

**TRIBUTAÇÃO E HISTÓRIA: Amaro Cavalcanti, o mínimo tributável e a  
resistência cultural ao recolhimento de tributos**

**TAXATION AND HISTORY: Amaro Cavalcanti, the taxable minimum and  
cultural resistance to the collection of taxes**

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy\*

Júlio Edstron Secundino Santos\*\*

José Eduardo Sabo Paes\*\*\*

**RESUMO:** Este artigo pretende demonstrar como o autor Amaro Cavalcanti revela-se como um jurista de algum modo bem à frente de seu tempo. Em uma época na qual a tributação era randômica e destituída de qualquer forma de sistematização, cogitou um modelo no qual se percebe uma certa lógica. O autor percebeu que a política aduaneira não era a única alternativa razoável para que o Estado alcançasse recursos, com vistas a enfrentar despesas. Em seu tempo o direito tributário ainda não se mostrava como um campo teórico e prático autônomo. Estudado como apêndice à ciência das finanças, a disciplina tem no autor aqui estudado um de seus primeiros teóricos, na doutrina brasileira.

**Palavras-chave:** Tributação, História da Tributação, Tributação na Época do Império

**ABSTRACT:** This article intends to demonstrate how the author Amaro Cavalcanti reveals himself as a jurist in some way well ahead of his time. At a time when taxation was random and devoid of any form of systematization, he considered a model in which a certain logic can be seen. The author realized that the customs policy was not the only reasonable alternative for the State to obtain resources, in order to face expenses. In its time, tax law did not yet appear as an autonomous theoretical and practical field. Studied as an appendix to the science of finance, the discipline has in the author studied here one of its first theorists, in Brazilian doctrine.

**Keywords:** Taxation, History of Taxation, Taxation in the Age of Empire

---

\* Livre-docente pela USP. Doutor e Mestre pela PUC-SP. Ex-Consultor-Geral da União. Advogado e parecerista em Brasília.

\*\* Doutor em Direito pelo UniCEUB. Mestre em Direito Internacional Econômico pela UCB/DF. Membro dos grupos de pesquisa NEPATS - Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor da UCB/DF, Políticas Públicas e Juspositivismo, Jusmoralismo e Justiça Política do UNICEUB.

\*\*\* Pós-Doutor em Democracia e Direitos Humanos pela IGC – Faculdade de Direito em Coimbra, Portugal. Doutor em Direito pela Universidade *Complutense* de Madri. É professor do Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, Professor da Faculdade Anasps e coordenador do Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor (NEPATS) e do Grupo de Pesquisa: Terceiro Setor e Tributação Nacional e Internacional: formas de integração repercussão na sociedade, ambos da Universidade Católica de Brasília. Editor chefe da Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor – REPATS.

## INTRODUÇÃO

Amaro Bezerra Cavalcanti de Albuquerque (1849-1922) entre vários livros escritos em longa trajetória intelectual, publicou, em 1896, *Elementos de Finanças-Estudo Teórico Prático*<sup>1</sup>. Fez uma exposição dos pontos centrais do direito tributário, então substancialmente incipiente entre nós. Amaro Cavalcanti esforçou-se para sistematizar aspectos de uma também rudimentar ciência financeira. Não havia exatidão conceitual e epistemológica de áreas hoje singularmente consideradas, a exemplo da ciência das finanças, do direito tributário, do direito financeiro e da economia política. Nas faculdades de direito estudava-se a economia política, adotando-se o livro de Pedro Autran da Mata e Albuquerque<sup>2</sup>, professor em Olinda.

Amaro Cavalcanti sintetizou a história dessas disciplinas, no direito estrangeiro e no direito nacional. Elencou os autores mais importantes. Estudou de modo inovador a teoria do mínimo tributável, a resistência cultural à cobrança de tributos, intuiu de algum modo a *curva de Láfer*, discorreu (com base em Adam Smith) sobre as melhores fórmulas de tributação, enunciou princípios gerais de direito tributário, a exemplo de translação, repercussão e evasão.

Classificou impostos e fixou uma visão panorâmica da tributação no século XIX. Serviu como fonte para autores de sua época, como Viveiros de Castro, a quem devemos um primeiro esboço histórico da tributação no Brasil, prolatado em um curso ministrado no Instituto Histórico e Geográfico do Brasil, em 1915<sup>3</sup>. Explicou pioneiramente o princípio da seletividade, sem utilizar-se dessa expressão. Tratou do imposto de renda, quando ainda não conhecíamos essa exação, que terá em Rui Barbosa um grande defensor. Amaro Cavalcanti conhecia os financistas mais importantes da época, a exemplo de Gustav Schonberg, Sydney Buxton, Albert Delatour, a par, dos clássicos, a

<sup>1</sup> CAVALCANTI, Amaro, *Elementos de Finanças- estudo teórico-prático*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.

<sup>2</sup> ALBUQUERQUE, Pedro Autran da Mata, *Elementos de Economia Política*, Recife: Typographia de Santos & Companhia, 1844.

<sup>3</sup> CASTRO, Augusto Olympio, *História Tributária do Brasil*, Brasília: ESAF, 1989, pp. 61 e ss.

exemplo de Adam Smith, de Montesquieu e de John Stuart Mill, que citava recorrentemente.

No presente artigo expomos as linhas principais da obra tributária de Amaro Cavalcanti, a quem se reconhece como um dos pais fundadores do direito tributário brasileiro.

## **2. ELEMENTOS DE FINANÇAS, CARACTERÍSTICAS GERAIS E PLANO DE OBRA**

Amaro Cavalcanti inicia sua obra afirmando tratar-se de um “*simples resumo elementar da matéria, coordenada de acordo com os princípios teóricos geralmente admitidos, e ilustrada com os fatos da legislação e práticas de nosso país*”<sup>4</sup>. Afirmou, ainda, que não tinha a pretensão de fazer ciência, mas se preocupava em apresentar um trabalho útil<sup>5</sup>.

Ainda antes da Constituição de 1891 vigia o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, que proclamava provisoriamente e decretava como forma de governo a República Federativa, estabelecendo normas pelas quais se deveriam reger os então criados estados federais. De acordo com esse decreto, as antigas províncias tornaram-se reunidas pelo laço da federação, constituindo a partir de então os Estados Unidos do Brasil. Fixou-se também que cada um dos estados, no exercício de legítima soberania, decretaria oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os respectivos governos locais. Essa nova situação, na qual se reconhecia a autonomia dos entes federados (antigas províncias, que não detinham nem autonomia e nem soberania) suscita vários problemas orçamentários e tributários, que Amaro Cavalcanti tratou em seu livro. Há também temas de direito administrativo.

---

<sup>4</sup> CAVALCANTI, Amaro, *Elementos de Finanças- estudo teórico-prático*, cit., p. V.

<sup>5</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. VI.

Na literatura jurídica do Império, o livro mais referenciado em direito administrativo era o texto de Paulino José Soares de Sousa, Visconde do Uruguai, que não cuidou do tema do domínio público nacional<sup>6</sup>. Jurista notável<sup>7</sup>, o Visconde do Uruguai deu início à literatura administrativista brasileira. Porém, bens públicos, era assunto considerado de alcance da ciência das finanças. Cavalcanti definiu domínio público nacional, explicitou suas várias espécies, bem como formas de identificação de bens de domínio privado da União, que dividiu em bens imóveis, móveis, em bens industriais ou serviços industriais do Estado. Explicou como se administrava o domínio fiscal do Estado, seção na qual avança em matérias que são presentemente de direito tributário.

A seção V, que trata sobre os impostos, é o núcleo do livro de Amaro Cavalcanti que mais interesse ao presente trabalho. Cavalcanti dá início a essa seção definindo impostos. Em seguida, discorre sobre os fundamentos da tributação, suas qualidades, incidência, classificação e sistema. Discorre também sobre política aduaneira. Disserta sobre a legalidade da tributação, fixando um ponto de partida para o estudo desse importante princípio no direito tributário brasileiro.

Cavalcanti em seguida sintetiza o regime tributário então vigente no Brasil. Nesse passo, trata dos impostos sobre a posse e produção de riquezas, bem como sobre a circulação e o consumo. As linhas gerais do direito tributário contemporâneo guardam muita semelhança com as linhas gerais traçadas por Amaro Cavalcanti. Contribuições especiais, ao lado dos impostos provinciais e municipais, completam a sessão, que se encerra com um quadro geral dos impostos federais em 1895, que é mera reprodução da lei orçamentária então vigente.

Na parte VI Cavalcanti trata do crédito público. Explicita sua natureza, condições, utilidade. Explica o regime de empréstimos públicos. Didaticamente, caracteriza as várias espécies de dívida pública, nomeadamente, a dívida fundada, o regime de amortizações e

---

<sup>6</sup> SOUSA, Paulino José Soares, Visconde do Uruguai, *Ensaio sobre Direito Administrativo*, São Paulo: Editora 34, 2002.

<sup>7</sup> DUTRA, Pedro, *Literatura Jurídica no Império*, Rio de Janeiro: Topbooks, 1992, p. 47.

conversões, a dívida flutuante e o papel moeda. Na última seção, VII, discorre sobre a administração financeira, definindo-a e fixando seus pontos cardeais. Trata das três grandes medidas tomadas no Brasil, ocorridas em 1808, em 1831 e em 1850.

Na conclusão, explica as várias competências administrativas, as repartições da Fazenda, classificando os serviços administrativos. Um apêndice explica o Erário Régio, com base em um decreto de 1892. *Elementos de Finanças* é obra completa, que permite que se tenha visão do sistema tributário brasileiro em fins do século XIX. Nesse sentido, é, ao mesmo tempo, um livro de feição histórica e de antecipação teórica, exatamente porque além as linhas conceituais básicas do direito tributário brasileiro.

### **3. ELEMENTOS DE FINANÇAS, SEÇÕES HISTÓRICAS E CONCEITUAIS GERAIS**

Amaro Cavalcanti inicia sua obra identificando a natureza e o objeto da ciência financeira. Tem como premissa as diferenças entre economia política e economia financeira, que também denomina de ciência das finanças. Propõe uma distinção que se faz pela distinção de seus objetos particulares. A economia política, segundo Cavalcanti, é a ciência da produção e consumo da riqueza da sociedade. Preocupa-se com as necessidades privadas dos indivíduos e associações privadas. A ciência das finanças ocupa-se das necessidades públicas, de interesse do Estado central, das províncias (a partir de então, estados) e das municipalidades<sup>8</sup>.

Em seguida, se ocupa do Estado, como núcleo de atenção da ciência das finanças. A economia nacional funda-se em fortuna comum e na riqueza geral da Nação. O Estado, prossegue Cavalcanti, de modo a satisfazer seus fins, deve tomar ou receber, da economia nacional, os fundos de que necessita<sup>9</sup>. Cavalcanti justifica a tributação na existência do Estado, e dos fins que são perseguidos pelo Estado, em sintonia com a doutrina juspublicista contratualista então preponderante. Cavalcanti afinava-se, nesse sentido,

---

<sup>8</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 3.

<sup>9</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 5.

com a doutrina de José Soriano de Souza, lente catedrático na Faculdade de Direito do Recife<sup>10</sup>.

O Estado deve atender a várias despesas, precisando de meios econômicos. Busca realizar uma receita, que Cavalcanti classificou como ordinária e extraordinária. Aquela primeira, ordinária, decorre do domínio público nacional e dos impostos. Esta última, extraordinária, é predicado do crédito público<sup>11</sup>. Cavalcanti sustentou que o poder público deve tributar a fortuna, o capital e a renda, com tarifas (alíquotas, diríamos hoje) progressivas com capacidade para satisfação um duplo fim: receitas para o Tesouro e uma melhor distribuição econômica na vida comum<sup>12</sup>. Tem-se, assim, uma concepção de tributação que objetivasse levantar recursos para a Administração, bem como promover a distribuição da renda social.

A justificativa da atividade financeira do Estado é percebida por Cavalcanti como um desdobramento de um processo evolutivo, no qual se constata uma longa e lenta transição de uma economia natural para uma economia pecuniária<sup>13</sup>. Ilustrando esse ponto de vista Cavalcanti refere-se à cidade de Atenas no período clássico. Segundo Cavalcanti, três quintos da renda dessa cidade-estado eram provenientes dos tributos cobrados dos aliados.

Nesse ponto, tem-se intuitivamente uma explicação lexicográfica para o substantivo tributo, que é então percebido como uma homenagem, ou ainda como o instrumento de deferência para com o poder ao qual se é subordinado. Cavalcanti ainda mencionava a receita oriunda dos escravos empregados em obras do Estado, o arrendamento de imóveis e minas públicas, direitos de alfândegas e mercados, emolumentos de justiça, multas e impostos cobrados sobre a fortuna dos cidadãos<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> SOUZA, José Soriano, *Princípios Gerais de Direito Público e Constitucional*, Recife: Casa Editora, 1893.

<sup>11</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 6.

<sup>12</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 171.

<sup>13</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 13.

<sup>14</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 15.

Erudito, conhecedor da história clássica, Cavalcanti também fez recorrentes menções ao modelo tributário romano. A exemplo de outros autores<sup>15</sup>, localizou nos espólios de guerra a fonte mais importante de receitas para o Fisco romano<sup>16</sup>. A guerra, assim, representava o caminho mais recorrente para a obtenção de recursos. Assinala Cavalcanti que os despojos eram divididos entre o Estado e o exército. Municípios que não detinham direitos de cidadania ou qualquer forma de isenção (*civitates immunes*) pagavam um tributo anual (*stipendium*). Segundo Cavalcanti, havia também dízimos, requisições militares, confiscos, impostos extraordinários lançados em caso de graves necessidades, bem como vigésimas que incidiam sobre heranças<sup>17</sup>.

Cavalcanti também identificou peculiaridades tributárias na Inglaterra Medieval, especialmente durante o reinado de Guilherme I, o invasor da Normandia, que bateu os ingleses na batalha de Hastings (1066). Esse soberano, segundo Cavalcanti, havia criado um cadastro geral de contribuintes e tributos devidos (*Domesday Book*), a par de uma repartição fiscal central, organizando burocraticamente um Estado que dependia de tributos. A exemplo de todos os autores que tratam da história do direito tributário<sup>18</sup>, Cavalcanti referiu-se à Magna Carta (1215), e a correspondente necessidade de autorização parlamentar para lançamento e cobrança de impostos<sup>19</sup>.

Ainda quanto ao direito fiscal inglês, Cavalcanti identificou impostos regulares e permanentes, exemplificando com impostos cobrados sobre a terra (*land tax, 1692*), sobre os selos (*stamp tax, 1694*) e sobre a renda (*income tax, 1798*). Referiu-se também às reformas de William Pitt (1784)<sup>20</sup>. Em seguida, Cavalcanti sintetizou o modelo francês,

---

<sup>15</sup> Entre outonos, MOMMSEN, Theodor, *Disegno del Diritto Pubblico Romano*, Milano: CELUC, 1973. Tradução do alemão para o italiano de P. Bonfante.

<sup>16</sup> Nesse tema, direito tributário romano, há estudo de MEIRA, Sílvio, *Direito Tributário Romano*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

<sup>17</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>18</sup> Por todos, ADAMS, Charles, *For good and evil- the impact of taxes on the course of civilization*, Lanham: Madison Books, 2001, pp. 129 e ss.

<sup>19</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 20.

<sup>20</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 21.



a partir da tributação da época de Filipe, o Belo (1302). Esse soberano convocou os Estados Gerais, pela primeira vez, quando pediu recursos<sup>21</sup>.

A tradição dos grandes financistas franceses foi identificada por Cavalcanti. Citou o Duque de Sully, que serviu a Henrique IV, a quem se reputa um primeiro orçamento que serviu de base à contabilidade pública. Tratou em seguida de Jean-Baptiste Colbert, que se notabilizou por ter diminuído gastos com cobrança de impostos. De igual modo, menciona Jacques Turgot, que concebeu e lançou impostos sobre renda e consumo. Conclui com Napoleão e com a reorganização do sistema fiscal francês, mediante o lançamento de quatro impostos diretos: sobre imóveis, portas e janelas, móveis e sobre patentes e benefícios industriais<sup>22</sup>.

Nessa seção conceitual Cavalcanti expõe pacientemente as linhas gerais do pensamento tributário de Adam Smith, com atenção especial para com o Livro V, que cuida da Economia do Estado. Nesse passo, identifica as quatro máximas de Adam Smith, que serão mais tarde retomadas quando Cavalcanti explica o modelo tributário de sua época: 1. Os súditos devem contribuir para o sustento do Estado na proporção de seus haveres; 2. O imposto que cada indivíduo não pode ser arbitrário, deve ser certo e identificável com facilidade; 3. Todo imposto deve ser calculado na época e de maneira que seja mais cômodo para o contribuinte; 4. Todo imposto deve ser cobrado de modo que os recursos entrem para os cofres do Estado no menor tempo possível, e com a menor despesa<sup>23</sup>.

Essas linhas conceituais serão exploradas por Amaro Cavalcanti ao longo de sua exposição sobre os pontos centrais da tributação, como se observa em seguida.

---

<sup>21</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 22.

<sup>22</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 24.

<sup>23</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 28.



#### 4. ESBOÇO DE UMA TEORIZAÇÃO GERAL DA TRIBUTAÇÃO

Amaro Cavalcanti definiu imposto como “(...) a contribuição pecuniária (ou suscetível de estimação pecuniária), arrecadada dos habitantes do país, para o fim de ocorrer as despesas do serviço público”<sup>24</sup>. Na lição de Cavalcanti o fundamento racional e histórico da tributação seria tão evidente que dispensava a tarefa de discuti-lo. Tinha por manifesta a legitimidade e a procedência do poder tributante do Estado<sup>25</sup>.

Observa-se, de saída, alguma semelhança com a definição de tributo encontrada no Código Tributário Nacional, onde se inicia lendo que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda, ou em cujo valor nela se possa exprimir (...)”<sup>26</sup>. Há analogias entre a noção de Cavalcanti - - *contribuição pecuniária ou suscetível de estimação pecuniária* - - e a concepção do CTN - - *prestação pecuniária em moeda, ou em cujo valor nela se possa exprimir*. Cavalcanti reconhece uma tradição que aceitou eventualmente tributos recolhidos *in natura*, e a essa modalidade fará referências (ainda que históricas) quando mais adiante em sua obra explicitar os tributos em espécie.

Ao explicitar a obrigatoriedade dos tributos Cavalcanti fez referência a Mirabeau, uma das figuras centrais da revolução francesa, para quem o recolhimento de tributos era um dever patriótico, que consistia na contribuição no recolhimento de uma dívida comum de todos os cidadãos<sup>27</sup>.

Quanto a um conceito central de tributo, e de várias espécies tributárias, como se faz contemporaneamente, Cavalcanti afirmava que havia significações equivalentes entre expressões como *impostos, contribuições, direitos, tributos e taxas*<sup>28</sup>, reconhecendo que “(...) tributos não tem entre nós nenhuma aplicação especial (...) não é reservada à este ou aquele ramo de contribuição”<sup>29</sup>. Percepções particulares de várias espécies tributárias,

<sup>24</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 169.

<sup>25</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 170.

<sup>26</sup> Código Tributário Nacional, art. 3º.

<sup>27</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>28</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>29</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., pp. 169-170.

e mesmo de um conceito de tributo enquanto gênero, é resultado dos debates que levaram ao CTN, desde o anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa.

Para Cavalcanti, a *taxa* seria o sinônimo geral de imposto, ainda com uma acepção própria, no sentido de que se paga por um serviço diretamente recebido. Para Cavalcanti, no entanto, o pagamento das taxas seria facultativo. Essa concepção diverge totalmente do conceito contemporâneo de taxa, que é tributo, e que, portanto, é de pagamento compulsório.

Não havia naquele tempo, e naquele contexto, a ideia de que se poderia lançar e cobrar uma taxa por um serviço meramente colocado à disposição de um provável utente. Cavalcanti exemplificava essa facultatividade com as taxas pagas para os correios, para os telégrafos, para as matrículas nos estabelecimentos de ensino. Ilustrava também com os emolumentos pagos às repartições públicas, a propósito de certidões e de registros de documentos. Nessa tipologia, os impostos seriam de pagamento obrigatório e se destinariam ao financiamento de despesas gerais da Administração. As taxas seriam de liquidação voluntária, e se prestariam para atender a despesas individuais<sup>30</sup>.

Cavalcanti também percebia a existência de um sentimento popular hostil a qualquer forma de tributação. Deveria o Tesouro, assim, arrecadar rapidamente, limitando, no tempo, a essa hostilidade tributária inerente a quem deva pagar impostos. Defendia que o tributo deveria ser limitado à necessidade de seu objeto, não se subtraindo do contribuinte mais do que o necessário para a manutenção do Estado. O imposto deveria ser lançado e arrecadado de todos, como condição indispensável para uma vida civilizada<sup>31</sup>. Esse é o elemento essencial que qualifica um imposto, tema que se trata em seguida.

Amaro Cavalcanti utilizava a tipologia de Adam Smith com o objetivo de explicitar o que seria um imposto ótimo, de qualidade e eficiente. Adam Smith trata da

---

<sup>30</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 170.

<sup>31</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 174.

questão tributária no Livro V, parte II, da *Riqueza das Nações*<sup>32</sup>. Smith insistia que os impostos deveriam ser proporcionais à capacidade contributiva das pessoas, que deveriam ser certos, claros e evidentes, com um modelo de arrecadação que causasse o mínimo de problemas para o contribuinte e que se pagasse o mínimo possível de modo a se atender às despesas do Tesouro. Essas diretivas foram adotadas, sem alterações, por Amaro Cavalcanti, que tinha como premissa que todos deveriam contribuir na proporção de seus haveres, garantindo-se justiça e igualdade diante da tributação<sup>33</sup>.

Amaro Cavalcanti preocupava-se com uma concepção de um mínimo não tributável. Ainda que esse princípio não fosse contrário à equidade e à proporcionalidade do imposto, acreditava que poderia resultar em uma porta aberta ao abuso e ao arbítrio<sup>34</sup>. Na mesma linha de Adam Smith, estimava que impostos deveriam ser certos; não poderia haver nenhuma forma de arbitrariedade. A certeza do que e do quanto deveria ser pago exigia que o contribuinte calculasse com antecedência o imposto devido. Também reproduzia Adam Smith no sentido de que a contribuição deveria ser arrecada na época e da maneira mais cômoda para o contribuinte. A cobrança deveria ser realizada de forma racional, obtendo-se o máximo possível com o menor dispêndio de energia<sup>35</sup>.

Cavalcanti se referia a essas regras como “*máximas smithianas*”<sup>36</sup>, acrescentando algumas outras ideias, que atenderiam às peculiaridades nacionais, naquele contexto histórico. Afirmava que os impostos deveriam ser adaptados ao meio econômico. Insistia que era interesse também o Fisco o bem-estar geral. Intuindo a curva de Láfer, argumentava que impostos também deveriam contar com limites máximos necessários. A partir de certo patamar, seriam nocivos e incentivariam práticas que hoje definiríamos

---

<sup>32</sup> SMITH, Adam, *A Riqueza das Nações*, São Paulo: Martins Fontes, 2003. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e de Eunice Ostrensky. vol. II, pp. 1045 e ss.

<sup>33</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 175.

<sup>34</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>35</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>36</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 177.

como evasivas<sup>37</sup>. Cavalcanti chegou a definir evasão, circunstância na qual o contribuinte, sem qualquer isenção legal, conseguiria subtrair-se do encargo ao qual é submetido<sup>38</sup>.

A inovação que o livro de Cavalcanti revela consiste também na definição de vários conceitos de direito tributário. A par do conceito de evasão, acima identificado, Amaro Cavalcanti tratou também de translação e de repercussão. Na translação, afirmou, o contribuinte, tendo pago o imposto, por adiantamento, conseguiria descarregar a obrigação em terceiro, embutindo o que pagou nos preços das mercadorias ou dos serviços que prestasse. Exemplificou a translação com os direitos aduaneiros, quando o comerciante somente pagaria ao Fisco após ter recebido do consumidor. Elucidou a translação também com a hipótese do proprietário que recupera do inquilino o imposto predial que recolheu<sup>39</sup>. Como se observa, esses conceitos não se ajustam efetivamente aos conceitos atuais de contribuinte de fato e contribuinte de direito, bem como de contribuinte ou responsável, como disposto no art. 121 do CTN.

Cavalcanti entendia que a repercussão consistiria nos efeitos que os impostos suscitavam na vida econômica. Exemplificava a premissa com a hipótese do imposto que incidisse sobre o capital, e que resultasse na diminuição de postos de trabalho, dado que o capitalista poderia restringir sua atividade negocial<sup>40</sup>

Argumentando, com base em Mirabeau, Cavalcanti afirmou que se o imposto exceder a produção, relativa à renda, a produção será destruída. O imposto, nessa concepção, somente poderia alcançar uma pequena fração da renda dos particulares<sup>41</sup>.

De acordo com Cavalcanti os impostos deveriam ser múltiplos. Cavalcanti desestimulava o imposto único. A concepção de imposto único, informa Cavalcanti, radicava nos fisiocratas, que acreditavam que a tributação deveria incidir exclusivamente sobre o produto líquido da terra. Os fisiocratas acreditavam que a única fonte de riqueza

<sup>37</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 178.

<sup>38</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 181.

<sup>39</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>40</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 182.

<sup>41</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 178.

consistia na agricultura. Cavalcanti reconhecia algumas vantagens na adoção de um imposto único, a exemplo da simplificação, do baixo custo na arrecadação e da uniformidade sobre o rendimento. Por outro lado, argumentava, o imposto múltiplo seria mais eficiente, porquanto poderia corrigir várias iniquidades<sup>42</sup>.

Cavalcanti tratou também do que contemporaneamente conhecemos pelo princípio da legalidade tributária. O imposto somente poderia ser cobrado se previsto em lei anterior. Identificava na legalidade tributária um princípio cardeal de direito público. A cobrança deveria ser consentida por aqueles que deveriam pagá-lo.

O imposto dependeria da autorização dos chamados representantes do povo, reunidos em assembleia, onde discutiriam as espécies tributárias e as necessidades do Fisco, como condição para a autorização que se fazia necessária, e que se veicularia por lei<sup>43</sup>. Cavalcanti reconhecia o direito do contribuinte se insurgir em face de tributo lançado indevidamente, sempre que entendesse que as regras da lei não foram convenientemente observadas<sup>44</sup>.

No Brasil do século XIX a criação do tributo também dependia de previsão legal, que consistia em autorização disposta na lei do orçamento. Dada a anualidade da lei de meios, a literatura tributária valeu-se da expressão *princípio da anualidade* para registrar a necessidade de que o orçamento (*lex annua*) autorizasse o lançamento e a cobrança de um determinado tributo<sup>45</sup>. Segundo Cavalcanti, “(...) é indispensável, para a sua arrecadação, que nas leis ânuas se repita a autorização implícita da lei, para inscrição do título no orçamento”<sup>46</sup>.

Não se pode confundir o princípio da anualidade, que hoje vigora apenas no direito financeiro, com o princípio da anterioridade, que exige que o tributo somente possa

<sup>42</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 179.

<sup>43</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 222.

<sup>44</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 223.

<sup>45</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 222.

<sup>46</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 223.

ser cobrado em virtude de lei aprovada no ano anterior, com as algumas exceções, que basicamente alcançam os impostos regulatórios.

Cavalcanti também definia lançamento, que entendia pelo ato pelo qual os agentes do fisco determinariam e escreveriam a quota-parte do imposto, que recairia sobre determinados contribuintes, em épocas determinadas e mediante regras conhecidas, de acordos com causas, circunstâncias e espécies diversas<sup>47</sup>.

Duas formas ou possibilidades de recebimento de tributos era previstas por Amaro Cavalcanti: o arrendamento e o recolhimento na boca do cofre. Na hipótese do arrendamento tinha-se algo que pode lembrar a venda da dívida, por parte do fisco, em favor de um particular, que se responsabilizaria pela cobrança. Essa situação lembra, de algum modo, algumas formas de securitização da dívida, como se cogita atualmente.

No arrendamento, segundo Cavalcanti, o Estado oferecia em hasta o rendimento de determinado imposto, cuja cobrança seria dada em arrendamento a quem melhor lance oferecesse. O arrendatário sub-rogava-se nos direitos do fisco. Procedia os atos necessários para a cobrança efetiva do imposto, respeitando as cláusulas do contrato que assinara com o fisco. Muitas vezes, prescindia-se da confecção e assinatura de contrato<sup>48</sup>.

O meio mais comum, e mais recomendado, no entanto, era o pagamento à boca do cofre. Consistia na obrigação do contribuinte dirigir-se às estações arrecadoras, levando a contribuição, sob pena de multa, se não o fizesse nas épocas determinadas. Nesse caso, não haveria intermediários entre os agentes do fisco e o contribuinte. Porém, para que fosse facilitado o recolhimento, o Tesouro poderia nomear cobradores afiançados, que receberiam as importâncias devidas no domicílio do devedor<sup>49</sup>.

Nos termos do direito antigo o servidor público prestava fiança ao assumir um determinado cargo. Por exemplo, ainda em 1939, vigia no Brasil o Decreto-Lei nº 1.713, que dispunha sobre o Estatuto dos Funcionário Públicos Civis da União, de acordo com

---

<sup>47</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>48</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>49</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 224.

o qual aquele que fosse nomeado para cargo cujo provimento, por prescrição legal ou regulamentar, exigisse prestação de fiança, não poderia entrar em exercício sem ter satisfeito previamente a exigência. A fiança poderia ser prestada em dinheiro, em títulos da dívida pública da União, em apólices de seguro de fidelidade funcional, emitidas por institutos oficiais ou companhias legalmente autorizadas. Não poderia ser autorizado o levantamento da fiança antes do tomadas as contas do funcionário.

## 5. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Segundo Amaro Cavalcanti, os impostos eram pecuniários ou *in natura*. O pecuniário era recolhido em dinheiro. O imposto *in natura*, então permitido, consistia na entrega, por parte do contribuinte, de certa quantidade de objetos ou bens. Era o caso de alguns dízimos, de impostos recolhidos em horas de trabalho (corveias), nas alcavalas e nos dízimos de miunça, esses últimos recolhidos junto às municipalidades ou ainda os dízimos relativos à propriedade do gado, que eram de competência provincial<sup>50</sup>. As alcavalas incidiam sobre a venda de carnes nas feiras<sup>51</sup>. As miunças eram um resquício do antigo modelo tributário português, significando *dízimos das coisas miúdas*, pagos aos arcebispos, em gêneros também<sup>52</sup>.

Cavalcanti também dividia os impostos em ordinários e extraordinários. Aqueles se repetiam em cada exercício. Incidiriam sobre a propriedade predial, sobre o selo, sobre indústrias e profissões e sobre a transmissão da propriedade. Os impostos extraordinários eram eventuais, a exemplo de contribuições que foram lançadas ao longo da guerra do Paraguai e das dízimas da Chancelaria<sup>53</sup>. Essas últimas eram cobradas à razão de 10%

<sup>50</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 182.

<sup>51</sup> GODOY, José Eduardo Pimentel e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, *Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo*, Brasília: ESAF, 1983, p. 23.

<sup>52</sup> GODOY, José Eduardo Pimentel e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, cit., p. 90.

<sup>53</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 183.



sobre o valor das demandas judiciais. Eram devidas pelas partes vencidas. Revertiam-se ao fisco<sup>54</sup>.

Segundo Cavalcanti, os impostos também poderiam ser proporcionais ou progressivos. Os proporcionais eram calculados mediante tarifas uniformes. Os progressivos seriam cobrados de forma progressiva, como o nome sugere. Insistia, no entanto, que impostos progressivos deveriam ser calculados de forma moderada<sup>55</sup>. Pode-se fazer alguma analogia com a compreensão contemporânea que se tem da proporcionalidade cobrada no caso das custas judiciais.

Fixa-se um limite, pois, cobradas ilimitadamente sobre o valor da causa, pode resultar em obstáculo intransponível de acesso à justiça. Quanto aos impostos progressivos, citava Pierre-Joseph Proudhon, anarquista reconhecido (que Cavalcanti enfatizava ser um socialista), para quem os impostos progressivos eram injustos, afirmando que representavam uma verdadeira tolice<sup>56</sup>.

A classificação também dividia e identificava os impostos em diretos e indiretos. Essa taxionomia, explicava Cavalcanti operava-se segundo o modo pelo qual se ordenava ou praticava a incidência<sup>57</sup>. Impostos diretos, prossegue, recairiam diretamente sobre a pessoa do contribuinte. Era a exação que incidia, por exemplo, sobre os ganhos de indústria e de profissões. Impostos indiretos incidiam sobre certas circunstâncias, de aquisição, de transferência de bens, atingindo o contribuinte de modo transitório<sup>58</sup>. Cavalcanti denuncia (e o problema é atual) que impostos indiretos mascaravam o quanto de tributo incidiria sobre cada bem ou operação, no sentido de que “(...) *o imposto indireto dissimula, na môr parte dos casos, a sua cifra, que vai englobada no preço da mercadoria, e assim ela é paga pelo consumidor sem sentir a parte que lhe tira o Tesouro Público*”<sup>59</sup>.

<sup>54</sup> GODOY, José Eduardo Pimentel e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, cit., p. 53.

<sup>55</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 184.

<sup>56</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 188.

<sup>57</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 188.

<sup>58</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>59</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 190.

V.8, N.1 JAN/JUL (2021)

Amaro Cavalcanti também dividia os impostos em reais e pessoais. A classificação é muito distinta do modelo atual, quando se considera que os impostos reais incidam sobre as coisas, e os pessoais sobre as pessoas. Isto é, contemporaneamente, “os impostos pessoais são os que recaem sobre as pessoas (...) são também chamados de impostos de sujeito ou subjetivos (...) impostos reais são os que recaem sobre as coisas (res: coisa), sobre os bens, v. g., um patrimônio, um ato econômico ou situação jurídica”<sup>60</sup>.

Para Cavalcanti, o imposto real era o “(...) lançado sobre as fontes de renda do contribuinte, abstração feita de sua personalidade, da sua situação econômica, ou mesmo do rendimento líquido que ele porventura receba”<sup>61</sup>. O imposto pessoal, segue Cavalcanti seria simplesmente o que levasse em conta a situação ou personalidade do contribuinte<sup>62</sup>.

Cavalcanti também cogitou de classificação que presentemente não utilizamos, pelo menos nos termos em que foi concebida e utilizada. Trata-se da divisão de impostos em moralizadores e protetores. O imposto moralizador impediria o uso ou o consumo de objetos nocivos aos bons costumes. Alcançaria artigos de luxo, bem como o fumo e as bebidas alcólicas. Nas tipologias contemporâneas, significaria o princípio da seletividade<sup>63</sup>. O imposto protetor não visaria receitas fiscais. Serviria como instrumento para auxílio para a indústria e comércio nacionais<sup>64</sup>. Incidiria, assim, sobre mercadorias estrangeiras<sup>65</sup>. Porém, deveria ser utilizado com cautelas, “(...) cumpre não levar a proteção até o monopólio, porque este, além de concorrer para o desenvolvimento real da produção e aperfeiçoamento dos produtos, ou o para o aumento do bem comum, somente redundará em lucro das associações ou indivíduos particulares”<sup>66</sup>.

<sup>60</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 437.

<sup>61</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 191.

<sup>62</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 94.

<sup>64</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 192.

<sup>65</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 193.

<sup>66</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

Na continuidade, Cavalcanti dividiu os impostos em impostos de repartição e impostos de quota, categoria que presentemente desconhecemos. O imposto de repartição teria fixada sua importância total na lei orçamentária. Em seguida, dividia-se o valor entre as circunscrições administrativas, provinciais, municipais e distritais, até atingir-se o contribuinte individual. Esse modelo, segundo Cavalcanti, era de uso comum na França<sup>67</sup>. O imposto por quota lembra o que contemporaneamente denominamos de imposto por lançamento *ex-officio*. Eram estabelecidas as tarifas ou quotas de imposto, uma vez calculadas sobre os vários produtos, e previamente lançadas<sup>68</sup>.

## **6. SISTEMAS DE IMPOSTOS**

Amaro Cavalcanti concebeu e definiu quatro sistemas de impostos: de capitação, sobre o capital geral de renda e de rendimentos, territoriais e de consumo. Os impostos de capitação eram os lançados “*por cabeça*” em relação a todos os habitantes do país. Excluía-se (isentavam-se) os menores, os indigentes e os criados de serviços domésticos. Em princípio, eram lançados em face dos chefes de família<sup>69</sup>. A capitação dita *simples* era fixada em valor único, que alcançaria todos, independentemente do poder aquisitivo. Era graduada, quando levava em conta a capacidade econômica e financeira do contribuinte, confundindo-se, então, com os impostos incidentes sobre os rendimentos<sup>70</sup>.

O imposto sobre o capital gravaria a fortuna acumulada dos indivíduos. Alcançaria a riqueza pessoal<sup>71</sup>. O imposto geral sobre a renda gravaria a totalidade da renda individual<sup>72</sup>. Tributaria a renda a partir de um cálculo feito com base em declarações do contribuinte ou de sindicâncias gerais, feitas pelas autoridades fazendárias ou pelos arrendatários. Segundo Cavalcanti, esse imposto teria um problema. Deveria se conhecer

---

<sup>67</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>68</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 194.

<sup>69</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>70</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 195.

<sup>71</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>72</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 197.

**V.8, N.1 JAN/JUL (2021)**

exatamente o valor da renda do contribuinte. O credor precisaria fazer indagações e proceder a exames laboriosos, isto é, “(...) *uma série de medidas vexatórias e inquisitoriais, acerca dos haveres do contribuinte*”<sup>73</sup>.

Quanto ao imposto que incidiria sobre a renda (ainda não o possuíamos) Cavalcanti estou o modelo em vários países, especialmente na Inglaterra. Identificou a fórmula clássica inglesa, que dividia o imposto de renda em cinco cédulas. Os ingleses conheciam incidências sobre a renda dos imóveis (dízimos, rendimentos de minas, pedreiras, caminhos de ferro, canais), das rendas territoriais, sobre as profissões industriais e comerciais, sobre ordenados e pensões (pagos pelo Estado) e sobre as rendas propriamente ditas<sup>74</sup>.

Quanto aos impostos territoriais, Cavalcanti apontava inconvenientes. Os contribuintes se veriam retidos em uma espécie de servidão, não podendo dispor de sua colheita sem prévia estimação e pagamento da parte dizimada. O que se teria, do ponto de vista prático, seria uma contribuição pecuniária arrecadável sobre a renda presumida das terras<sup>75</sup>. Impostos territoriais demandariam também muitas operações técnicas. A apuração do devido exigiria a mediação do terreno (a denominada triangulação geodésica), a confecção de cartas topográficas (mapas e plantas), a determinação de extremos e de limites, bem como a exata localização dos proprietários<sup>76</sup>.

Para que os impostos territoriais fossem eficientemente lançados haveria um método de estimativas, que apontaria o valor aproximado do imóvel tributável, consistente no preço da aquisição do imóvel ou no cânon do arrendamento. Ou então, diretamente, de acordo com o procedimento de perícia. Enfatizava a necessidade de manutenção de cadastros e registros. Nesses documentos se consignaria a inscrição do domínio, da posse ou do arrendamento, a averbação de todas as transferências, *inter vivos* e *mortis causa*, os encargos, ônus reais, pignoratícios e hipotecários, as espécies de

<sup>73</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 198.

<sup>74</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 200.

<sup>75</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 208.

<sup>76</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 210.

culturas e plantações, a produção, seu valor anual, bem como todos os outros dados para que se pudesse conhecer o rendimento líquido ou efetivo das terras<sup>77</sup>.

No que se referia aos impostos sobre o consumo, Cavalcanti identificava uma grandeza semelhante aos impostos indiretos. Essa constatação é até hoje pertinente. Nesse âmbito, especulava sobre impostos de circulação, gravando-se mais intensamente objetos supérfluos ou de luxo. Ao mesmo tempo, criticava os impostos incidentes sobre a circulação de riquezas, porque contrários ao desenvolvimento econômico e ao bem-estar da população. Entre os supérfluos, identificava o tabaco, as bebidas alcólicas e as cartas de jogar. Entre os objetos de luxo, citava as carruagens, os cães, o ouro e a prata<sup>78</sup>. Não deixa de ser curiosa a inserção dos cães entre os *objetos de luxo*.

Em nome da proporcionalidade (conceito que Cavalcanti explorava) artigos supérfluos e de luxo deveriam ser tributados. Ponderava, no entanto, que esses impostos não poderiam ser utilizados como meios violentos de proibição de consumo<sup>79</sup>. Cavalcanti além disso revelava preocupação com a dificuldade em se aferir os vários níveis de necessidade de vários bens, que de algum modo poderiam ser sumariamente classificados como supérfluos.

Exemplificava com o vinho, a cerveja, o chá, o café, o açúcar, o gás. Nesse sentido, afirmava que “(...) ora podem ser coisas dispensáveis, ora objetos de primeira necessidade, segundo as condições de lugar, de educação, de saúde, etc., do consumidor”<sup>80</sup>. Além do que, continuava, “muitos objetos que não são considerados de primeira necessidade para o consumo pessoal, são, todavia, essencial à vida industrial ou comercial do próprio país”<sup>81</sup>. Entendi, que eram essenciais, definitivamente, o pão, a carne, o peixe, o sal, os legumes, a água, os ovos, o leite, o vestuário, os calçados, os objetos de higiene pessoal e os combustíveis<sup>82</sup>.

<sup>77</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 211.

<sup>78</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 214.

<sup>79</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>80</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 215.

<sup>81</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>82</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 216.

Esclarecia que não mencionava a habitação entre os objetos de primeira necessidade porque as casas se sujeitavam aos impostos de consumo. O imposto predial, que pertencia aos impostos diretos, em regra, era recolhido pelo proprietário<sup>83</sup>. Reconheceu, com propriedade (e os fatos contemporâneos comprovam o acerto de seu pensamento), que o imposto sobre o consumo representa a fonte de receita mais abundante entre as receitas fiscais possíveis. Segundo Cavalcanti, abolir esses impostos seria um inconveniente fiscal e uma grave injustiça<sup>84</sup>.

Nesse passo, Cavalcanti citou Montesquieu, que teria defendido o imposto de consumo, por ser inerente ao regime de liberdades<sup>85</sup>. De fato, no *Espírito das Leis* Montesquieu dedicou o livro décimo terceiro para comparar modelos tributários<sup>86</sup>. O referido excerto denomina-se *Das relações que a arrecadação dos tributos e a grandeza das rendas públicas têm com a liberdade*. Montesquieu comparou modelos de tributação para questionar imposições fiscais e exercício de liberdades. O filósofo francês investigou vários modelos tributários de modo a evidenciar alguns equívocos que se praticavam em solo francês.

Observando os padrões tributários que então havia, Montesquieu identificou as formas de tributação de seu tempo, aparentemente buscando o que seria melhor para a França. Ainda teoricamente, Montesquieu questionava as melhores fórmulas de tributação, adiantando-se em discussão contemporânea, relativa à tributação dos salários ou do consumo. O pensador francês também problematizou questões que nos lembram temas de tributação indireta. As observações de Montesquieu indicavam a necessidade de se implementarem modelos simplificados de arrecadação.

Montesquieu compreendeu a importância da tributação e, de certa forma, insinuou que o bom gasto público é, certamente, o antídoto mais potente e o termômetro mais fiel para todos os regimes tributários que há. Amaro Cavalcanti conhecia o pensamento de

<sup>83</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>84</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 217.

<sup>85</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., loc. cit.

<sup>86</sup> MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão de. *O Espírito das Leis*. Brasília: UnB, 1982.

Montesquieu, e defendia o imposto sobre o consumo com base nas ideias tributárias do conhecido filósofo francês.

## **7. A POLÍTICA ADUANEIRA**

Amaro Cavalcanti ainda dedicou parte de seu substancial trabalho para identificar os pontos centrais da política aduaneira, assunto central na construção de políticas tributárias. Definia política aduaneira como um sistema de leis e práticas que um Estado adota em relação ao comércio internacional, um complexo de condições, mais ou menos liberais, mais ou menos restritivas, que regulariam a entrada de mercadorias estrangeiras em um país, a par da saída das nacionais para o estrangeiro ou para a alfândega de outras estações<sup>87</sup>.

Nesse ponto, sublinhou a importância de tratados e convenções. Identificou quatro sistemas básicos de política aduaneira<sup>88</sup>. No sistema proibitivo, que havia caído no descrédito, segundo Cavalcanti, e que não mais vigorava entre os povos cultos, o trânsito de mercadorias era reprimido. No sistema protecionista o objetivo consistia em se impedir a concorrência estrangeira. No sistema liberal, ou livre-cambista, buscava-se facilitar o comércio internacional, assegurando-se ao mercado nacional a provisão de vários bens e gêneros de que necessitava. No sistema puramente fiscal, defendia-se apenas o interesse do fisco e buscava-se tributar o máximo possível.

## **CONCLUSÕES**

Amaro Cavalcanti revela-se como um jurista de algum modo bem a frente de seu tempo. Em uma época na qual a tributação era randômica e destituída de qualquer forma de sistematização, cogitou um modelo no qual se percebe uma certa lógica. O autor percebeu que a política aduaneira não era a única alternativa razoável para que o Estado

---

<sup>87</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., p. 218.

<sup>88</sup> CAVALCANTI, Amaro, cit., pp. 219 e ss.



alcançasse recursos, com vistas a enfrentar despesas. Em seu tempo o direito tributário ainda não se mostrava como um campo teórico e prático autônomo. Estudado como apêndice à ciência das finanças, a disciplina tem no autor aqui estudado um de seus primeiros teóricos, na doutrina brasileira.

## REFERÊNCIAS

- ADAMS, Charles, **For good and evil- the impact of taxes on the course of civilization**, Lanham: Madison Books, 2001.
- ALBUQUERQUE, Pedro Autran da Mata, **Elementos de Economia Política**, Recife: Typographia de Santos & Companhia, 1844.
- CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antonio Paulo (org.), **Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty**, volume I (1903-1912), Brasília: Senado Federal, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, São Paulo: Malheiros, 2005.
- CASTRO, Augusto Olympio, **História Tributária do Brasil**, Brasília: ESAF, 1989.
- CAVALCANTI, Amaro, **Elementos de Finanças- estudo teórico-prático**, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.
- CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa, **Constituição Federal Brasileira**, Edição Fac-Similar, Brasília: Senado Federal, 1992.
- DUTRA, Pedro, **Literatura Jurídica no Império**, Rio de Janeiro: Topbooks, 1992.
- GODOY, José Eduardo Pimentel e MEDEIROS, Tarcízio Dinoá, **Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo**, Brasília: ESAF, 1983.
- MEIRA, Sílvio, **Direito Tributário Romano**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- MOMMSEN, Theodor, **Disegno del Diritto Pubblico Romano**, Milano: CELUC, 1973. Tradução do alemão para o italiano de P. Bonfante.
- MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão de. *O Espírito das Leis*. Brasília: UnB, 1982.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de, **Compêndio de Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- REIS, Daniel Aarão, **O Supremo Tribunal do Brasil- Notas e recordações**, Rio de Janeiro: Mabri Livraria e Editora, 1968.
- RODRIGUES, Leda Boechat, **História do Supremo Tribunal Federal, Tomo I – 1891-1898- Defesa das Liberdades Civis**, Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 1991.
- SMITH, Adam, **A Riqueza das Nações**, São Paulo: Martins Fontes, 2003. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e de Eunice Ostrensky. vol. II.
- SOUSA, Paulino José Soares, Visconde do Uruguai, **Ensaio sobre Direito Administrativo**, São Paulo: Editora 34, 2002.