

FUNDAMENTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL: RUBENS GOMES DE SOUSA, SUAS CARTAS,
SUAS IDEIAS, SEU PROJETO

*HISTORICAL AND CONCEPTUAL FUNDAMENTALS OF THE
NATIONAL CODE: RUBENS GOMES DE SOUSA, HIS LETTERS,
HIS IDEAS, HIS PROJECT*

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy*

RESUMO: Com base em cartas de Rubens Gomes de Sousa o artigo apresenta importantes aspectos relativos à construção do Código Tributário Nacional. Trata-se de um trabalho de exploração de fontes históricas primárias que tem por objeto explorar as origens conceituais de nosso direito tributário.

Palavras-Chave: Direito Tributário. História. Rubens Gomes de Sousa. Código Tributário Nacional. Conceitos.

ABSTRACT: Rubens Gomes de Sousa's letters are the backdrop for this tentative effort to present significant aspects related to the outlining of the Brazilian National Tax Code. It is an effort of exploiting primary historical sources, with the aim of exploring the origins of our Tax Law.

Keywords: Tax Law. History. Rubens Gomes de Sousa. National Tax Code. Concepts.

Artigo recebido em 25 de junho de 2019.

Artigo aceito em 17 de março de 2020.

* Livre-docente em Teoria Geral do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo-USP. Doutor e Mestre em Filosofia do Direito e do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC-SP. Endereço para contato: asmygodoy@gmail.com.br

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. RUBENS GOMES DE SOUSA; 3. AS CARTAS DE RUBENS GOMES DE SOUSA PARA ALIOMAR BALEEIRO; 4. O ANTEPROJETO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL; 5. A EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DE OSWALDO ARANHA; 6. CONCLUSÕES; 7. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A construção do texto que resultou no Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, revela luta impressionante, que deve muito a personagens extraordinários de nossa reminiscência jurídica, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Gilberto de Ulhôa Canto, entre outros. Essa história desdobra-se em alguns passos cardeais, ao longo de duas décadas, os quais, aqui sistematizados, propiciam que se alcance alguns fundamentos históricos e conceituais da codificação tributária no Brasil. Resgatar um pouco dessa história é o objetivo do presente artigo.

O CTN é documento de mais alta importância na identificação de um direito construído no Brasil, ainda que marcado por forte influência da doutrina estrangeira. É uma lei substancialmente nacional, que alcança todas as unidades federadas, e que se revela como um ponto de inflexão conceitual na percepção de um arranjo institucional jurídico brasileiro.

Quanto à sua história, há registro de uma extensiva troca de cartas entre Rubens Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro, ao longo das quais alguns pontos do projeto do código foram extensivamente discutidos. As cartas sugerem

alguma angústia que abalou Gomes de Sousa, em virtude da demora no processo de discussão e de aprovação. O CTN somente conseguiu aprovação no início da Era Militar, à qual se reputa fortíssima pressão sobre o Congresso. Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro são nomes centrais na construção do CTN.

Também teve destacada participação nesse processo, Roberto Campos, diplomata, economista, ministro do Planejamento no governo Castelo Branco¹. A aprovação do CTN deu-se no contexto de uma ampla reforma do Estado, quando se criou o Banco Nacional de Habitação-BNH, a indexação de preços por intermédio de mecanismos de correção monetária (instrumentalizadas pelas Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional-ORTNs), bem como a criação do cruzeiro-novo e a autorização para remessa de lucros para o exterior (Lei nº 4.390, de 29 de agosto de 1964).

O CTN é um texto normativo cuja confecção exigiu imensa paciência. Gomes de Sousa, um de seus pais fundadores, temia que o direito tributário se transformasse em instrumento de opressão estatal; insistia que se deveria permanentemente exercer "(...) uma vigilância sobre a razão do Estado, para que ela não se degrade no puro e simples fato do príncipe"²; pensou, preponderantemente, em uma codificação que não agigantasse o Estado.

O anteprojeto de autoria de Gomes de Sousa serviu de base para os trabalhos da Comissão Especial do CTN. Há também recolha de sugestões oferecidas ao anteprojeto. Destaca-se também Exposição de Motivos que Oswaldo Aranha encaminhou ao então Presidente Getúlio Vargas, pormenorizando o Projeto. A Mensagem que continha a Exposição é datada de

¹ Conferir CAMPOS, Roberto. **Lanterna na Popa**. Rio de Janeiro: Topbooks, 1994, p. 730.

² Conforme pronunciou em conferência proferida em Buenos Aires. SOUZA, Rubens Gomes de. A missão do jurista tributário. **Revista de Direito Administrativo**, outubro-dezembro, 1964, vol. 78, p. 460.

20 de agosto de 1954, portanto, quatro dias antes do suicídio de Vargas. Esses textos fornecem o substrato teórico e historiográfico que informa o CTN.

Deve-se esclarecer que o CTN corresponde a um segundo estágio de uma estratégia de reforma tributária, concebida por Gomes de Sousa, e amadurecida com permanente interlocução com Aliomar Baleeiro, então expressivo político da UDN-União Democrática Nacional. Aliomar Baleeiro mais tarde foi conduzido ao cargo de Ministro do Supremo Tribunal Federal, honraria também oferecida a Rubens Gomes de Sousa, que não aceitou.

O primeiro estágio consistiria em reforma constitucional, por meio de emenda, e que foi atingido com a aprovação da Emenda Constitucional nº 18, publicada no Diário do Congresso Nacional em 2 de dezembro de 1965. A construção conceitual da emenda fora resultado do trabalho de uma comissão, nomeada por Roberto Campos e por Octávio Bulhões, presidida por Luís Simões Lopes, relatada por Gomes de Sousa, e também constituída por Gilberto de Ulhôa Canto, Mário Henrique Simonsen e Gérson Augusto da Silva. Seguiria um conjunto de leis complementares, que Gomes de Sousa enfatizou que teriam caráter nacional, e não federal, e que se consubstanciou com a construção do CTN. Por fim, uma terceira etapa, constituída pelas leis relativas a cada tributo³. Preponderou a ideia de Gomes de Sousa, conferindo feição nacional ao CTN.

A construção conceitual do CTN, no entanto, se fez concomitantemente à vigência da Constituição de 1946, da qual não pôde se afastar⁴. Trata-se, assim, de texto sistematicamente dependente de uma reforma constitucional, que somente ocorreu em 1965, como observado. Gomes de Sousa, em artigo de 1949, argumentava em favor da necessidade de uma construção sólida relativa ao

³ SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 87, janeiro-março 1967, p. 5.

⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxa e imposto. **Revista de Direito Público**, nº 21, ano V, julho-setembro, 1972, vol. 21, p. 309.

direito tributário e à justiça fiscal. Justificava essa obrigação com base no crescimento do fenômeno tributário, ocorrido a partir do fim da primeira guerra mundial, quando se constatou acentuado intervencionismo do setor público nas atividades privadas.

Para Gomes de Sousa um código também enfrentaria o problema decorrente da necessidade de

[...] substituição de antigas noções civilistas e liberais quanto à natureza do imposto, pelas noções, próprias do direito público, da sujeição do poder impositivo do Estado como elemento de soberania, e da generalização da participação individual nos encargos coletivos da nacionalidade.⁵

Era necessária modernizar nosso sistema tributário. O código seria o instrumento dessa modernização.

O CTN foi aprovado e promulgado como lei ordinária; além do que, “mais tarde, com o advento do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, art. 7º, tal lei foi denominada Código Tributário Nacional. A jurisprudência dos tribunais aceitou a lei ordinária, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional, como lei complementar”⁶, o que ocorreu em virtude da recepção proporcionada pela Constituição de 1967 (art. 18, combinado com o art. 49, II). O projeto ficou paralisado no Congresso Nacional de 1954 a 1966, quando foi finalmente aprovado.

No presente artigo faz-se em primeiramente uma resenha biográfica de um de seus pais fundadores, Rubens Gomes de Sousa, em forma de homenagem. Em seguida, trata-se de algumas cartas enviadas por Gomes de Sousa a Aliomar

⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 16, abril-junho, 1949, p. 1.

⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993, vol. I, p. 161.

Baleeiro, um dos defensores mais entusiastas do projeto⁷. Na continuidade, faz-se um esboço do projeto de Gomes de Sousa, indicando-se algumas sugestões colhidas em vários pontos do território nacional. No passo seguinte, tem-se a retomada de alguns pontos da Exposição de Motivos que Oswaldo Aranha encaminhou ao Presidente Getúlio Vargas.⁸ Pretende-se, assim, uma contribuição à fundamentação histórica e conceitual do CTN, com base em fontes primárias de pesquisa.

2. RUBENS GOMES DE SOUSA

Rubens Gomes Carlos Cintra Gomes de Sousa nasceu em Bruxelas, em março de 1913⁹. Seu pai, que era brasileiro, estudava medicina na Europa. Quando os alemães invadiram a Bélgica, na primeira guerra mundial, a família de Gomes de Sousa foi para Londres, de onde retornaram para o Brasil, vivendo primeiramente no Rio de Janeiro e a partir de 1924 em São Paulo.

Gomes de Sousa tocava piano, conhecia música erudita, dominava – além do português – o alemão, o inglês, o francês, o italiano e o espanhol. Em virtude de limitações na vista não foi admitido na Escola Naval; manteve, no entanto, uma paixão incontida por temas náuticos, lendo e colecionando livros e itens, que mantinha no Guarujá, que, segundo José Eduardo Monteiro de Barros, denominava de “*meu refúgio*”.

⁷ As cartas fazem parte do acervo do Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil-CPDOC, da Fundação Getúlio Vargas, Classificação AB pi Baleeiro, A. 1973.06.18.

⁸ De acordo com textos reproduzidos in MINISTÉRIO DA FAZENDA, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**, Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do IBGE, 1954.

⁹ Os dados biográficos de Rubens Gomes de Sousa foram colhidos no extraordinário trabalho de José Eduardo Monteiro de Barros, publicado na Revista de Direito Público, nº 25, julho-setembro, 1973, pp. 7-21. O esboço biográfico de Rubens Gomes de Sousa fora feito a pedido de Geraldo Ataliba.

Para agradecer ao pai, começou a estudar Medicina. Largou o curso, por falta de aptidão, logo no primeiro ano. Seguiu para o Largo de São Francisco, formando-se em Direito na turma de 1934. Lutou contra Vargas na Revolução Constitucionalista de 1932. Ainda como estudante trabalhou no escritório de Pelágio Lobo, quando tomou conhecimento e interesse por questões fiscais.

Em 1936 foi admitido no Ministério das Relações Exteriores, por concurso. Abandonou a glamorosa carreira de diplomata que poderia trilhar, despedindo-se do Itamaraty logo no ano seguinte. Acreditava que não contava com prestígio ou recursos financeiros para expandir suas capacidades e talentos na carreira diplomática. Casou-se em 1938 com Elza Moraes Alves Lima. Atuou como juiz representante dos contribuintes no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, de 1941 a 1943, indicado pela Federação das Indústrias daquele estado.

Em 1949 Gomes de Sousa foi aprovado em concurso para reger a cátedra de Legislação Tributária da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, a primeira cadeira especializada na disciplina ensinada no Brasil, de acordo com José Eduardo Monteiro de Barros. Gomes de Sousa advogou intensamente, atuou com Alcides Jorge Costa e Fábio Monteiro de Barros. Foi um dos fundadores do escritório Pinheiro Neto e Gomes de Sousa.

A Gomes de Sousa foi oferecida uma cadeira no Supremo Tribunal Federal em 1967. Gomes de Sousa não aceitou o honroso convite. A cadeira fora a de Cândido Motta Filho, também importante literato e humanista da história cultural brasileira¹⁰. Naquele contexto histórico delicado, de tentativa de acovardamento do STF, destacaram-se vozes energéticas, que não se deixaram cooptar. É o caso de Hermes Lima, Victor Nunes Leal e Aliomar Baleeiro¹¹.

¹⁰ Conferir MOTA FILHO, Cândido. **Contagem Regressiva- Memórias** Rio de Janeiro: José Olympio, 1972.

¹¹ Essa época é melhor entendida com a necessária leitura da autobiografia de Hermes Lima (Travessia), com os estudos José Melo do Amaral Junior (sobre Aliomar Baleeiro) e de Fernando

Em carta datada de 25 de setembro de 1967, e dirigida a Aliomar, a quem Gomes de Sousa se referiu como *"amigo de tantos anos"*, o indicado para o STF revelou que jamais imaginaria que seria convidado para elevada distinção. Afirmou se tratar de honra, devida a méritos, que Gomes de Sousa, com muita humildade, não reconhecia em si mesmo. Tendo que decidir rapidamente, declinou do convite, em carta dirigida ao então Governador de São Paulo, Roberto de Abreu Sodré, que lutava em favor da indicação de Gomes de Sousa. O indicado lembrou que um companheiro de escritório havia comparado sua situação com a vivida por Clovis Beviláqua, que também recusou uma cadeira no STF, oferecida pelo Marechal Hermes da Fonseca.

Em carta para Abreu Sodré, Gomes de Sousa agradeceu a lembrança de seu nome e justificou a recusa por conta do compromisso que assumira, com a defesa do CTN, no sentido de divulgá-lo, explorá-lo e promovê-lo. A reforma tributária em andamento, entende-se da carta, tomava seu tempo, energia e preocupações. Gomes de Sousa via-se combatendo uma cruzada, que lhe exigia muito, na luta contra os ataques que o código então sofria. É a sina dos autores de códigos o alvo da crítica e da incompreensão, situação que o direito brasileiro é farto de exemplos, todos de triste memória. Essa sina talvez tivera início com Teixeira de Freitas, cujo projeto de código civil não avançou¹².

Menezes de Almeida (sobre Victor Nunes Leal), a par do valioso livro de Bruno M. Salama, sobre a desconstrução da responsabilidade limitada do sócio, no exato momento em que explica como apenas os militares tinham condições e força política para aprovarem o CTN. Consultar LIMA, Hermes. **Travessia- Memórias**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1974; AMARAL JÚNIOR, José Levi Mell. **Coleção Memória Jurisprudencial- Aliomar Baleeiro**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes. **Coleção Memória Jurisprudencial- Victor Nunes Leal**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006; e SALAMA, Bruno Meyerhof. **O fim da responsabilidade limitada no Brasil. História, Direito e Economia**, São Paulo: Malheiros e Fundação Getúlio Vargas, 2014.

¹² Conferir MEIRA, Sílvio. **Teixeira de Freitas, o juriconsulto do Império**. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora e Instituto Nacional do Livro, 1979.

A recusa a uma cadeira no STF não é um fato corriqueiro. Essa passagem na vida de Rubens Gomes de Sousa revela um homem de superlativa coragem moral e de intenso rigor intelectual. De acordo com José Eduardo Monteiro de Barros, Gomes de Sousa repudiava ser lembrado com epítetos tais como “professor”, “abalizado”, “festejado”. Faleceu em 14 de setembro de 1973, recostado em seu sofá do escritório caseiro, enquanto aguardava sair para um espetáculo de teatro, ainda segundo José Eduardo Monteiro de Barros. O CTN havia sido aprovado oito anos antes.

3. AS CARTAS DE RUBENS GOMES DE SOUSA PARA ALIOMAR BALEEIRO

A interlocução entre Rubens Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro teve início com uma carta daquele primeiro, datada de 25 de setembro de 1944¹³. Gomes de Sousa agradecia o envio do livro de Baleeiro, “Atribuição e a Imunidade da Dívida Pública”, que fora acompanhado do programa de um curso que Baleeiro lecionaria, sobre Ciência das Finanças. Gomes de Sousa registrava que conhecia a obra de Baleeiro, reconhecendo que o livro “*O Imposto sobre a Renda*” era um dos melhores no assunto¹⁴.

Elogiou o programa de curso de Baleeiro, especialmente porque, em sessão intitulada de “Introdução ao Direito Financeiro”, havia importantes explorações conceituais relativas à natureza jurídica dos tributos e à obrigação tributária propriamente dita.¹⁵ O ponto comum da amizade, além do interesse pelo direito tributário, consistia na amizade com Giuliani Fonrouge, argentino que

¹³ As cartas enviadas por Rubens Gomes de Sousa serão aqui identificadas com suas iniciais RGS. Um documento de Aliomar Baleeiro é identificado com a inicial AB. Em seguida às iniciais identifica-se a data da missiva.

¹⁴ RGS, 25 de setembro de 1944.

¹⁵ RGS, 25 de setembro de 1944.

estudava e lecionava direito fiscal, com quem Gomes de Sousa e Baleeiro se correspondiam.

Gomes de Sousa enviou para Baleeiro um trabalho que escrevera sobre um Tribunal Fiscal que sempre defendia, e que havia apresentado em um Congresso ocorrido no Rio de Janeiro, em setembro de 1943. Era ferrenho defensor da necessidade de criação de um tribunal com competência exclusiva para tratar de matéria tributária, propondo, inclusive, com essa finalidade, uma revisão constitucional, com vistas à criação de órgãos que denominava de *quase-judiciais*, para apreciação exclusiva da interpretação da lei fiscal.¹⁶ Também mencionava que escrevera um livro em colaboração com Tulio Ascarelli, então professor da Universidade de Bolonha, e que fora contratado pela Faculdade de Direito de São Paulo.¹⁷ Ascarelli é conhecido como importante renovador do direito comercial no Brasil.

Baleeiro respondeu em janeiro do ano seguinte, lembrando que a aproximação entre ambos se devia, de fato, a um amigo comum, Giuliani Fonrouge¹⁸. Baleeiro tratava de um tema de interesse também comum, relativo à criação de uma cadeira universitária de Ciência das Finanças e Legislação Financeira. Lamentava que o ensino universitário encontrava “percalços mais ou menos invencíveis, desde a convocação de grande parte dos estudantes até a falta de obras especializadas”¹⁹. Agradecia o envio da tese de Gomes de Sousa, que discutia o delicado assunto da distribuição da justiça em matéria fiscal. Baleeiro concordava com Gomes de Sousa, quanto à necessidade de que contássemos com uma justiça fiscal especializada.²⁰

¹⁶ RGS, 25 de setembro de 1944.

¹⁷ RGS, 25 de setembro de 1944.

¹⁸ AB, 6 de janeiro de 1944.

¹⁹ AB, 6 de janeiro de 1944.

²⁰ AB, 6 de janeiro de 1944.

Gomes de Sousa continuava a correspondência com o envio da cópia de uma conferência que ditou sobre o tema da coisa julgada no direito tributário²¹. Ainda no mesmo ano, registrava o recebimento do texto das propostas que Baleeiro havia enviado ao Congresso, relativo ao tema da discriminação de rendas, assunto inovador naquele tempo no qual o direito tributário dava entre nós seus primeiros passos. Gomes de Sousa fichou e coordenou as propostas, elaborando um comentário exegético, que afirmou ter redigido com um título que julgava pomposo: "O Direito Tributário na Constituição Federal"²². Insistia, com recorrência, na necessidade de contarmos com uma justiça especializada em matéria fiscal:

Neste momento, em que se reestrutura a ordem jurídica, tenho pensado muito na conveniência de se criarem tribunais judiciários especializados em direito fiscal. Já é velha ideia minha que expus, embora sob forma um pouco diversa, em um trabalho que publiquei em 1943, e de que lhe mando um exemplar por correio comum. Sei que o amigo foi contrário à criação dos Tribunais Federais, afinal reduzidos a um; qual seria o seu pensamento quanto à criação de uma justiça especializada fiscal?²³

Gomes de Sousa agradecia a um telegrama que recebera de Baleeiro, datado de 13 de setembro de 1946; agradecia também ao envio do projeto final da Constituição, lamentando a derrota da emenda que previa expressamente a criação de uma justiça tributária.²⁴ Afirmou que a

atitude da Câmara no assunto foi intransigente, pois não só rejeitou a sua emenda como suprimiu no capítulo do Poder Judiciário o dispositivo que dava poderes à lei ordinária para criar outros tribunais ou juízos. Nem mesmo os Estados poderão

²¹ RGS, 15 de janeiro de 1946.

²² RGS, 15 de janeiro de 1946.

²³ RGS, 15 de janeiro de 1946.

²⁴ RGS, 28 de agosto de 1946.

instituir tribunais fiscais, que fossem desmembramentos dos Tribunais de Apelação, uma vez que a faculdade de criar tais tribunais está subordinada à alçada.²⁵

A justiça fiscal que defendia era concebida como parte permanente do corpo judiciário. Não acreditava em uma justiça tributária meramente administrativa²⁶. Seu modelo ideal previa uma justiça fiscal efetivamente adjudicatória, com funções e prerrogativas judiciais.

Enquanto visitando os Estados Unidos, Gomes de Sousa tomou conhecimento que Baleeiro o procurou, lamentando que não o pôde conhecer pessoalmente.²⁷ Em janeiro de 1947 Gomes de Sousa fora para o Rio, procurando Baleeiro, mas não conseguiu localizá-lo, conforme registrou em carta²⁸. Gomes de Sousa propunha que trocassem ideias com vistas à elaboração legislativa de um Código Tributário Nacional.²⁹ Trata-se, do ponto de vista de uma arqueologia dos arranjos tributários brasileiros, de verdadeira certidão de nascimento do CTN, do ponto de vista de uma localização mais remota.

Agradecendo Baleeiro quanto ao recebimento de um folheto relativo à Comissão de Finanças e Orçamento, sobre a modificação do imposto de renda, Gomes de Sousa admitia a importância da iniciativa³⁰. Insistia na criação de uma justiça tributária especializada, o que colocava condição para a realização de reforma profunda no modelo. Impunha à resistência do Judiciário uma causa determinante para que o legislador constituinte de 1946 não optasse pela fixação de uma justiça tributária com competência exclusiva. Para Gomes de Sousa, o nosso Judiciário era um corpo fechado dominado por um mal-entendido *espírito*

²⁵ RGS, 28 de agosto de 1946.

²⁶ RGS, 28 de agosto de 1946.

²⁷ RGS, 26 de dezembro de 1946.

²⁸ RGS, 14 de janeiro de 1947.

²⁹ RGS, 14 de janeiro de 1947.

³⁰ RGS, 1º de março de 1947.

de corpo; além do que, afirmava, uma boa lei orgânica da tributação de renda só poderia funcionar eficazmente com um bom sistema de justiça fiscal.³¹

Em agosto de 1947 Gomes de Sousa mencionava um grande amigo, Gilberto de Ulhôa Canto, que advogava no Rio, e pedia indicação de nomes para uma associação científica filiada à International Fiscal Association-IFA, desde então sediada na Haia.³² Gomes de Sousa indicava o nome de Baleeiro, e acrescentava que Ulhôa Canto conhecia o trabalho de Baleeiro, e que o admirava³³. Baleeiro respondeu por telegrama, Gomes de Sousa agradeceu. Referiu-se a Ascarelli, que estivera no Rio com Baleeiro. Caminhava a ideia de se sistematizar o modelo tributário brasileiro.³⁴ O futuro CTN ganhava corpo, ainda que a ideia tivesse adormecido circunstancialmente.

Dois anos depois a correspondência foi retomada. Baleeiro atuava como Deputado Federal pela Bahia. Gomes de Sousa advogava em São Paulo, intensamente, em matéria fiscal. Noticiava que seguia para Araxá, Minas Gerais, onde se discutiriam temas econômicos e financeiros em congresso de especialistas. Gomes de Sousa apresentaria sugestão (em forma de tese) sugerindo formação de comissão para elaboração de um anteprojeto de código tributário.³⁵ Participava também que fora aprovado em concurso para ocupar a cátedra de Direito Tributário na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade de São Paulo.³⁶

Gomes de Sousa e Baleeiro não se encontraram em Araxá; Gomes de Sousa comunicava que sua recomendação relativa à necessidade de elaboração de um código tributário fora aprovada com votação unânime. Ao fim, registrava

³¹ RGS, 1º de março de 1947.

³² RGS, 19 de agosto de 1947.

³³ RGS, 19 de agosto de 1947.

³⁴ RGS, 15 de dezembro de 1947.

³⁵ RGS, 18 de julho de 1949.

³⁶ RGS, 18 de julho de 1949.

que torcia para que o governo não protelasse essa medida, tão necessária³⁷. No início de 1950 Gomes de Sousa agradecia a Baleeiro pelo envio de uma separata de revista especializada italiana, que continha artigo sobre os aspectos financeiros e tributários de índole constitucional.³⁸ No mês seguinte, Gomes de Sousa agradecia encorajamento que recebera de Baleeiro, no sentido de escrever um livro de comentários sobre as disposições fiscais da Constituição.³⁹

Gomes de Sousa noticiava que um deputado estadual propunha realizar em São Paulo um grande congresso de Direito Tributário. Como único professor da cadeira de tributário em São Paulo, Gomes de Sousa foi instado pela reitoria para opinar. Reagiu favoravelmente e, na carta enviada a Baleeiro, resumiu o nível de interesse que o Direito Tributário suscitava na comunidade profissional e acadêmica.⁴⁰

Em setembro de 1950 Gomes de Sousa agradecia a Baleeiro pelo envio de um livro, que compilava as sugestões e comentários de Baleeiro à Constituição de 1946⁴¹. A obra ("Alguns Andaimos da Constituição") reunia o trabalho de Baleeiro na Constituinte. O volume fora compilado a partir de trabalhos esparsos de Baleeiro, publicados no Diário do Congresso. Gomes de Sousa elogiava a iniciativa, colocava-se mais uma vez à disposição para comentar os excertos fiscais da Constituição de 1946 e sugeria que Baleeiro reeditasse um trabalho sobre o imposto de renda.⁴²

Gomes de Sousa noticiava em maio de 1951 que começava a trabalhar no código tributário que tinham em mente. O método empregado, os materiais colhidos, os pontos centrais aos quais se referiu, dão conta do início da

³⁷ RGS, 2 de agosto de 1949.

³⁸ RGS, 31 de janeiro de 1950.

³⁹ RGS, 11 de fevereiro de 1950.

⁴⁰ RGS, 29 de agosto de 1950.

⁴¹ RGS, 8 de setembro de 1950.

⁴² RGS, 8 de setembro de 1950.

empreitada. Gomes de Sousa gastara o mês de abril para coletar materiais com vistas ao código que cogitavam redigir.⁴³ Explicava que havia encomendado material do estrangeiro e que em 1º de maio começaria a trabalhar na elaboração do texto.⁴⁴ Conjecturava sobre uma divisão por livros, títulos, capítulos e artigos. Adiantava que o esquema estava sujeito a revisões, por vezes meio drásticas, de modo que enviaria uma cópia para críticas e sugestões, isto é, sublinhava, somente quando estivesse razoavelmente satisfeito em relação ao que fosse definitivo.⁴⁵

O método continha algo aleatório. Gomes de Sousa não trabalharia, necessariamente, na ordem dos materiais. Trabalharia em assuntos determinados, na medida em que sentisse “vontade” de trabalhar em um tema assentado, acrescentando, “seja por impulso do momento, seja porque tenho o material respectivo já mais completo e a mão”⁴⁶. Noticiou que havia começado a cuidar da parte relativa à prescrição e que “depois, as folhas escritas quanto a cada um dos assuntos, juntamente com as variantes, alternativas e rejeições, vão para uma pasta especial; por último, haverá um trabalho final de ordenação do material contido em todas essas pastas, e de aplicação de solda nas juntas para que fique um todo orgânico”⁴⁷. Estava empolgado.

Gomes de Sousa descrevia o cotidiano, lembrando que empregava as manhãs lecionando na faculdade. Continuava advogando. Trabalhava no código ao longo da tarde. Parodiando a frase clássica (*primo vivere, deinde philosophare*, primeiro viver, depois filosofar), lembrava que continuava trabalhando, isto é, *primo vivere, deinde codificare*, vale dizer, primeiro viver, depois codificar.⁴⁸ Pelas

⁴³ RGS, 3 de maio de 1951.

⁴⁴ RGS, 3 de maio de 1951.

⁴⁵ RGS, 3 de maio de 1951.

⁴⁶ RGS, 3 de maio de 1951.

⁴⁷ RGS, 3 de maio de 1951.

⁴⁸ RGS, 3 de maio de 1951.

noites, revia as folhas datilografadas do trabalho já feito, procurava mais material utilizável, inclusive lendo ou relendo livros e artigos de revista, de onde sempre podia tirar alguma ideia, segundo escreveu.⁴⁹ O código andava. Não suspeitava, no entanto, que uma vez depois de concluído, o texto ficaria por muitos no Congresso, a espera de uma discussão.

Em 13 de julho de 1951, em longa carta, Gomes de Sousa ponderava sobre alguns pontos de vista distintos, em relação ao código, nos quais contrastava com Baleeiro. Afirmava que a visão de Baleeiro refletia a percepção de um legislador, de um estadista, e que a sua própria compreensão decorria da visão de um “rábula provinciano”⁵⁰. Estava em pauta a discussão em torno do conceito e da definição de “causa da obrigação tributária”. Mencionava também a posição de Ulhôa Canto, que teria confundido os conceitos de causa como valor genérico e como valor específico.⁵¹

Discutia-se o fato de que a obrigação tributária teria como causa apenas a lei, o que, do ponto de vista substancialmente formal, significaria que obrigação seria (ou não) tão somente um predicado da soberania. Assim, vencida a tese, um imposto iníquo ou antieconômico nem por isso deixaria de obrigar sob o ponto de vista jurídico. Nesse mesmo tema, e na mesma carta, discorreu sobre capacidade contributiva, outro assunto cuja opinião de Gomes de Sousa contrastava com a de Baleeiro.⁵²

Gomes de Sousa também discordava de Baleeiro, que defendia que o Judiciário detinha competência para controle de constitucionalidade de lei que tratasse de capacidade contributiva⁵³, o que, afirmava, “seria atribuir ao Judiciário

⁴⁹ RGS, 3 de maio de 1951.

⁵⁰ RGS, 13 de julho de 1951.

⁵¹ RGS, 3 de maio de 1951.

⁵² RGS, 3 de maio de 1951.

⁵³ RGS, 3 de maio de 1951.

o poder de controlar a motivação do legislador; ditadura por ditadura, a experiência provou que, pelo menos entre nós, a do Executivo é mais fecunda”⁵⁴. A passagem revela que Gomes de Sousa temia o ativismo judicial, justificando, ironicamente, uma preponderância do Executivo. O assunto - - ativismo judicial - - assim, não é tão contemporâneo como se poderia supor.

Em julho de 1951, Gomes de Sousa agradeceu a opinião que Baleeiro lançara sobre um livro que publicara⁵⁵. Nessa carta, Gomes de Sousa referia-se ao código tributário que redigia, que lhe tomava tempo, e que lhe impedia de avançar com a revisão e expansão de manual que também pretendia escrever. E ainda quanto ao código, desabafava alguns problemas que o afetavam. Fica muito nítida a obsessão que Gomes de Sousa desenvolvia em relação ao texto normativo no qual que trabalhava.⁵⁶

Em relação a problemas conceituais, Gomes de Sousa discutia com Baleeiro o tema do fato gerador como indicativo de capacidade contributiva⁵⁷. Ao enviar uma primeira versão do texto, explicitava preocupações com as linhas gerais da redação e com os limites que conceitualmente se impunha. Preocupava-se com o fato de que poderia estar criando regras que já existiam, redundância normativa que denominava de “arrombar portas abertas”⁵⁸.

Gomes de Sousa adiantava que fisco e contribuinte tomariam do código apenas o que lhes interessava. Desabafava que o texto fora polido inúmeras vezes, e que vários dispositivos contavam com inúmeras redações antes de alcançar versão última, que era justamente aquela que então apresentava. Confirma-se que o trabalho era extenuante, e que Gomes de Sousa era um

⁵⁴ RGS, 3 de maio de 1951.

⁵⁵ RGS, 14 de julho de 1951.

⁵⁶ RGS, 14 de julho de 1951.

⁵⁷ RGS, 14 de julho de 1951.

⁵⁸ RGS, 12 de agosto de 1951.

perfeccionista⁵⁹. Pretendia um código que explicitasse um sistema, de modo que se pudesse evidenciar das linhas gerais de um modo interpretativo. O texto estava concluído, a matéria já estava toda contida no projeto.⁶⁰

Com os textos do código Gomes de Sousa enviava para Baleeiro a tradução que fizera de famoso livro de Eduardo Couture. Na carta, confessava que tinha aversão pela vida prática do advogado; era um cientista do direito.⁶¹ Em agosto de 1951 enviava as observações que fazia em relação aos artigos 1º a 77 do código.⁶² Juntava fotografias e currículo, que Baleeiro pedia, porque começava a anunciar a autoria do código que se discutia⁶³. Achava, no entanto, que a divulgação era prematura.⁶⁴

Na medida em que a construção do CTN evoluía, Gomes de Sousa começava a se preocupar com as discussões políticas que se aproximavam. Baleeiro era figura central da UDN, partido que passava a reivindicar a paternidade do código. A UDN fazia ferrenha oposição a Getúlio Vargas.⁶⁵ Gomes de Sousa entendia, no entanto, que o código deveria seguir sob um prisma substancialmente técnico, devendo-se enfatizar que fora elaborado por técnicos, e que não havia vocação partidária no texto; acreditava que o projeto deveria avançar com um mínimo de divulgação possível na imprensa.⁶⁶ Temia um excesso de divulgação, o que poderia levar a discussões intermináveis.

Gomes de Sousa permanecia inquieto com as questões políticas que se desdobravam com as discussões relativas ao código. Comunicava que dera uma

⁵⁹ RGS, 12 de agosto de 1951.

⁶⁰ RGS, 12 de agosto de 1951.

⁶¹ RGS, 12 de agosto de 1951.

⁶² RGS, 20 de agosto de 1951.

⁶³ RGS, 20 de agosto de 1951.

⁶⁴ RGS, 20 de agosto de 1951.

⁶⁵ Conferir BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita, **A UDN e o Udenismo- ambiguidades do liberalismo brasileiro (1945-1965)**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1981.

⁶⁶ RGS, 23 de agosto de 1951.

entrevista sobre o anteprojeto e que não concordava com a publicação até que Baleeiro a lesse. Havia necessidade de uma estratégia comum de divulgação e defesa. Entre outros assuntos tratados em carta de setembro de 1951, mencionava o tema do realismo jurídico norte-americano, e o consequente ativismo judicial, criticando-o, justamente porque o voluntarismo poderia resultar em liberdade absoluta para que juízes construíssem soluções atendendo apenas a especulações próprias.⁶⁷ Gomes de Sousa era um positivista, no sentido exato de que defendia uma correta e direta interpretação da lei, desprovida de inserções hermenêuticas voluntaristas.

Em seguida, Gomes de Sousa registrava ter recebido os cinco volumes dos anais da Constituinte, que Baleeiro lhe enviara, e que reputava muito útil para a redação da parte justificativa do Código; registrava também que a redação da parte especial lhe gerava muita dificuldade.⁶⁸

Dois dias depois, enviava para Baleeiro cópias da entrevista que dera sobre o CTN na qual enfatizava a importância de Aliomar Baleeiro na construção do anteprojeto. Lembrava que Baleeiro fora o grande defensor da emenda constitucional que conferia à União plena competência para legislar sobre normas de direito financeiro, sem o que o código seria impensável. Essa medida permitia que se cogitasse de um código que regulasse de "forma orgânica e sistemática toda a matéria jurídica referente aos impostos, taxas e demais tributos, não se da União, como dos Estados e Municípios, respeitada, como é claro, as autonomias de cada qual, dentro do plano traçado pela Constituição"⁶⁹. Insistia nos elogios a Baleeiro, a quem identificava como o maior animador dos trabalhos do projeto de um código tributário. Segundo Gomes de Sousa, Baleeiro

⁶⁷ RGS, 3 de setembro de 1951.

⁶⁸ RGS, 13 de setembro de 1951.

⁶⁹ RGS, entrevista, CPDOC-FGV, arquivo Baleeiro.

difundia a ideia no Parlamento e fora dele, e que surgia um inegável ambiente de receptividade, a seu ver, absolutamente esclarecida.

Na entrevista, Gomes de Sousa afirmava que esse juízo positivo em relação a Baleeiro decorria, inclusive, de conversas que tivera com políticos, como Bilac Pinto, Alberto Deodato e Lúcio Bittencourt, lembrando que todos eram renomados juristas e financistas. Também noticiava conversas que tivera com o deputado Soares Filho, líder da União Democrática Nacional-UDN na Câmara. Tomava o cuidado de sublinhar que a ideia do projeto era da UDN, mas que seu posterior desenvolvimento era técnico e apartidário; não seria, assim, o produto de concepção específica do partido de Baleeiro. Afirmava peremptoriamente que o projeto não estava subordinado a nenhuma orientação político-partidária.

Na mencionada entrevista explicou as razões pelas quais fora escolhido para conduzir tecnicamente o anteprojeto. Ironicamente, esclarecia que a amizade influíra mais do que o raciocínio, e que Baleeiro por essa razão apontava seu nome. Com alguma humildade pedia que seu projeto fosse considerado como “um simples rascunho, destinado apenas a dar corpo à ideia, e a fornecer um texto sobre o qual se possam depois concentrar as discussões, evitando a dispersão dos esforços”⁷⁰. Defendia um trabalho de equipe; o texto que apresentava apenas sintetizava ideias básicas; com a divulgação colheriam propostas e sugestões “das Faculdades de Direito, dos Tribunais, dos Institutos e das Associações de Classe, advogados, enfim, dos estudiosos de direito e finanças de todo o país”⁷¹.

Aguardariam o material, que seria submetido a uma comissão da qual fariam parte “parlamentares, magistrados, representantes do Ministério da Fazenda e dos contribuintes, e estudiosos independentes; uma comissão assim

⁷⁰ RGS, entrevista.

⁷¹ RGS, entrevista.

constituída é que deverá redigir o projeto definitivo, para apresentação ao Legislativo, onde ainda receberá a apuração decorrente dos tramites parlamentares⁷². Defendia, assim, um código que fosse "produto do esforço conjugado de todas as competências de que o país disponha na matéria"⁷³. Argumentava em favor de um esforço comum.

Quanto à matéria contida no anteprojeto do código afirmou que pensava em um texto único, deveria dispor sobre "*princípios que regem a elaboração das leis fiscais* no qual concentraria as várias leis referentes aos vários tributos; isto é, "nos termos de texto constitucional, um código de normas gerais, isto é, dos princípios básicos de direito fiscal, aplicáveis a todos os tributos os contribuintes"⁷⁴. O código; a natureza das obrigações que deles decorrem para os contribuintes e demais pessoas a que se apliquem, ou seja, o lançamento, cobrança e arrecadação dos tributos, os privilégios e garantias dos créditos do fisco, as infrações das leis tributárias e suas penalidades"⁷⁵.

Também achava importante a fixação de "regras gerais relativas aos direitos recíprocos da Fazenda Pública e dos particulares em materia de fiscalização e de repressão da sonegação e da fraude"⁷⁶. Era além disso um entusiasta de disposições sobre matéria processual, administrativa e judicial, relativa à cobrança dos tributos e imposição de penas, "tendo em vista garantir, com igual rigor, de um lado os legítimos interesses do fisco, e de outro as garantias individuais dos cidadãos"⁷⁷. Explicava ainda que o texto indicaria "cada um dos tributos individualmente considerados, os princípios que devem presidir à sua instituição e à sua cobrança, dentre das linhas mestras traçadas pela

⁷² RGS, entrevista.

⁷³ RGS, entrevista.

⁷⁴ RGS, entrevista.

⁷⁵ RGS, entrevista.

⁷⁶ RGS, entrevista.

⁷⁷ RGS, entrevista.

Constituição, e sem ofensa à competência legislativa dos Estados e dos Municípios, quanto aos tributos que lhe pertencem".⁷⁸

Quanto às fontes, informava que um código dessa natureza não era novidade ou mesmo experiência arrojada. Lembrou que a Alemanha havia sido o primeiro país a ter codificado o direito tributário, "em 1919, logo que a unificação política do Reich possibilitou a sistematização do direito nacional"⁷⁹. Registrou que "o autor do Código alemão foi o grande jurista E. Becker, que foi depois, até o seu falecimento, juiz de Supremo Tribunal Fiscal de seu país"⁸⁰. O México, prosseguia Gomes de Sousa, fora o segundo país a codificar o direito tributário, em 1938, seguido pela Província de Buenos Aires, na Argentina, em 1948. Nesse último caso, fora importante a influência de Dino Jarach, professor italiano radicado na Argentina, e que fortíssima influência exerceu na construção do direito tributário codificado brasileiro.

Lembrou que havia - à época - códigos fiscais que tratavam parcialmente do tema geral da tributação, a exemplo dos modelos então existentes na Itália, na França, nos Estados Unidos, na Romênia e na Venezuela. Informou também que usava subsídios da legislação comparada, uma vasta literatura doutrinária nacional e estrangeira.

Comunicava que a única novidade real do código consistia em sua aplicação nacional, que valeria para a União, para o Distrito Federal, para os Estados e para os Municípios. Nesse sentido, diferenciava-se dos modelos dos Estados Unidos e do México, cujos códigos valiam apenas para a União. Comparável ao nosso modelo, prosseguia, apenas um projeto que era debatido na Suíça, cujas diferenças com o Brasil deveriam ser acentuadas, porquanto a

⁷⁸ RGS, entrevista

⁷⁹ RGS, entrevista.

⁸⁰ RGS, entrevista.

Suíça era uma confederação e o Brasil uma federação. Concluía, lembrando que “sozinho, nada poderia fazer; mas, amparado e esclarecido pelo esforço e sabedoria dos verdadeiramente competentes na matéria, estou [estava] certo de que o Brasil poderá vir a ter um código tributário à altura da sua tradição jurídica⁸¹”.

A entrevista revelava as preocupações centrais que Gomes de Sousa vivia em relação ao código. Os pontos basilares do texto, quanto a origem e referências, estavam fixados na entrevista. Especialmente, constata-se a deferência e respeito que Gomes de Sousa tinha em relação a Baleeiro. E também substancialmente, Gomes de Sousa preocupava-se muito com a redação da justificativa que acompanharia o código, bem como propunha uma estratégia de divulgação:

Penso, com efeito, que o melhor será dar publicidade a tudo de uma vez, ou seja, à bomba de hidrogênio, em vez de explodir prematuramente bombinhas de pólvora ou mesmo atômicas. A minha ideia seria V. então oficializar o assunto, arranjado que a Câmara determinasse a impressão do negócio todo pela Imprensa Nacional (dará umas boas 300 páginas) e a divulgação por esses Brasis afora para receber sugestões, por um prazo que seria editalizado no Diário Oficial. Sem embargo do edital, por uma questão de cortesia, o calhamaço poderia ser remetido com ofício aos Tribunais, Faculdades de Direito, Ordem dos Advogados, e demais sociedades sapientes. Vindas às críticas, ou sem nomeação de uma comissão para estudar tudo e redigir o anteprojeto final. Esse, então, V., na legislatura de 1952, depositaria gloriosamente sobre a mesa da Câmara, e com esse simples gosto passaria à história como o perpetrador do maior aborto jurídico desde a Lei Malária.⁸²

Em outra carta, Gomes de Sousa acusava o recebimento do Diário do Congresso que tratava do código, pela primeira vez; noticiava que a parte especial

⁸¹ RGS, entrevista.

⁸² RGS, 15 de setembro de 1951.

já estava escrita, e que se encontrava em processo de datilografia⁸³. Na próxima carta manifestava preocupação com notícia que lera na Revista Cruzeiro, dando conta de que também havia um projeto de CTN que Armando Falcão apresentara à Câmara, sob os auspícios de Juscelino Kubitschek⁸⁴. Registrava que estava absolutamente cansado com os trabalhos do código:

Nestes dias ando parado em matéria de Código. O cansaço acumulado, de que eu não me tinha dado conta durante a fase de trabalho mais intenso, acabou estourando, e sinto-me fisicamente fraco como um filhote de pinto e mentalmente vazio como uma bola de futebol. Além disso, criei um verdadeiro enjoo pelo diabo do Código, que até o aspecto das folhas de papel em que ele está escrito me dá náuseas. Preciso descansar uns dias e depois retomarei para dar a arrumação final ao texto e completar a justificativa.⁸⁵

Gomes de Sousa insistia para que o projeto não circulasse antes que introduzisse algumas mudanças; é que revia “palavra por palavra, para a redação final”⁸⁶. Em novembro Gomes de Sousa recebia (com dedicatória) *As Limitações Constitucionais de Tributar*⁸⁷, que é um clássico de Baleeiro. No Natal daquele ano (1951) registrava que tomava conhecimento de que o código seria discutido em convocação extraordinária do Congresso.⁸⁸

Um mês depois enviava judiciosas observações ao livro de Baleeiro, criticando o texto, em vários aspectos; nessa carta, Gomes de Sousa expunha curiosa relação que mantinha com o direito tributário, no sentido de que:

[...] como V. já deve ter percebido, o meu amor pelo direito tributário é apenas subcutâneo, não chegando a ser intramuscular e muito menos endovenoso: não está no sangue.

⁸³ RGS, 27 de setembro de 1951.

⁸⁴ RGS, 16 de outubro de 1951.

⁸⁵ RGS, 16 de outubro de 1951.

⁸⁶ RGS, 9 de novembro de 1951.

⁸⁷ RGS, 29 de novembro de 1951.

⁸⁸ RGS, 24 de dezembro de 1951.

Por isso mesmo é sujeito a crises periódicas de fastio, que parece que se vêm agravando seriamente, visto que antes lhes bastava, como cura, um pulinho de dois ou três dias ao Rio, ao passo que desta vez a última exigiu nada menos que 20 dias em Buenos Aires e Montevideo.⁸⁹

Confessava que sua relação com o direito tributário não era sanguínea.

Seguia em carta de fevereiro, mais calmo, lembrando que o código estava “em fase de decantação”⁹⁰. Discutia um problema de algum modo atual, relativo ao caso de uma mesma atividade ser exercida por um mesmo contribuinte em mais de um Município, do mesmo Estado ou de Estados diferentes, quanto à incidência do então existente imposto de indústrias e profissões, de competência municipal⁹¹, e que foi absorvido pelo Imposto sobre Serviços-ISS. Preocupava-se com a identificação da ocorrência do fato gerador, “no caso de lançamento com base no movimento econômico, a repartição dos diferentes elementos que compõem o referido movimento entre os diversos estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Municípios diferentes”⁹². Em abril de 1952 comunicava que iria ao Rio participar de uma reunião do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, na qual Baleeiro faria uma palestra.⁹³

Gomes de Sousa informava que o código estava pronto; contava com 500 artigos; mas ainda precisava trocar alguns artigos de lugar e rever todas as referências⁹⁴. Queria discutir com Baleeiro um plano para o encaminhamento das discussões no Congresso, defendendo que uma comissão técnica fosse ouvida; por outro lado, tinha absoluta consciência do momento político difícil que se

⁸⁹ RGS, 23 de janeiro de 1952.

⁹⁰ RGS, 3 de fevereiro de 1952.

⁹¹ RGS, 14 de março de 1952.

⁹² RGS, 14 de março de 1952.

⁹³ RGS, 7 de abril de 1952.

⁹⁴ RGS, 3 de setembro de 1952.

vivia⁹⁵. Pretendia discutir o código até o fim de 1952⁹⁶, isto é, ao longo da segunda presidência de Getúlio Vargas. Aliomar Baleeiro era um dos principais líderes da oposição, o que dificultaria o andamento do projeto.

Gomes de Sousa noticiava que havia ido ao Rio de Janeiro e que, no Ministério da Fazenda, tomou conhecimento da disposição do Ministro, no sentido de nomear uma comissão para discutir o código; Oswaldo Aranha parecia sensível às dificuldades pelas quais passavam, e por isso via dificuldades em se avançar com o texto proposto⁹⁷. Gomes de Sousa insistia com Baleeiro que mantinha firme a intenção de “cercar o projeto de código de um máximo de garantias para um estudo sério em termos científicos e técnicos”⁹⁸, com o objetivo de “lhe assegurar o máximo de probabilidades de aprovação final, sem interferências espúrias ou mutilações”⁹⁹.

Gomes de Sousa seguiu para o Rio de Janeiro, para reunir-se com o Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, junto com Baleeiro, sempre no propósito de obter o maior apoio possível. Considerava que seu anteprojeto era apenas uma base de estudos que não dispensaria a colaboração dos componentes da comissão que se pensava criar¹⁰⁰, o que vinha sistematicamente afirmando desde a entrevista na qual expunha as linhas centrais do projeto. Sugeriu que apenas o texto finalmente aprovado pela comissão, com a competente justificativa, consistiria no projeto definitivo, instruído pela Mensagem do Executivo e com concomitante encaminhamento ao Congresso, para deliberação final.¹⁰¹

⁹⁵ RGS, 3 de setembro de 1952.

⁹⁶ RGS, 11 de outubro de 1952.

⁹⁷ RGS, 25 de maio de 1953.

⁹⁸ RGS, 25 de maio de 1953.

⁹⁹ RGS, 25 de maio de 1953.

¹⁰⁰ RGS, 27 de julho de 1953.

¹⁰¹ RGS, 27 de julho de 1953.

Na continuidade, parecia eufórico, noticiava Baleeiro que tomara conhecimento de uma portaria do Ministro da Fazenda para que se elaborasse um projeto definitivo de código tributário com base em seu anteprojeto, abrindo-se um prazo de 90 dias para sugestões.¹⁰² Em maio de 1954 Gomes de Sousa comunicava a Baleeiro que iria ao Rio discutir a parte então já pronta da redação final do texto, que seria entregue ao Ministro da Fazenda até meados de maio daquele ano.¹⁰³

As cartas de Gomes de Sousa diminuem em 1954; a temperatura política, que foi ao máximo com o suicídio de Vargas, em agosto daquele ano, atrasou sobremaneira o andamento do CTN. Em dezembro de 1955 Gomes de Sousa retomou as epístolas, avisando que iria ao Rio, ainda que não fizesse menção sobre o andamento do projeto.¹⁰⁴ Gomes de Sousa retomava a advocacia, com escritório que também contava com Alcides Jorge Costa, Fábio Monteiro de Barros e Carlos Alexandre Peão. O escritório funcionava na Rua da Consolação nº 65, 10º andar, em São Paulo. O fato de que o código não andava o desestimulou.

As cartas persistiam, com tratamento sobre assuntos diversos, a exemplo de um parecer para o estado de Alagoas¹⁰⁵ e de um estudo sobre a taxa de estatística cobrada na Bahia¹⁰⁶, entre outros assuntos. O código voltou a ser mencionado em carta de 1958, quando Gomes de Sousa colocou todo o assunto sob a responsabilidade de Baleeiro, esperando que uma iminente promulgação do código seria bem-vinda, até porque os comentários sobre o novo texto já estavam redigidos.¹⁰⁷

¹⁰² RGS, 10 de agosto de 1953.

¹⁰³ RGS, 27 de abril de 1954.

¹⁰⁴ RGS, 6 de dezembro de 1955.

¹⁰⁵ RGS, 20 de fevereiro de 1957.

¹⁰⁶ RGS, 9 de setembro de 1957.

¹⁰⁷ RGS, 10 de abril de 1958.

Reconhecia que o ano eleitoral não seria propício. Porém, argumentava, a autoridade pessoal de Baleeiro na Câmara, em matéria de finanças e outras, poderia resultar na aprovação final do código.¹⁰⁸ Gomes de Sousa insistia em convite, feito pelo Centro Acadêmico XI de Agosto, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, para que Baleeiro palestrassem.¹⁰⁹ Tratou também de um congresso no México, onde discutiriam a interpretação, a codificação e o contencioso tributário¹¹⁰. A copa do mundo de 1958 teria prejudicado uma total adesão ao congresso do México, do qual Baleeiro não participou.¹¹¹

Em carta de 1957 Gomes de Sousa fez observações pedagógicas sobre a natureza, o contorno e os limites dos pareceres jurídicos, em passagem rica em metáforas de fundo médico e de referências bíblicas:

Muito obrigado pela oferta da sua coletânea de pareceres, a que V. achou de dar o título de "Clínica Fiscal". A única coisa com que não concordo é justamente esse título, não obstante as justificativas que V. lhe deu prefácio. E não concordo porque, além de expor o autor a processo por exercício ilegal da medicina, o título fica muito aquém do valor do conteúdo do livro. O parecer jurídico (pelo menos quando emitido por homem da sua autoridade) não é simples matéria de clínica, que mais ou menos se resume do diagnóstico e no receituário, mas vai além e entra francamente pelo campo da cirurgia, na extirpação de tumores malignos e outras excrescências patológicas do sistema jurídico. Dirá V. que a cirurgia, no caso, compete ao juiz ou ao legislador, e que o parecerista apenas indica ao operador o mal e o remédio. Está certo, mas só no campo do direito positivo: entretanto se atentarmos para o fato de que o direito é muito mais que a simples lei ou a simplíssima jurisprudência, porque é uma expressão de civilização e de cultura política e sociológica, então o parecer jurídico será muito mais do que simples diagnóstico e receituário. Será – e agora troco a terminologia médica pela expressão bíblica – será a voz do profeta trovejando contra os fariseus e invocando a ira divina contra os que erram

¹⁰⁸ RGS, 10 de abril de 1958.

¹⁰⁹ RGS, 19 de maio de 1958.

¹¹⁰ RGS, 26 de maio de 1958.

¹¹¹ RGS, 27 de junho de 1958.

maliciosamente por interesse, por incompetência ou por desídia e transformam a justiça na mulher vermelha de Babilônia. Ou, se V. preferir uma linguagem menos apocalíptica, o parecer jurídico permanece eterno, com o olho de Jeová de que fala Victor Hugo, perseguindo e apontando até dentro do túmulo o pecador – ou, mais modestamente, no nosso caso, apontando os responsáveis pelas mazelas da pátria, que são legislador inepto ou interesseiro, o juiz venal (...). Dirá V. que há certo exagero verbal em tudo isto? Nem tanto: veja que comparei o jurista ao profeta bíblico; ora, a característica comum aos profetas do velho testamento não era a de viverem servindo de escárnio aos filisteus, comendo gafanhotos e pregando no deserto? E não é exatamente assim que vivem os juriconsultos nestes pobres tempos neste pobre país?¹¹²

Em fevereiro de 1959 o projeto do CTN parecia retomar o caminho. Gomes de Sousa noticiava que recebera telegrama de Baleeiro dando conta de que o deputado baiano entregara parecer sobre o CTN para o presidente da Comissão de Justiça da Câmara¹¹³; ironicamente, observava que aguardava o que os "*sólons caboclos*" fariam com o texto, em momento no qual Baleeiro já não mais estava na Câmara, depositando sua fé no trabalho de Bilac Pinto.¹¹⁴ Comparando nossos legisladores com Sólon, o grande legislador ateniense, Gomes de Sousa motejava da capacidade técnica dos membros de nosso Congresso. O projeto não andava. Em carta de 1961, Gomes de Sousa sequer o mencionava.¹¹⁵

De igual modo, não havia menção ao código em carta datada de 1962¹¹⁶. Nesse mesmo ano, Gomes de Sousa comunicava a Baleeiro que deixava de lecionar, justificando a decisão por conta da progressiva decadência do corpo de

¹¹² RGS, 15 de outubro de 1958.

¹¹³ RGS, 17 de fevereiro de 1959.

¹¹⁴ RGS, 17 de fevereiro de 1959.

¹¹⁵ RGS, 1º de março de 1961.

¹¹⁶ RGS, 4 de maio de 1962.

aluno, "cada vez menos interessados em aprender, menos capazes de aprender por semianalfabetismo, mais e mais interessados apenas no diploma como ferramenta profissional"¹¹⁷, bem como ao "nível desanimadoramente baixo do próprio corpo docente"; achava que o professor universitário era mero funcionário público, e "apenas marginalmente um estudioso e educador"¹¹⁸. Lamentava, em carta do fim do ano, que o código já estava obsoleto, porquanto estava na Câmara desde 1954.¹¹⁹

Em 1963 o Congresso voltava a tratar do CTN. San Tiago Dantas telefonara para Gomes de Sousa dando conta do movimento. Gomes de Sousa, no entanto, temia que Leonel Brizola usasse o código como um "barbante para empinar a pipa das suas demagogias baratas"¹²⁰. Alcides Jorge Costa estudava as várias emendas que o projeto do CTN recebia.¹²¹ Em julho de 1964 o Código permanecia sem ser votado; nessa data Gomes de Sousa registra ter recebido um exemplar da 3ª edição da Introdução à Ciência das Finanças, de Baleeiro¹²²; os militares já haviam derrubado João Goulart.

Foram os militares que conseguiram aprovar o CTN. Gomes de Sousa não faz menção específica ao fato. Em cartas redigidas mais tarde, quando Baleeiro já era ministro do Supremo Tribunal Federal, Gomes de Sousa fixou algumas reminiscências:

Cobriam os velhos tempos de 1953, quando eu ainda tinha tempo, e animo, e interesse para me dedicar a trabalhos puramente acadêmicos. Nessa ordem de ideias e para ajudar a pôr em ordem os conceitos dentro da minha própria cachola, empreendi a redação de um projeto de código, que fosse algo assim como um compendio de D. T. em forma de articulado que

¹¹⁷ RGS, 24 de outubro de 1962.

¹¹⁸ RGS, 24 de outubro de 1962.

¹¹⁹ RGS, 26 de novembro de 1962.

¹²⁰ RGS, 5 de abril de 1963.

¹²¹ RGS, 27 de agosto de 1963.

¹²² RGS, 16 de julho de 1964.

me servisse a mim mesmo de roteiro e classificação das matérias, para dali partir para trabalhos em maior profundidade, que na época eu ainda tinha a veledade de poder fazer.¹²³

Na visão de Gomes de Sousa, de acordo com o precioso excerto acima reproduzido, o CTN lhe parecia como ideia um compêndio de Direito Tributário em forma de articulado. A simplicidade, a objetividade e a clareza do texto que radica no trabalho originário de Gomes de Sousa, de algum modo, garantem a sobrevivência desse texto central do direito público brasileiro.

4. O ANTEPROJETO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O texto de Gomes de Sousa serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do CTN, o que lhe garante o epíteto de **pai fundador** de nosso código. Gomes de Sousa fundamentava o código na Constituição Federal então vigente (1946), que fixava que à União competia editar normas gerais de direito financeiro relativas à instituição, cobrança, arrecadação e fiscalização de tributos. A referência ao texto da Constituição (alínea “b”, do inciso XV do art. 5º) remetia o legislador a normas gerais de direito financeiro. Nesse sentido, também por força de disposição literal da Constituição, é que epistemologicamente o direito tributário radica no direito financeiro, de onde um evidente compartilhamento principiológico.

Gomes de Sousa insistia na indelegabilidade da competência tributária, ainda que cogitasse de exceções, a exemplo da transferência de impostos pelos Estados aos Municípios¹²⁴, como a Constituição então permitia¹²⁵, especialmente sobre um imposto incidente “sobre atos de sua economia ou assuntos de sua

¹²³ RGS, 16 de fevereiro de 1971.

¹²⁴ Art. 2º do Anteprojeto.

¹²⁵ Art. 29.

competência [dos municípios]”. O projeto tratava também de “imunidade tributária”, reconhecendo-a, nos exatos termos da Constituição então vigente, e sublinhando que o gozo da imunidade não dispensava “(...) o cumprimento das obrigações tributárias acessórias relativas aos mesmos tributos ou a quaisquer outros”¹²⁶. O fracionamento conceitual entre imunidade e isenção é posterior, quando se dividem hipóteses de não incidência por qualificação constitucional ou por determinação legal.

A definição de tributo, posteriormente alterada, revela uma compreensão mais analítica daquela que foi posteriormente adotada. Nesse sentido, explicitou-se que “tributo é toda exação instituída em lei pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, em benefício da Fazenda Pública respectiva, para obtenção, nos termos previstos na referida lei, de receita proveniente do patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas (...), destinada ao custeio das atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno”¹²⁷. A redação final simplificou essa concepção original.

Gomes de Sousa não concordou com a definição de tributo posteriormente fixada no CTN (art. 3º); insistia em definição dada por modelo de código tributário para a América Latina (de cuja comissão participara), e que definira que o tributo era prioritariamente uma prestação em dinheiro. Segundo Gomes de Sousa a definição de tributo com a qual o CTN definitivamente contou sugeria que tributo seria uma dívida de valor, do que discordava. Nesse sentido, explicava que “A essência do problema reside no fato de que a obrigação tributária é estabelecida unilateralmente pelo poder público através da lei, e que

¹²⁶ Art. 10 do Anteprojeto.

¹²⁷ Art. 23 do Anteprojeto.

o seu objeto é o pagamento compulsório de quantia certa em dinheiro, apurada mediante a valorização econômica do fato gerador definido em lei”¹²⁸.

Percebe-se, assim, que no pensamento originário de Gomes de Sousa não havia alusões a compulsoriedade, à inaplicabilidade a atos ilícitos, bem como ao exercício de atividade administrativa plenamente vinculada. O conceito de tributo para Gomes de Sousa, ao que consta, era operacional, com foco nas entidades federadas. Entendia que o direito tributário substancializava muito mais do que “a simples regulamentação jurídica da atuação das autoridades competentes para arrecadar e fiscalizar tributo”¹²⁹; o direito tributário, insistia, consiste em direito obrigacional e, nesse sentido, como modelo obrigacional deveria ser estudado.

Em seu modelo originário, os tributos eram divididos em ordinários, extraordinários e adicionais. Ordinários detinham caráter permanente, e se prestavam para custear as atividades gerais e especiais da Administração.¹³⁰ Extraordinários eram temporários e decorriam de situações, circunstâncias ou condições excepcionais.¹³¹ Adicionais, que hoje resistimos em admitir, poderiam ocorrer “quando o fato gerador da respectiva obrigação tributária principal seja [fosse] o pagamento pelo mesmo contribuinte, de outro tributo de competência da mesma pessoa jurídica de direito público interno”¹³².

Gomes de Sousa também repudiou o nominalismo, situação mantida pelo CTN definitivo, ainda que em outras palavras. No texto original, entendeu que “a natureza jurídica específica do tributo determina-se pela definição, contida na lei tributária que o instituir, do fato gerador da respectiva obrigação tributária

¹²⁸ Rubens Gomes de Sousa, *A inflação e o direito tributário*, in Revista de Direito Administrativo, nº 96, abril-junho, 1969, p. 10.

¹²⁹ Rubens Gomes de Sousa, *O ensino do direito tributário nos cursos jurídicos*, in Revista Forense, vol. 165, ano 53, maio-junho, 1956, p. 403.

¹³⁰ Art. 24, I, do Anteprojeto.

¹³¹ Art. 24, II, do Anteprojeto.

¹³² Art. 24, III, do Anteprojeto.

principal, sendo irrelevantes para lhe definir, alterar ou qualificar a referida natureza, a denominação e demais características formais adotadas pela lei¹³³. Tem-se, desde então, a definição da natureza jurídica tributária em função da ontologia do fato gerado, e não do *nomen iuris* adotado pelo legislador.

Os impostos foram definidos como exações destinadas a custear indistintamente as necessidades de ordem geral da administração pública¹³⁴; foram seccionados em diretos, indiretos, reais e pessoais. A classificação é distinta da que conhecemos presentemente.

Quanto às exações em espécie, o projeto de Gomes de Sousa fixava as linhas gerais dos impostos de competência privativa da União (importação, consumo de mercadorias, único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, renda e proventos de qualquer natureza, transferência de fundos para o exterior e incidente sobre negócios da economia da União e atos regulados por lei federal), dos Estados (propriedade territorial, transmissão de propriedade "causa mortis", transmissão de propriedade imobiliária "intervivos", sobre vendas e consignações, de exportação, sobre negócios da economia dos Estados e atos regulados por lei estadual ou a serviço de sua justiça), bem como dos Municípios (predial, territorial urbano, de licença, de indústrias e profissões, sobre negócios da economia do Município ou assuntos de sua competência).

Gomes de Sousa criticava a incorporação da expressão "proventos de qualquer natureza" na fixação do fato gerador do imposto de renda. Para Gomes de Sousa, "a palavra proventos não indica um tipo de ganhos que não se incluía no conceito de renda, e que este último é bastante amplo para abranger todos os acréscimos patrimoniais decorrentes do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, inclusive os ganhos de capital e as mais-valias, que o

¹³³ Art. 25, do Anteprojeto.

¹³⁴ Art. 29, do Anteprojeto.

legislador ordinário tem podido tributar sem eiva de ilegitimidade, sem que para isso a expressão 'proventos de qualquer natureza' seja necessária"¹³⁵. O excerto revela compreensão abrangente do fato gerador do imposto incidente sobre a renda, que no Brasil fora sistematicamente introduzido em reforma ocorrida em 1925¹³⁶, ainda que não previsto na Constituição de 1891. O imposto de renda foi constitucionalizado em 1934.

Gomes de Sousa não logrou formular um modelo único e definitivo de imposto de valor agregado, cuja concepção atribuía a Maurice Lauré, em monografia publicada em 1953, e a Carl Friedrich von Siemens, em memorial encaminhado em 1921 ao Ministério da Fazenda da Alemanha.¹³⁷ Reconheceu que contávamos com um ICM caboclo, que não era novidade, e que existia desde 1956, na sistemática de imposto de consumo.¹³⁸ Desse modo, as discussões relativas à construção de um VA também caboclo, é antiga, não se tem solução definitiva, verificando-se, até os dias presentes, um permanente conflito entre a União e as unidades federadas.

Essa taxinomia distingue-se substancialmente do modelo atual. Por exemplo, o atual imposto predial e territorial urbano cindia-se em duas exações distintas: o imposto predial incidia sobre o imóvel com construção e o territorial urbano sobre o imóvel sem construção. O imposto de exportação era de competência estadual, uma tendência que se revelava desde o início do século,

¹³⁵ Rubens Gomes de Sousa, *Imposto de Renda e desapropriação*, in Revista de Direito Público nº 9, julho-setembro, 1969, vol. 9, p. 153. O excerto também consta do *Relatório* que Gomes de Sousa redigiu a propósito das sugestões e do encaminhamento do CTN.

¹³⁶ Rubens Gomes de Sousa, *Imposto de Renda e desapropriação*, cit., loc. cit.

¹³⁷ Segundo Rubens Gomes de Sousa enfatizou em palestra pronunciada no Rio de Janeiro, em 27 de abril de 1972, publicada como *Os Impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário*, in Revista de Direito Administrativo, vol. 110, outubro-dezembro, 1972, p. 17.

¹³⁸ Rubens Gomes de Sousa, *Os Impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário*, cit., pp. 22-23.

levando-se em conta a pressão de estados agroexportadores, a exemplo de São Paulo e de Minas Gerais.

Mesmo após a aprovação do CTN Gomes de Sousa recorrentemente defendia que os municípios deveriam contar com ampla competência tributária¹³⁹, denunciando o que percebia como um excesso de arrecadação estadual, à luz do art. 20 da Constituição de 1946, especialmente quanto a exercícios anteriores à vigência da reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

A Emenda Constituição 18, de 1965, fixou um sistema constitucional tributário muito próximo ao sistema com o qual contamos presentemente. Fixou que o sistema seria composto de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Vedou que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituíssem ou majorassem tributo sem que a lei o estabelecesse, ressalvados os casos previstos na própria emenda. Vedou que as entidades federadas cobrassem imposto sobre patrimônio e renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que correspondesse. Proibiu que se estabelecesse ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Essa emenda fixou também o sistema de imunidades, vedando a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, reciprocamente, entre as unidades federadas. Proibiu a cobrança de impostos incidentes sobre os templos de qualquer culto, sobre patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos e das instituições de educação ou de assistência social, a par dos impostos incidentes sobre o papel, destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

¹³⁹ Rubens Gomes de Sousa, *Os Municípios e o excesso de arrecadação estadual*, Revista dos Tribunais, ano 59, setembro de 1970, volume 419, pp. 9 e ss.

De igual modo, com semelhança com o modelo atual, fixou-se que apenas a União, e somente em casos excepcionais, definidos em lei complementar, é que poderia instituir empréstimos compulsórios. Impostos incidiriam sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e a circulação de bens, a par de incidências especiais, a exemplo de gravames sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica, e sobre a produção, circulação ou consumo de minerais. Impostos extraordinários sobre guerra externa eram de competência da União; permanece a fórmula.

A reforma constitucional também tratava de taxas e de contribuições de melhoria, bem como desenhava um modelo definitivo de repartição de receitas tributárias. Bilac Pinto e Auro Moura Andrade, respectivamente, como presidente da Câmara dos Deputados, e do Senado, é que conduziram e concluíram essa importante reforma constitucional tributária, que de algum modo se alinhava com as prescrições gerais de Rubens Gomes de Sousa, e que facilitaram a recepção do CTN na ordem jurídica, quando de sua aprovação.

Gomes de Sousa em seu anteprojeto tratou também de taxas e de contribuições, definindo essas últimas como “tributos que não fossem especificamente impostos ou taxas”¹⁴⁰, isto é, concebia um terceiro gênero, de função remanescente. Gomes de Sousa insistia que a distinção entre impostos e taxas se baseava, em última análise, no destino da arrecadação. Remetia à definição legal de taxa, contida no Decreto-lei nº 2.416, de 1940, para o qual a taxa seria “o tributo cobrado em função da prestação de serviços específicos ou

¹⁴⁰ Art. 95, do Anteprojeto.

do desempenho de atividades especiais”¹⁴¹. Para Gomes de Sousa, em texto de doutrina:

Taxa é o tributo cuja cobrança se justifica porque um serviço específico foi prestado, ou porque uma atividade especial foi exercida, ou porque o serviço ou a atividade está disponível para o contribuinte. Poderá parecer escandaloso dizer-se que isto é um conceito pré-jurídico: mas reflita-se que a prestação ou a disponibilidade do serviço ou da atividade, uma vez erigidos em elemento da definição do fato gerador, não passam de pressupostos legais da incidência¹⁴².

Entre as contribuições, tratou da contribuição de melhoria, cujo fato gerador da respectiva obrigação principal consistiria no acréscimo do valor venal do imóvel, em virtude de execução de obra pública¹⁴³. Cuida-se do *betterment tax* do modelo norte-americano, surgido após as obras de infraestrutura do Presidente Franklyn Delano Roosevelt, no contexto do New Deal, estudado por Bilac Pinto.

Na seção referente à legislação tributária, Gomes de Sousa concebeu um longo excerto fixando normas de interpretação. A fórmula foi mantida pelas discussões posteriores, autorizando-se, na ausência de disposição expressa, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.¹⁴⁴ Exigia-se interpretação literal nas hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário, bem como na concessão de reduções ou franquias tributárias, ou de dispensa de obrigações tributárias acessórias, ainda que em caráter temporário ou condicional.¹⁴⁵ Nesse sentido, as

¹⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**. vol. 74, outubro-dezembro, 1963, p. 9.

¹⁴² *Ibidem*, p. 9.

¹⁴³ Art. 98, do Anteprojeto.

¹⁴⁴ Art. 130, do Anteprojeto.

¹⁴⁵ Art. 133, do Anteprojeto.

circunstâncias que exigiam interpretação literal excediam as circunstâncias presentes.

Muito próximas ao modelo atual as formulações das obrigações fiscais, quanto a capacidade jurídica, domicílio, solidariedade e responsabilidade tributárias. Um livro específico (Livro V) tratava do crédito, em formulação também muito próxima à atual, especialmente no que se refere ao lançamento, à suspensão (ações de consignação em pagamento e ações anulatórias suspendiam a pretensão do fisco), à extinção, à exclusão e às garantias do crédito.

Nas fórmulas de extinção da exigibilidade Gomes de Sousa cogitou da transação, ao longo de processo administrativo ou judicial¹⁴⁶. A transação seria proposta em expediente reservado pelo representante da Fazenda Pública, à mais alta autoridade administrativa competente para dele conhecer, ou à mais alta autoridade do Ministério Público, a quem caberia a autorização, desde que se constatasse que o prosseguimento do processo seria desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses da exequente¹⁴⁷.

Quanto ao tema das isenções Gomes de Sousa defendia um código potencialmente lacônico, remetendo a matéria para leis pontuais, evitando-se intensa controvérsia doutrinária que se travava. Para alguns, ensinava Gomes de Sousa, "a norma de isenção é um elemento acrescido à definição legal do fato gerador do imposto, que, integrando-se naquela definição, a neutraliza no caso concreto, transformando o fato gerador em fato fiscalmente irrelevante"¹⁴⁸; para outros, lecionava, "a norma de isenção é externa à definição legal do fato gerador do imposto e, pressupondo existente a obrigação tributária, apenas dispensa, no

¹⁴⁶ Art. 210, do Anteprojeto.

¹⁴⁷ Art. 210, parágrafo único, do Anteprojeto.

¹⁴⁸ Rubens Gomes de Sousa, *Isenções condicionadas e ZFM*, in Revista de Direito Público, vol. 13, julho-setembro, 1970, p. 123.

caso discreto, o pagamento”¹⁴⁹. Para Gomes de Sousa o CTN não tomou partido nessa controvérsia, limitando-se a dispor que isenção exclui o crédito tributário.¹⁵⁰

Diferentemente do modelo atual, o anteprojeto de Gomes de Sousa contava com um livro específico para infrações e penalidades, tratando de uma legislação tributária punitiva. Trata-se do Livro VIII, que cuidava das *Infrações e Penalidades*, mais especialmente no Título I, que disciplinava o que então se denominava de Legislação Tributária Punitiva. Dispunha-se, exatamente, como segue:

Art. 273. A lei tributária que defina infrações ou lhes comine penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:

I- Quanto à capitulação legal, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou quanto à natureza e extensão de seus efeitos;

II- Quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

III- Quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no Título III do Livro III, aplicam-se como métodos ou processos seletivos de interpretação da lei tributária a que se refere este artigo os princípios gerais de direito penal, legislados ou não.

Seguia então o rol de infrações tributárias, em suas qualidades tentada, simples, continuada e formal, o que se estendia às obrigações tributárias ditas acessórias. O projeto de Rubens Gomes de Sousa elencava circunstâncias atenuantes e agravantes, tratando então da reincidência, da sonegação, da fraude e do conluio. O texto também tratava das circunstâncias atenuantes, que reduziam a punibilidade.

Também se tratava, no mesmo capítulo, dos infratores (divididos em autores, coautores e cúmplices), da imputabilidade e da punibilidade. Tinha-se a

¹⁴⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. Isenções condicionadas e ZFM, cit., loc. cit.

¹⁵⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. Isenções condicionadas e ZFM, cit., p. 124.

denúncia espontânea, com as devidas cautelas, como passo indicativo de exclusão de punibilidade. Trata-se de argumento histórico de fortíssimo poder de convencimento, especialmente porque dotado dos critérios de verdade e de honestidade intelectual.

No mesmo espaço normativo que contemplava a regra da interpretação benéfica para o acusado, porquanto transita-se em âmbito de direito penal tributário, definia-se a responsabilidade penal - - relativa aos ilícitos fiscais - -, bem como as espécies de penalidades, a par de suas aplicações e graduações. Do ponto de vista da construção histórica de nosso CTN comprova-se que a atual regra do art. 112¹⁵¹ é, na origem, e assim permanece, como dispositivo hermenêutico que tem como objeto circunstâncias delitivas: é regra interpretativa de direito penal tributário.

Quando do envio do Projeto ao Presidente de República, por intermédio de Exposição de Motivos, redigida pelo então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha¹⁵², registrou-se alteração na disposição das matérias, remetendo-se a regra da interpretação mais favorável para o *acusado*, para o art. 78, então inserido no contexto das normas alusivas à interpretação da lei tributária. Esse fato é facilmente explicável: optou-se por deixar de lado as disposições relativas às infrações penais e respectivas penalidades.

No entanto, elegeu-se também pela manutenção de uma regra de interpretação de norma penal tributária, a qual seria necessária para eventual exegese de lei nesse sentido, que o Congresso também deveria produzir. A regra de interpretação, porém, deveria ser inserida juntos às disposições de

¹⁵¹ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

¹⁵² ARANHA, Oswaldo. Exposição de Motivos, op. cit.

interpretação, porquanto não haveria como se fixar essa disposição em qualquer outro ponto do código, do ponto de vista da legística, da técnica legislativa e da coerência na construção de norma jurídica dessa importância.

No relatório que instruiu a Exposição de Motivos encaminhada, Rubens Gomes de Sousa explicou porque a matéria penal foi retirada do Código:

Anteprojeto regulava, nos Livros VIII e IX respectivamente, a matéria relativa ao processo tributário administrativo e judicial, incluída pelo seu autor em razão do interesse prática de oferecer um texto único ao exame da crítica. Desde a primeira fase dos seus trabalhos, a Comissão orientou-se no sentido de destacar essa matéria, para efeito de seu tratamento em leis específicas. Posteriormente, foi recebida a sugestão 835 exatamente nesse sentido. Diferentes considerações justificam essa orientação (...) Além dos dois livros concernentes ao processo, a que se vem de fazer referência, a Comissão eliminou ainda o Livro VII do Anteprojeto, que tratava das infrações e penalidades. A matéria nele contida sofreu rigoroso exame à luz do critério adotado de 'normas gerais', daí resultando a preservação apenas dos dispositivos que afetassem a conceituação da obrigação tributária penal em seus aspectos substantivos, dos que encontrassem enquadramento nos preceitos constitucionais relativos aos direitos e garantias individuais, e dos que decorressem da garantia constitucional implícita do devido processo legal (...).¹⁵³

Essa passagem nos esclarece que o atual art. 112 do CTN é de índole penal, como já indicado. Fora originariamente fixado no código junto ao um grupo de regras de direito fiscal criminal. A opção feita pela exclusão da matéria penal do código foi parcial, pelo que, na opinião de um de seus mais expressivos artífices, preferiu-se a manutenção de alguns dispositivos, a exemplo de regra que determina interpretação mais favorável ao acusado, nas hipóteses aventadas pelo código.

¹⁵³ SOUSA, Rubens Gomes de. Projeto de Código Tributário Nacional, op. cit., p. 92-93.

O projeto de Gomes de Sousa era muito abrangente. Tratava do processo administrativo, em livro próprio (Livro VIII), disciplinando competências, conselhos regionais de justiça tributária, um conselho superior de justiça tributária, os processos em primeira instância (auto de infração, defesa, provas, decisão, consultas), em instância superior (recursos voluntários, garantia da instância, recurso de ofício, pedido de reconsideração, pedido de esclarecimento, efeitos das decisões).

Por fim, um conjunto de disposições relativas a um processo tributário judicial, com especificações relativas a ações executivas tributárias (atual lei de execução fiscal), ações anulatórias, ações de repetição de indébito, ações declaratórias, ações rescisórias, mandados de segurança, a par de medidas preparatórias e preventivas.

Gomes de Sousa criticava, no entanto, esse fracionamento das discussões tributárias em instâncias administrativas e judiciais, o que daria ensejo a uma reprodução total de um processo já decidido, e as vezes com decisões conflitantes.¹⁵⁴ Propunha uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal, que concentrasse o procedimento administrativo de lançamento e o procedimento jurisdicional do contencioso¹⁵⁵, argumentando que

Esta conceituação se justifica pela constatação, de certo modo imediatista, de que as fases oficiosa e contenciosa do processo formativo da obrigação tributária visam ambas a uma mesma finalidade única, a saber, a constituição do crédito tributário a favor do Estado, e reciprocamente a constituição da obrigação tributária contra o contribuinte. Mas essa mesma constatação pode ser transportada para um plano mais geral de ideias, onde

¹⁵⁴ Foi a opinião que expressou em conferência pronunciada no Instituto dos Advogados de São Paulo, em 14 de novembro de 1945. Conferir, Rubens Gomes de Sousa, *A coisa julgada no direito tributário*, in Revista dos Tribunais, ano 35, março de 1946, vol. 160, fascículo 550, p. 3.

¹⁵⁵ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo do processo fiscal. **Revista Forense**, vol. 152, ano 51, março-abril, 1954, p. 23.

continuará a mesma forma a emprestar apoio à concepção unitária do processo fiscal.¹⁵⁶

Contra os 218 artigos do código vigente o anteprojeto de Gomes de Sousa contava com 454 artigos. Entre outros, porque, ao longo da discussão do CTN sugestões foram colhidas em vários pontos do Brasil. Ao todo, 1152 propostas, que foram sistematizadas, analisadas e finalmente aprovadas (integral ou parcialmente), rejeitadas ou prejudicadas. Manifestaram-se contadores, advogados (com destaque para Gilberto de Ulhôa Canto), professores, governos estaduais (Estado de São Paulo), prefeituras (Araçatuba, Santos), câmaras municipais (Cachoeira do Sul), empresas (Esso Standard do Brasil), servidores públicos, setores religiosos (Confederação Evangélica do Brasil, Igreja Presbiteriana de Madureira), setores empresariais organizados (Federação das Indústrias do Rio Grande do Sul), setores estatais (Banco do Brasil), sindicatos, bem como entidades que acompanhavam o projeto, a exemplo do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro.

As sugestões trataram de vários temas do CTN, de fundo e de forma. Sugeriu-se, por exemplo, que a expressão "venda", contida na definição do imposto sobre vendas e consignações, fosse alterada para "venda de coisa própria". Sugeriu-se que o anteprojeto, todas as vezes nas quais citasse dispositivos da Constituição, o fizesse entre parênteses. Opinou-se também que o código deveria tratar apenas de responsabilidade fiscal, deixando-se para o Código Penal a matéria de responsabilidade criminal. Tentou-se fixar a competência do imposto sobre propriedade territorial rural para os municípios, proposta que foi rejeitada.

¹⁵⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo do processo fiscal. **Revista Forense**, vol. 152, ano 51, março-abril, 1954, p. 23.

Houve também proposta (rejeitada) no sentido de que agentes e funcionários fiscais responderiam, na forma do direito comum, pelos danos que, no exercício de suas funções, causassem aos contribuintes por arbitrariedade, abuso ou excesso de poder. Aprovou-se sugestão que equiparou à majoração do tributo a modificação da respectiva base de cálculo que importasse em tornar o tributo mais oneroso.

Um grupo evangélico apresentou proposta (rejeitada) com objetivo de estender a não incidência tributária sobre os templos para as residências paroquiais, para os edifícios destinados à educação religiosa, sacristias, zeladorias dos templos, veículos terrestres, marítimos, fluviais e aéreos que se destinassem exclusivamente à obra de serviço religioso.

Um advogado propôs que o CTN deveria ser uma parte de um Código de Normas Gerais de Direito Financeiro, que também poderia ser chamado de um Código Financeiro Nacional. Propôs-se também a exclusão de todas as definições que o anteprojeto continha, com foco em premissa que sustentava que definições deveriam ser tratadas pela doutrina, e não pela legislação. Recorreu-se à autoridade do romano Javolenus, para quem, *omnis definitivo periculosa est* Na sessão relativa aos crimes contra a ordem tributária, sugeriu-se a construção de uma norma definidora de um *“estado de necessidade fiscal”*, com o objetivo de que não se confundisse o conceito com o *“estado de necessidade”*, tal como identificado no Código Penal.

O conjunto de sugestões, na medida em que apreciadas e aprovadas nos comprava que o texto do CTN decorreu de intensa discussão, o que reforça a qualidade de seu conteúdo.

5. A EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DE OSWALDO ARANHA

Da Exposição de Motivos que Oswaldo Aranha encaminhou ao Presidente Getúlio Vargas extrai-se núcleo conceitual que orientará a concepção do CTN, sistematizado a partir do anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa. Enfatizou-se que o sistema tributário brasileiro não conseguiria escapar de contingência típica de países de organização federal: “a necessidade de repartir as fontes de receita tributária entre as diferentes entidades governamentais, com o duplo objetivo de assegurar a cada uma delas a autonomia financeira essencial à realidade da sua autonomia política, e de evitar a superposição sobre a mesma matéria tributável, com evidente prejuízo para a economia nacional”¹⁵⁷.

O federalismo fiscal, que resultava de arranjos institucionais fixados já na Constituição de 1891, parecia ser o ponto central do modelo que se pensava, e que não poderia se afastar do caráter rígido e nominalístico da discriminação de rendas, de acordo com o texto do então Ministro da Fazenda.

Menos do que um texto normativo substancializado apenas por insumos doutrinários, esperava-se um modelo que atenderia às exigências de contabilidade pública e de assuntos fazendários. À época triunfava, quanto a uma disciplina de Direito Fiscal, a percepção de que se deveria ocupar de *Legislação Tributária*, que inclusive nominava inovador livro de Gomes de Sousa¹⁵⁸.

Aranha noticiava a Vargas os trabalhos da Comissão que o Ministério da Fazenda criara para a construção de um código de direito tributário, que fora composta por Gomes de Sousa e por funcionários técnicos do quadro do Ministério da Fazenda, nomeadamente, Ribeiro da Costa, Soares Júnior, Gerson

¹⁵⁷ ARANHA, Oswaldo Exposição de Motivos do Projeto de Código Tributário Nacional, in MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**, Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do IBGE, 1954, p. 3.

¹⁵⁸ SOUZA, Rubens Gomes de Sousa. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. Geraldo Ataliba inclinava-se por “Direito Tributário”, nominando sua obra de “Noções de Direito Tributário”, publicada pela Editora Revista dos Tribunais, em 1964.

Augusto da Silva e Romeu Gibson; a Comissão era presidida pelo próprio Oswaldo Aranha.¹⁵⁹ Entre janeiro e abril de 1954 a Comissão teria estudado e avaliado cerca de 1152 sugestões que recebera; Gomes de Sousa debateu exaustivamente o projeto ao longo de maio de 1954.¹⁶⁰

Cogitou-se de um código nacional, pensando-se na regulação do modelo tributário por intermédio “de uma norma simultaneamente aplicável aos três níveis de governo (...)”¹⁶¹. Preponderantemente, noticiou-se uma peculiaridade em nosso código tributário, o que o distinguia de todos os demais da mesma natureza, que decorria “(...) de sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação”¹⁶². Gomes de Sousa enfatizava que “o sistema tributário, não apenas no Brasil, mas de qualquer país, não é federal, nem estadual, nem municipal, mas nacional. Nele se conjugam os três sistemas individuais de cada um dos três níveis de governo, não apenas como mecanismos autônomos, embora concorrentes, mas como partes integrantes de um mesmo todo”¹⁶³.

Contrariando-se recomendação que não admitia a inclusão de conceitos doutrinários em texto de lei, reconheceu-se que a fixação de alguns conceitos básicos asseguraria ao código a plenitude de sua eficácia, em função da então incipiente elaboração de um direito tributário brasileiro.¹⁶⁴

Rejeitando alguma forma de atuação política, social, econômica e financeira, ainda que reconhecidamente importante, Aranha realçou que a preocupação do Código era essencialmente jurídica, não se permitindo desvios

¹⁵⁹ Oswaldo Aranha, cit., p. 6.

¹⁶⁰ Oswaldo Aranha, cit., p. 15.

¹⁶¹ Oswaldo Aranha, cit., p. 7.

¹⁶² Oswaldo Aranha, cit., p. 8.

¹⁶³ Rubens Gomes de Sousa, O Sistema Tributário Nacional. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 72, abril-junho, 1963, p. 5.

¹⁶⁴ Cf. Oswaldo Aranha, cit., p. 7.

de uma ambiciosa neutralidade.¹⁶⁵ No sintético entender de Oswaldo Aranha, pretendia-se um código compatível com a contabilidade pública, que instrumentalizasse todos os níveis das entidades federadas, resolvendo os dilemas do federalismo fiscal e que propiciasse material jurídico de reconhecida neutralidade.

O projeto somente foi retomado na década seguinte, mantendo-se sua estrutura básica, e desprezando-se alguns tópicos que foram intransigentemente defendidos por Gomes de Sousa, a exemplo da necessidade de que matéria penal constasse do código, bem como aspectos procedimentais, que objetivavam a criação de uma justiça fiscal.

6. CONCLUSÕES

A construção do CTN decorreu de um longo caminho percorrido por juristas brasileiros que estavam convencidos da necessidade de racionalizarmos o modelo que então contávamos, formatando-se um código de espectro nacional, e não simplesmente de alcance federal. Entre os pais fundadores da ideia deve-se destacar as atuações de Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro e Ulhôa Canto. As cartas de Gomes de Sousa permitem uma apreciação histórica de primeira mão, possibilitando-se a exploração de textos de fonte primária. São documentos que nos indicam com parcimônia a evolução de uma ideia, com estações em todas suas grandes dificuldades de realização.

O anteprojeto foi alterado em muitos aspectos, especialmente pela posterior rejeição de inserção de matérias de direito criminal fiscal ou de direito processual fiscal. Nesse último caso, Gomes de Sousa não conseguiu avançar e

¹⁶⁵ Cf. Oswaldo Aranha, cit., p. 9.

aprovar um modelo que possibilitasse a existência de um sistema adjudicatório específico para matéria tributária.

É o caso da execução fiscal, assunto que conhece pequeno avanço ao longo dos anos. O modelo brasileiro de cobrança judicial de créditos tributários, plasmado na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que “dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências”, segue à deriva de uma justiça fiscal que se desdobraria na própria administração. O texto vigente substituiu o Decreto-Lei nº 960, de 17 de novembro de 1938¹⁶⁶, que por sua vez emendou o Decreto nº 10.902, de 29 de maio de 1914¹⁶⁷, que ainda substancializava excertos do Regulamento 737, de 25 de novembro de 1850. Arqueologia normativa remete o interessado aos títulos IX, X, XII e XIII, do Livro Primeiro, das Ordenações Filipinas¹⁶⁸.

O modelo que se tem é centrado na atuação do Poder Judiciário, para onde se deslocam as discussões fiscais, produzindo-se impressionante multiplicação de procedimentos e de medidas, com prejuízos para a Administração e para os Administrados, orçados sobretudo nos custos que provocam. Rubens Gomes de Sousa já alertava para o problema. O Poder Judiciário acabou transformando-se também em instância especializada para cobrança de créditos públicos. O Judiciário vê-se dividido entre deveres de

¹⁶⁶ Por exemplo, o art. 59 do referido decreto-lei dispunha que a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda não poderia ser submetida a juízo arbitral. Esta regra firmava a natureza do modelo, típico do Estado Novo, plasmado pela hipertrofia do Estado. Cf., por todos, SKIDMORE, Thomas. **Politics in Brazil, 1930-1964**. New York: Oxford University Press, 1967, pp. 21-48.

¹⁶⁷ O referido Decreto reorganizava a Procuradoria da República no Distrito Federal. Cuida da execução fiscal (arts. 72 e ss.), que nominava de *executivo fiscal*. O art. 133 dispunha que os Procuradores da República (que então conduziam as execuções fiscais de créditos federais) poderiam promover *ex-officio* processos que confirmassem a insolvibilidade de dívidas da União, reconhecendo-as como falidas e insolúveis, ou por se acharem os devedores em estado manifesto de insolvibilidade, ou por terem falecido sem deixar bens, ou haverem se ausentado para lugares não sabidos.

¹⁶⁸ Os aludidos títulos dispõem sobre os Juízes dos Feitos da Coroa e da Fazenda, bem como sobre seus respectivos representantes legais.

neutralidade (que a segurança jurídica exige) e de eficiência (anelo do Fisco e dos contribuintes).

Como visto, Gomes de Sousa reconhecia a inadequação de tribunais administrativos, mas o fazia com foco nos Conselhos de Contribuintes e no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Influenciado por nossa tradição normativa, que se vê recorrentemente refletida no judiciário, Rubens Gomes de Sousa conceberia no projeto inicial do CTN uma *ação executiva tributária*, que de resto seguiria o modelo do decreto de 1938, que usamos até 1980. O modelo não vingou. Uma “justiça fiscal” com competência muito bem definida era uma fixação no pensamento de Gomes de Sousa.

As várias sugestões que foram apreciadas confirmam que o projeto, ainda que aprovado na era militar, não é autoritário ou tendencioso em favor do Fisco. Trata-se de um modelo ajustado ao avanço científico na matéria, o que resulta do amplo conhecimento que Gomes de Sousa tinha da legislação comparada.

Adaptável a vários textos constitucionais, o CTN traduz uma leveza conceitual, que torna o texto autoexplicativo, compreensível em seu próprio contexto, por suas próprias palavras, e que nos viabilizou uma cultura tributária de uso comum. O CTN é um dos pontos mais elevados do direito brasileiro.

Certamente resistirá a reformas vindouras, dado que incorporou ao nosso ideário fiscal os conceitos e os parâmetros com os quais trabalhamos, e dos quais não faz sentido qualquer afastamento. Os conceitos de tributo, impostos, taxas, poder de polícia, crédito tributário, entre tantos outros, estão definitivamente incorporados em nossa cultura jurídica, ditando nosso modo de pensar as relações de direito tributário. O CTN, assim, é um marco importantíssimo na história do direito brasileiro.

7. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes, **Coleção Memória Jurisprudencial- Victor Nunes Leal**, Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do, **Coleção Memória Jurisprudencial- Aliomar Baleeiro**, Brasília: Supremo Tribunal Federal, 200.

ARANHA, Oswaldo, Exposição de Motivos do Projeto de Código Tributário Nacional, in Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**, Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do IBGE, 1954.

BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita, **A UDN e o Udenismo- ambiguidades do liberalismo brasileiro (1945-1965)**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1981.

CAMPOS, Roberto. **Lanterna na Popa**. Rio de Janeiro: Topbooks, 1994.

LIMA, Hermes Lima. **Travessia- Memórias**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1974.

MEIRA, Sílvio. **Teixeira de Freitas, o jurisconsulto do Império**, Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora e Instituto Nacional do Livro, 1979.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional** Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do IBGE, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993, vol. I, p. 161.

MOTA FILHO, Cândido. **Contagem Regressiva- Memórias**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1972.

SALAMA, Bruno Meyerhof. **O fim da responsabilidade limitada no Brasil. História, Direito e Economia**. São Paulo: Malheiros e Fundação Getúlio Vargas, 2014.

SKIDMORE, Thomas. **Politics in Brazil, 1930-1964**. New York: Oxford University Press, 1967.

SOUSA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 74, outubro-dezembro, 1963.

SOUSA, Rubens Gomes de. Isenções condicionadas e ZFM. **Revista de Direito Público**, vol. 13, julho-setembro, 1970.

SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. **Revista dos Tribunais**, ano 35, março de 1946, vol. 160, fascículo 550.

SOUSA, Rubens Gomes de. A inflação e o direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, nº 96, abril-junho, 1969.

SOUSA, Rubens Gomes de. A missão do jurista tributário. **Revista de Direito Administrativo**, outubro-dezembro, 1964, vol. 78.

SOUSA, Rubens Gomes de., **A Reforma Tributária no Brasil** **Revista de Direito Administrativo**, vol. 87, janeiro-março 1967.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxa e imposto. **Revista de Direito Público**, nº 21, ano V, julho-setembro, 1972.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo do processo fiscal. **Revista Forense**, vol. 152, ano 51, março-abril, 1954.

SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de Renda e desapropriação. **Revista de Direito Público** nº 9, julho-setembro, 1969, vol. 9, p. 153.

SOUSA, Rubens Gomes de. O ensino do direito tributário nos cursos jurídicos. **Revista Forense**, vol. 165, ano 53, maio-junho, 1956.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Nacional. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 72, abril-junho, 1963.

SOUSA, Rubens Gomes de. Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 16, abril-junho, 1949.