a União, como os Estados e os Municípios continuariam a legislar sôbre os seus próprios tributos, fazendo-o, porém, cada qual, com estrita observância daqueles princípios comuns, traçados pela lei orgânica, princípios que imprimiriam, ao conjunto, a desejada uniformidade. Mais ainda: uma lei geral, assim elaborada, viria resolver não pequeno número de problemas, que são, por assim dizer, dificuldades comuns a tôdas as

legislações tributárias do Brasil. E viria dirimir apreciável número de conflitos, dêsses que freqüentemente surgem entre as diversas unidades político-administrativas do País, com grandes prejuízos para os interêsses de tôdas. Não fôsse o receio de sermos prolixo e aqui demonstraríamos, por miúdo, o grande alcance prático de uma lei que reunisse tais características, descendo à exemplificação das dificuldades dirimidas. Assim nos orientando, não teríamos, bem apreciadas as coisas, um verdadeiro Código Tributário Nacional, ou uma legislação tributária única — ideal, aliás, puramente teórico e, como mostramos, ilusório — mas teríamos — e é o que convém — uma lei tributária *fundamental*, a cujos princípios, sem necessidade de Códigos e, menos ainda, de algumas centenas dêles, tôdas as legislações tributárias seriam obedientes, com grandes vantagens para a organização e para o funcionamento dos nossos diversos aparelhamentos fiscais.

A idéia de uma lei assim não pode, de resto, deixar de ocorrer a quem leia, com atenção, o já citado trabalho de VANONI, — *"L'esperienza della Codificazione Tributária in Germania"*, — trabalho êsse que a Delegação de São Paulo tentou resumir, no final de seu estudo:

"Nesse artigo, depois de aludir ao quadro deplorável em que se debatiam as finanças alemãs do após guerra, historia EZIO VANONI os trabalhos de codificação do direito tributário e a expedição do respectivo código, em 1919, para, em seguida, fazer a apreciação dos resultados obtidos. Êstes *não poderiam ser melhores*, qualquer que fôsse o aspecto a que a análise os submetesse. Tanto do ponto de vista estritamente financeiro, como no que respeita às relações entre as administrações e os contribuintes, *a codificação resultou num autêntico sucesso*.

Deve-se alinhar, ainda, entre as suas conseqüências, um fato verdadeiramente surpreendente. Queremo-nos referir ao notável desenvolvimento dos estudos sôbre o direito financeiro a que êle deu lugar, *de tal sorte que a Alemanha se viu colocada na posição de vanguardeira, na sistematização e elaboração dos princípios jurídicos que regem o tributo*.

E o Código Tributário Germânico (*Reichsabgabenordnung*), ao mesmo tempo que oferecia motivos para estudos e debates, provocando o que VANONI qualifica um *fiorire* do direito financeiro (melhor diria tributário), restringia-lhes o campo, evitando as discussões estéreis e divagações sem qualquer finalidade prática.

E se a mesma Delegação não chegou a sugerir uma lei orgânica fundamental, foi porque — parece-nos — não atentou devidamente para o que seja, na sua essência, o Código Tributário Germânico. Não é êle, na verdade, um Código, no sentido comum do

têrmo, ou um conjunto completo e sistemático de tôdas as disposições legais vigentes, sôbre matéria Fiscal, na Alemanha. E' antes, e apenas, uma lei, ou Regulamento Geral, tomada a expressão regulamento no sentido de lei básica, fundamental. E isso se vê da própria divisão da sua matéria, tal como vem exposta por VANONI, a desdobrar-se nos seguintes capítulos: *a*) disposições preliminares; *b*) administração; *c*) imposição; *d*) direito penal e procedimento penal; *e*) disposições finais e transitórias. Entre as "disposições preliminares", por exemplo, vem a conceituação de quais sejam os impostos e vêm os princípios, fundamentais, a que devem obedecer as leis fiscais. Vêm ainda os de interpretação das leis tributárias, que o próprio VANONI analisa noutro de seus trabalhos[14], princípios que serviram de tema à brilhante colaboração trazida à Conferência por Carlos Alberto de Carvalho Pinto[15]. Consignam-se, afinal, normas tendentes a coibir a evasão fiscal, normas contrà a dupla imposição, normas de represália fiscal internacional, e outras muitas normas, tôdas de caráter geral. Mas é no capítulo "Imposição" que se condensa a matéria mais importante, pois ali se regula tudo o que diz respeito ao desenvolvimento do tributo.

De um regulamento semelhante, elaborado com perfeito conhecimento dos erros, falhas e vícios da nossa multiforme legislação tributária e — o que mais importa — com inteira compreensão dos interêsses e conveniências do fisco e dos contribuintes, regulamento que respeite, por um lado, as legítimas exigências da autonomia dos Estados e dos Municípios, e que trace, por outro, normas fundamentais às legislações de todos êles, sem excetuar a União, eis aí, a nosso ver, o de que o País verdadeiramente necessita. O Govêrno que cuidasse de expedi-lo, nem só prestaria à Nação inestimável serviço, como completaria a obra, que vem sendo realizada, de revisão dos nossos Códigos e das nossas leis gerais mais importantes, uma das quais, por certo, seria a tributária fundamental, a que nos vimos referindo.

Dir-se-á que o Direito Tributário, porque incipiente na sua estrutura científica, não pode aspirar aos louros de verdadeira codificação. Não há dúvida que assim é. A multiplicidade e a variabilidade dos tributos e, de outra parte, a instabilidade das condições econômicas e financeiras dos diversos países, sujeitam sempre a legislação tributária — como bem observa GIANNINI — a constantes mutações e retoques, "*che ne redono meno agevole la sistemazione orgânica*" (*Istituzioni di Diritto Tributário*, pág. 25, n.º 15). Junte-se a isso como que o empirismo da legislação tributária e a natural imprecisão de têrmos, que ordinàriamente a caracteriza, e ter-se-ão

14 *Natura ed interpretazione della leggi tributarie*.

15 *Hermenêutica das leis fiscais*, S. Paulo, 1941.

compreendido as dificuldades de sua codificação, no sentido próprio dêsse vocábulo. Mas aquilo que alvitramos não vai a isso, e representa mais do que isso. Não vai a isso, porque lembramos, tão sòmente, uma única lei geral, e não um Código. E representa mais do que isso, porque uma lei geral, com tôdas essas características, dará, por certo, resultados melhores do que verdadeira codificação, sem as dificuldades e inconvenientes próprios de uma tentativa dêsse gênero.

Uma lei assim serviria, afinal, como que de tecido conectivo entre a Constituição, por um lado, e as próprias leis tributárias — da União, dos Estados e dos Municípios — pelo outro. E existe, realmente, entre aquelas e estas, um grande claro a preencher. Em a nossa legislação tributária, passa o jurista, bruscamente, daqueles preceitos, muito gerais, que as diversas Constituições enunciam, para as normas, já de per si bastante particularizadas, que regem os diversos tributos e disciplinam os serviços da respectiva arrecadação. Ora, aquêles preceitos, por isso mesmo que muito gerais, desdobram-se em muitos outros, que são, por assim dizer, o seu natural e lógico desenvolvimento, mas que ficam — por faltar a consagração dêles em texto de lei — no terreno da pura doutrina, com as incertezas e controvérsias que lhe são próprias. As leis fiscais particularizadas não têm, de outra parte, um padrão comum por onde se afiram, não bastando a êsse efeito as vagas recomendações defluentes dos preceitos constitucionais. Daí, entre nós, o intricado da matéria tributária, que tropeça, a cada instante, em dificuldades de ordem legal ou constitucional, dificuldades que uma lei geral, intermediária, nos moldes delineados, fàcilmente removeria.

5. Longa, porém, já se vai tornando esta palestra, que representa — não nos acanhamos de o confessar — o fruto de maduras reflexões, que aguardavam, desde muito, oportunidade de expansão. Encontramo-la, felizmente, nesta reunião do Instituto dos Advogados, onde, do mesmo passo que nos sentimos orgulhoso de poder falar a tão ilustres consócios, nos desincumbindo do encargo, há já algum tempo e por fôrça maior deferido, de inaugurar os trabalhos da Comissão de Direito Fiscal, a que temos a honra de presidir. Possa a tese por nós apresentada, supridas as suas muitas, naturais e inevitáveis deficiências, despertar, quando mais não seja, geral interêsse dos colegas pelo culto do Direito Tributário e, se possível, um cuidado todo particular pelo problema pôsto em equação. Em que pese aos preconceitos em contrário, tem a disciplina da Comissão a que presidimos não poucos atrativos. E quanto ao tema da codificação das nossas leis fiscais, tão iniludível é a sua importância que é desculpável tenhamos ousado preferi-lo. Se, com êsse primeiro exame, tivermos conseguido desbravar dificuldades,

abrindo caminho a quem melhor se aventure, dar-nos-emos por compensado do esfôrço despendido. Maior, aliás, fôra ainda o nosso contentamento se, caindo em terreno fértil, a semente aqui lançada germinasse. Na geral reestruturação, que todos sentem iminente, das nossas instituições político-administrativas, bem pudera inscrever-se, na futura Constituição, reconhecida a autonomia do Direito Tributário, a competência da União para legislar sôbre as suas normas mais gerais. Dentro dessas normas, obsevados os limites da discriminação constitucional de rendas, União, Estados e Municípios livremente disporiam sôbre seus próprios tributos, fazendo-o sem os erros, falhas, imprecisões e falta de unidade, que caracterizam suas atuais legislações. Nem se suponha que atribuir competência à União para legislar sôbre os princípios fundamentais do nosso Direito Tributário possa ser inconveniente à autonomia dos Estados e Municípios, nesse delicado terreno do livre aproveitamento das suas próprias fontes de receita. A objeção teria procedência, se um dos objetivos da lei orgânica sugerida não fôsse precisamente o de melhor configurar as autonomias tributárias das entidades locais, resguardando-as das constantes incursões a que têm estado sujeitas por parte do Govêrno Federal. São freqüentes, na verdade, as restrições criadas por êste ao livre exercício dos poderes tributativos locais, como freqüentes são os casos de invasão das esferas tributárias que lhes ficaram reservadas. Mais freqüentes, ainda, os casos de dispensa, pelo Govêrno central, de impostos e de taxas, de arrecadação assegurada aos Estados e Municípios pela própria Constituição, em desvirtuamento, portanto, da partilha constitucional de rendas. Incursões como essas só têm sido possíveis à falta de uma lei, como a proposta, que esclareça, reafirme e desenvolva o pensamento constitucional sôbre a matéria, evitando que os poderes central e locais continuem a fazer lembrar, na vida tributária do País, o velho apólogo das duas bilhas, uma de barro, outra de ferro, levadas rio abaixo pela fôrça da correnteza.

Em resumo e conclusão:

a) existe, entre nós, relativa deficiência de publicações sôbre Direito Tributário;

b) é de se atribuir essa deficiência, não à falta, nos nossos cursos jurídicos, de cadeira correspondente à disciplina, mas a diversos fatôres, dentre os quais se destaca, pela sua peculiar importância, a constante flutuação das leis fiscais, de se atribuir, por sua vez, à falta de leis orgânicas impositivas, conclusão aceita, com relação à República Argentina, pelo prof. RAFAEL BIELSA;

c) muitas são as vantagens decorrentes da decretação de leis orgânicas tributárias, devendo salientar-se, entre outras, o floresci-

mento dos estudos, o aperfeiçoamento da legislação e a uniformização da jurisprudência;

d) os excelentes resultados do regulamento geral germânico deram lugar a uma quase universal tendência no mesmo sentido, tendência que alcançou o Brasil, onde foram promulgadas, recentemente, duas leis daquela natureza, uma regulando a cobrança judicial da dívida ativa, outra aprovando normas financeiras para a União, Estados e Municípios;

e) é preciso ir além, nessa tendência, empreendendo, como lembrou a delegação paulista à 1.ª Conferência Nacional de Legislação Tributária, a codificação do nosso Direito Fiscal;

f) deve consistir essa codificação na decretação de uma lei geral tributária, dentro de cujos preceitos livremente legislem, tanto a União como os Estados e Municípios, sôbre os tributos cuja arrecadação lhes pertence;

g) convém, para isso, atribuir-se competência à União para legislar sôbre as normas fundamentais do nosso Direito Tributário.