

## *Os meios do Estado Moderno (\*)*

AUGUSTO DE REZENDE ROCHA

(Técnico de Administração do D.A.S.P.)

### I

*A participação do Estado moderno no processo econômico e o princípio do mínimo sacrifício coletivo como hierarquizador dos meios para que apela o Estado.*

O traço mais importante da evolução política e econômica do século XIX é, talvez, o alastramento por toda a Europa da ideologia liberal da Revolução francesa, associada às várias modalidades do capitalismo e da técnica. Historiadores econômicos, como LILIAN KNOWLES, ou filósofos políticos e sociais, como ORTEGA Y GASSET, são unânimes no depoimento que oferecem a respeito. (1) No entanto, o combate que o coletivismo, por seu turno, moveria à democracia liberal e à propriedade privada — procurando embora conservar a técnica — não é traço menos importante.

Sem dúvida, as grandes potências continentais logo de início opuseram resistência organizada àquela propagação; nada, porém, seria mais inútil. Não se viveram debalde os dias sangrentos do Terror nem os anos do Império, em que, paradoxalmente, as águias napoleônicas serviram de veículo, por onde passavam, aos princípios liberais dos ROUSSEAU e dos ROBESPIERRE. Não se haviam, por outro lado, substituído em vão as distinções jurídicas por distinções econômicas, (2) graças às quais os *self made men*, pelas suas qualidades pessoais, reivindicavam direitos nunca antes invocados. Nem as grandes invenções dos fins do século XVIII, que decorreram do ininterrupto progresso

---

(\*) Capítulo III da Tese *Orçamento-plano econômico-financeiro*, ainda inédita e apresentada pelo autor, em maio de 1943, como requisito parcial, ao terceiro concurso de Técnico de Administração do Q.P. do D.A.S.P. O texto agora publicado reproduz o que foi submetido à Comissão examinadora, com a inclusão de algumas notas tomadas pelo Autor para a defesa oral da Tese (novembro de 1943); a remissão a essas notas é feita com números romanos, para que não se confundam com as que integram o próprio texto.

(1) JOSÉ ORTEGA Y GASSET, *La Rebelion de las Masas*, 4.<sup>a</sup> edição, Espasa Calpe Argentina, S.A., 1941, pp. 21 a 95; LILIAN KNOWLES, *Industrial, and Commercial Revolutions in Great Britain during the 19 th. Century*, Georges & Sons, Ltd. 1937, v. Prefácio e Parte I, Introdução, especialmente p. 8.

(2) HENRI SÉE, *Les Origines du Capitalisme moderne*, Librairie ARMAND COLIN, Paris, 1936, pp. 183-189.



científico que se vinha acumulando há tanto tempo, e de condições históricas mais favoráveis, deixaram de determinar as transformações culturais inerentes a qualquer invenção. Se é verdade, pois, — como observou PIERRE DE LA GORCE (3) — que NAPOLEÃO pelo excesso dos seus erros tornou a Restauração necessária e pelo esplendor crescente da sua glória foi o dissolvente da monarquia, este último efeito se generalizou muito mais — pensamos nós — devido à firme crença na força e na verdade dos princípios famosos, a qual não deixou de animar a burguesia européia desde as primeiras décadas do século. Era essa crença, aliás, uma paciente estratificação que se processara em toda a centúria anterior e não poderia ser tão facilmente extirpada, sobretudo pelas antigas classes privilegiadas, que, sem noção dos seus interesses coletivos, (4) em grande parte concorreram para a eclosão desse estado de espírito. (5) Só a consciência que a classe operária fôsse progressivamente adquirindo dos interesses que lhe eram próprios — já pelas associações sindicais ou pelas cooperativas, já pela teimosa doutrinação coletivista — haveria de transformar convicções tão robustas. A intransigência altaneira de CARLOS X, METTERNICH, o Congresso de Viena e a Santa Aliança; DE BONALD e DE MAISTRE; Aix-la Chapelle; Verona e a invasão da Espanha; Laybach; Troppau — foram, conseqüentemente, estágios de um reacionarismo ativo, mas frustrado, que viria a ser ultrapassado em definitivo pelas Revoluções de 1830 e 1848. Estas, na verdade, prolongam, completam ou retificam, já influenciadas pelo coletivismo, o movimento liberal esboçado em 1789, e procuram assegurar — porque repercutiram em todo o continente — a consecução generalizada da igualdade política e social, depois da jurídica, que fôra tão estrepitosamente obtida na madrugada de 4 de agosto. (6)

A primeira metade do século XIX, assim, é um período revolucionário em que a vida política dos povos europeus tenta em vão accommodar-se àquelas constituições idealmente nobres, concebidas *more geometricus* pelo otimismo liberal ortodoxo. É também a época em que as invenções de WATT, TREVE-THICK e STEPHENSON; ARKWRIGHT, HARGREAVES, CROMPTON e CARTWRIGHT; MC ADAM e outros, entram a remodelar a pouco e pouco a vida social, suscitando problemas até então desconhecidos. É o período por excelência de adesão às virtudes mágicas, na política e na economia, do "*laissez faire, laissez passer*". Mas é também a época do surto coletivista, encabeçado pelos SAINT SIMON, pelos FOURIER e pelos ROBERT OWEN, (7) e continuado pelo socialismo nas suas várias gradações.

---

(3) PIERRE DE LA GORCE, *La Restauration*. LOUIS XVIII, Plon, Nourrit et fils, Paris, 1926; v. o Prefácio.

(4) HENRI SÉE, *op. cit.* p. 185.

(5) A. MATHIEZ, *op. cit.*, vol. cit. cap. I; veja-se sobretudo a observação sobre a atitude da nobreza em relação a BEAUMARCHAIS; daí a conclusão: "A Revolução estava feita nos espíritos muito antes de traduzir-se nos fatos, e dentre os seus responsáveis cumpre a justo título lembrar aqueles que serão as suas primeiras vítimas" (p. 15).

(6) E. LIPSON, *Europe in the 19<sup>th</sup> Century*, 4.<sup>a</sup> edição, A. and. C. BLACK; v. o cap. I que sintetiza a história da França durante o século passado; LILIAN KNOWLES, *op. cit.*, p. 7.

(7) JOSÉ ORTEGA Y GASSET, *op. cit.*, loc. cit.



Foi o liberalismo, todavia, um inteiriço corpo de doutrina, que lograsse aplicação universal?

A corrente francesa do liberalismo, que tão profunda influência exerceria nos demais países, especialmente nos americanos — conforme acentuou RENÉ GONNARD (8) — era menos individualista que a, sua congênera inglesa; caracterizava-se pelo negativismo e pela repulsa à intervenção do Estado, mesmo nas atividades mais pequenas; fazia apologia do seu absenteísmo; e nunca deixou de defender a propriedade como princípio absoluto. Se desejássemos um efeito exemplar do racionalismo do século XVIII, certo não poderíamos encontrar outro melhor. Historicamente, contudo, logo se verificou que a aplicação dos seus princípios não vinha desacompanhada de graves danos.

Já o liberalismo inglês — que não tinha a lembrança relativamente recente do absolutismo borbônico ou da prepotência napoleônica — admitia de bom grado o apelo ao Estado, desde que se fortalecesse positivamente o indivíduo; zelava pela propriedade não como princípio, mas como condição de desenvolvimento do indivíduo; assimilava ao seu ideário, com vivo senso de oportunidade, o livre-cambismo e a abolição da escravatura, porque a ilha se havia transformado, graças à Revolução Industrial, em *workshop of the world*; e logo que a concorrência internacional cobrasse alento no fim do século, não tardaria em abandonar as inabaláveis convicções do passado e transformar-se em imperialismo místico e militante.

O liberalismo francês era dogmático e teórico, absoluto, talvez mesmo desinteressado, continua RENÉ GONNARD; manteve sempre uma atitude polêmica e não-conformista ante o Estado; aceitou o livre-cambismo como “harmonia econômica”, sem atentar nas condições reais em que iria funcionar. Alheando-se da realidade, forçosamente sucumbiria como sucumbiu.

A prodigiosa docilidade da facção liberal inglesa — teóricos e estadistas — às condições econômicas de cada período, fez, no entanto, com que se não preocupasse em ser coerente. Jamais se alicu, com efeito, incondicionalmente, aos princípios do “*laissez faire*”: sua política econômica variava segundo as circunstâncias. E os maiores espíritos que a Inglaterra produziu na época exemplificam essa plasticidade, com a única possível exceção de SPENCER — desde ADAM SMITH, “cujo não intervencionismo não tem caráter rigoroso nem dogmático”, “cujo liberalismo é oportunista”, (9) até STUART MILL, que “nunca pregou o “*laissez faire*” como dogma absoluto”. (10)

O liberalismo inglês, portanto, foi uma sistematização inteligente e hábil dos interesses da nação em um momento histórico, e COBDEN, com a sua campanha infatigável contra as “*corn-laws*”, é talvez a expressão máxima desse oportunismo realista. Daí a conclusão de LASKINE: “admiravelmente ajustado às circunstâncias particulares da economia inglesa nacional na primeira me-

---

(8) RENÉ GONNARD, *Histoire des doctrines économiques*, vol. II, De QUESNAY à STUART MILL; 2.<sup>a</sup> edição, Librairie Valois, Paris, 1927, cap. VI, pp. 267-270.

(9) RENÉ GONNARD, *op. cit.*, p. 171.

(10) G. FINDLAY SHIRRAS, *op. cit.*, vol. I, p. 57.



tade do século XIX, (o liberalismo e o livre cambismo eram) apenas uma manifestação temporária da mentalidade britânica". (11)

A atitude inglesa, no que tinha de sólido senso prático, não tardaria em ser imitada pelos outros países — Estados Unidos, por exemplo (I) — que acabaram por compreender a inconveniência de adotarem uma política econômica que só consultava aos interesses especialíssimos de determinado país, isto é, da própria Inglaterra. E a evangélica e despeitada pregação de LIST, nesse sentido, foi de indisfarçável significação.

Todavia, à proporção que se evidenciavam os males oriundos das concepções francesas e da política econômica que favorecia a técnica industrial inglesa, a crítica socialista ia abrindo caminho. Não nos interessa agora indagar se acaso não trazia também vícios de origem e se foi um bem ou um mal. Limitemo-nos a relembrar a sua conhecida ação sobre o pensamento e a vida prática durante quase todo o século. (II)

O desenvolvimento do socialismo, que se deu especialmente na França, prosseguindo o admirável surto intelectual do século XVIII, (12) a princípio não teve realmente importância senão teórica. Não conseguiu empolgar a Inglaterra, já tão industrializada, como seria lícito esperar; e, mesmo na França, só interessou a operários da pequena indústria, cuja situação continuava a mesma desde o antigo regime. (13) No entanto, de todas as influências que fecundaram o ambiente intelectual europeu no século passado, nenhuma seria mais poderosa que a das idéias socialistas. O próprio liberalismo deixou impregnar-se por elas e todos sabem que a legislação social e trabalhista — que MARX, aliás, julgava inútil paliativo — foi uma brecha que se abriu na catedral da ortodoxia liberal. Atrás dessa transigência inicial, mínima na aparência, precipitar-se-iam outras. E o Estado entraria no século XX já tão sobrecarregado de novas funções, que a custo nêlo reconheceríamos o *Etat gendarme* ou o *Wohlfarstaat* de algumas décadas antes. Será então legítimo concluir que o Estado de hoje está socializado ou em vias de tornar-se? Evidentemente a resposta que dermos à pergunta dependerá do nosso conceito de socialismo, e este é — como não se ignora — um gênero de diversas espécies. (III) Parece-nos inegável, todavia, que sob a influência da crítica socialista aos erros do liberalismo ortodoxo, à qual se acrescentou a do nacionalismo, o Estado contemporâneo não podia continuar abúlico e indiferente, como desejavam os teóricos franceses. O industrialismo haveria, em verdade, de arrastá-lo a uma atividade sem precedentes, tanto mais intensa quanto formas inéditas de velhos problemas capitalistas — *pools*, cartéis, consórcios e trustes;

---

(11) RENÉ GONNARD, *op. cit.*, p. 173.

(I) GRIFFITH, sem mencionar a influência do pensamento francês no liberalismo americano, refere-se à diferença entre as concepções individualistas inglesas e americanas — V. *The impasse of Democracy*, p. 51.

(II) V. a citação de LUDWIG VON MISES feita por ALCEU AMOROSO LIMA em *Mitos de Nosso Tempo*, pp. 149-150.

(12) HENRI SÉE, *op. cit.*, p. 188; JOSÉ ORTEGA Y GASSET, *op. cit.*, p. 21 *passim*.

(13) HENRI SÉE, *op. cit. loc. cit.*

(III) V. em ALCEU AMOROSO LIMA, *Mitos de Nosso Tempo* pp. 147-148, o que se diz sobre os significados vários que são dados à expressão socialismo.



crises, perdas de mercado, desemprego e pauperismo; feminismo, de natalidade, declínio de tributação, etc. — se plantavam agora ante êle, a exigir solução imediata. (14) Era um “decifra-me ou eu te devoro” angustiante, que se propunha pelo lugar-comum do “organiza-te ou morre”. . . Não lhe restava mesmo outro recurso senão transformar-se no Leviathan da profecia de HOBBS. Ou no polvo patriarcal — de que fala o Sr. BENEDITO SILVA — que constringe para proteger. . .

*Whoever hopes a faultless tax to see,  
Hopes what ne'er was, or is, or e'er shall be.  
(M'CULLOCH baseado em POPE).*

A tributação, como toda categoria histórica, é uma variável que depende de outra: as condições sociais e econômicas. Desde que os fundamentos da sociedade se modifiquem, os sistemas tributários acompanharão êsses fenômenos. (15) A partir do século XVI e à medida que o capitalismo estritamente comercial e financeiro suscitava o industrialismo contemporâneo assistido pelo progresso tecnológico, as transformações graduais por que passou o mundo ocidental imprimiram aos sistemas fiscais europeus correspondentes alterações.

De feito, os reis, nos séculos XIV e XV, espoliados de terras pela nobreza, procuraram apoio na burguesia para melhor combater o inimigo comum e recuperar o passado poderio. As isenções e prerrogativas jurídicas, de que eram beneficiários a nobreza e o clero, invalidavam, contudo, os esforços despendidos, pois as propriedades dessas classes, quando tributadas, só o eram benignamente. Apelaram, então, os monarcas, sem levantar protestos ou queixas por parte do povo — o que hoje nos custa crer — para os impostos indiretos: só pela gravação dos gêneros de consumo e dos artigos de luxo é que, em verdade, se tornava possível alcançar aqueles privilegiados e trazer corretivo às distinções criadas por uma tradição já vazia de sentido. A burguesia, classe jovem e forte, não podia deixar de agradar um golpe tão rude — que, de resto, pouco a molestava — desferido sobre os poderes antagonistas.

O Estado nos séculos XVI e XVII tornou-se, no entanto, herdeiro de múltiplas obrigações, em virtude principalmente da secularização das propriedades eclesiásticas nos países que aderiram à Reforma; suas despesas se avolumaram extraordinariamente, como já nos foi dado assinalar em outra parte dêste trabalho. A tributação indireta, daí por diante, não se restringiu mais aos artigos de luxo; recaiu também sobre os de primeira necessidade e

---

(14) “Desde 1920 a tendência geral do pensamento certamente se tem desenvolvido muito no sentido da intervenção e do controle do Estado na vida econômica, o que sucedeu mesmo nos países mais conservadores.” (Sir JOSIAH STAMP: *The fundamental Principles of Taxation*, Edição revista em 1936, MAC MILLAN and Co., Limited, London, p. 200). WALTER LIPPMANN (*The Method of Freedom*, p. 28): Há . . . uma nova concepção do estado e da ordem econômica. A novidade não está em que exista intervenção do Governo. Esta sempre existiu e poderia ser muito maior sem que uma decisiva mutação ocorresse. A novidade está em que o Estado se vê compelido a considerar a economia como um estabelecimento nacional pelo qual é responsável. . . .”

(15) EDWIN R.A. SELIGMAN: *Essays in Taxation*, 10ª edição, The MAC MILLAN, Company, 1931, pp. 1-18; G. FINDLAY SHIRRAS: *op. cit.*, Vol. I., p. 295.



praticamente não houve um que se não tributasse. É que a burguesia, classe que já dominava em alguns países indisputadamente, enquanto esperava ocasião de fazê-lo em outros, não podia tolerar a taxaçoão direta do capital monetário; empenhava-se, por isto mesmo, em transferir às classes mais pobres os ônus dos impostos. À Inglaterra e à Holanda, impulsionadas pela força construtora do misticismo calvinista intramundano, coube consolidar o individualismo econômico na sua fase comercial e encarnar o que MAX WEBER chamou o *espírito do capitalismo*; não foi acaso singular, pois, que a tributação indireta houvesse logrado generalizar-se, primeiramente, nesses países. (IV) Já não representava ela, porém, como admiravelmente salientou SELIGMAN, o instrumento de igualização social de outros tempos. As circunstâncias eram inteiramente outras. Transmutara-se, no século XVIII, em odioso sistema de exploração. E para comprová-lo bastaria recordar a *gabelle*, que em grande parte arrastou a Revolução para as ruas.

Chegamos, assim, com o século XIX, ao triunfo burguês, tanto no liberalismo democrático, como no capitalismo industrial, cujos principais traços já indicamos de modo sumário. E o que vemos a princípio é um emaranhado de aspirações que, no setor político e no econômico, procuram prevalecer umas sobre as outras.

Durante o século XVIII fôra convicção do racionalismo vigente (MONTESQUIEU, ROBESPIERRE, ADAM SMITH, etc.) que a liberdade do indivíduo se engrandecia, quando taxada diretamente, e que se amesquinha quando objeto de qualquer isenção, porque urgia persuadir a nobreza a pagar impostos. (16) O desenvolvimento do liberalismo a partir da Revolução francesa, sob a influência de ROUSSEAU, levou a considerar, todavia, qualquer despesa pública como improdutivo e todo impôsto um mal, sendo o melhor o mais pequeno em quantia. (17) Arrecadando e gastando pouco, o Estado permitiria o livre jôgo dos interesses individuais e, portanto, sãbiamente se conformaria às leis naturais, para muitos até de origem providencial. Esta nova concepção, de que J.B. SAY foi a figura mais representativa, firmou-se tão poderosamente que, ainda hoje, encontramos remanescentes dela em muitos políticos e escritores, mesmo fora da França. E nada seria mais favorável, com efeito, aos interesses ascensionais da burguesia, do que uma doutrina que lhe dava tanta liberdade de ação, limitando ao mínimo a participação do Estado na esfera econômica.

---

(IV) Segundo o Sr. SÁ FILHO (Parecer sobre "impôsto de sêlo" nos Processos 101 e 315-42 na C.E.N.E. — 18. IX. 1942): "Atribui-se a criação do impôsto de sêlo à iniciativa de um holandês em 1624, em concurso instituído pelos Estados Gerais para a indicação de novas fontes de renda pública". Na Inglaterra foi introduzido em 1694.

(16) EDWIN R.A. SELIGMAN, *The effects of Taxation*, in MILLS, MARK CARTER and STARR, GEORGE W., *Readings in Public Finance and Taxation*, The Mac Millan, Company, New York, 1932, p. 306.

(17) HUGH DALTON, *Principles of Public Finance*, 2.<sup>a</sup> edição George Routledge & Sons, Ltd., London 1924, pp. 7-9 e 143-145; o tema, no que se refere às despesas públicas, foi tratado em lugar oportuno.

(V) HUNTER and ALLEN, *loc. cit.* (25-29).



No entanto, porque as despesas públicas fossem necessárias e se desdobrassem, porque o Estado não subsistiria se pusesse em prática tão esdrúxula aspiração, começou a manifestar-se, a princípio na Inglaterra, propagando-se depois aos outros países europeus, um movimento de volta aos impostos diretos e de hostilidade aos indiretos, dominantes até então. Como se explica tão evidente contradição aos princípios que atrás referimos? É que a taxaçoão direta começou a parecer apesar de tudo mais justa e desejável que a indireta, não tanto porque esta amortecesse o espírito de responsabilidade recíproca entre os cidadãos, mas porque cerceava o desenvolvimento industrial e não era administrativamente tão prática e econômica, como se foi a pouco e pouco verificando. Tal foi o que aconteceu na Inglaterra, o primeiro estado europeu a incorporar-se à Revolução Industrial, a conhecer os efeitos da urbanização intensiva, e o primeiro também a introduzir o imposto sobre a renda. A evolução do sistema tributário inglês, efetivamente, é antes resultado do empirismo, como aliás outras instituições governamentais do país — escreve HOBSON (18) — do que de princípios da ciência fiscal, claramente reconhecidos e conscientemente aplicados. Quebrava-se, destarte, a rigidez dos pontos de vista do liberalismo teórico contra as exigências da realidade econômica, e a plasticidade inglesa mais uma vez se acomodava às novas condições.

A introdução dos impostos diretos, contudo, não se fez no resto da Europa com essa docilidade exemplar, embora gradualmente se fossem eles acrescentando aos indiretos, agora menos odiosos do que antes, e com um prestígio que está longe de deperecer. É que o prodigioso aumento das despesas públicas parecia, por um lado, à suspicácia dos partidários do liberalismo francês, sinal de intervenção abusiva do Estado nas esferas que lhe eram defesas; por outro lado, porque o fenômeno daquele crescimento se revelasse afinal invencível, à proporção que a Revolução industrial se alastrava, não puderam os governos renunciar aos recursos que o novo sistema de imposição lhes trazia. Durante o século XIX, pois, quase sempre se manifestaram como tendências conexas: a industrialização, a tributação direta e o aumento das despesas públicas. E adaptando-se melhor à natureza da evolução social e econômica do capitalismo, corrigindo-lhe os excessos, os impostos diretos tornaram-se desde a primeira década deste século, nada obstante os preceitos da ortodoxia liberal, a base dos sistemas tributários dos países progressistas. (19)

Em virtude, outrossim, da separação cada vez mais acentuada entre empregadores e empregados, e da ascensão social das classes trabalhadores, com o correspondente aumento do consumo popular, (20) o princípio ideal de distribuição do gravame tributário a que tais sistemas também procuraram afeiçoar-se, num indefesso esforço de vitalizar a idéia de justiça, foi o da capa-

(18) J. A. HOBSON, *Taxation in the New-States*, Hacourt, Brace and Howe New York, 1920, p. 7.

(19) "Na maioria dos Estados modernos a tendência tem sido para retirar proporções crescentes da renda tributária mediante impostos diretos..." (J. A. HOBSON, *op. cit.*, p. 8). No mesmo sentido (G. FINDLAY SHIRRAS, *op. cit.* vol. I, p. 295). Sobre a importância, nos orçamentos modernos, dos impostos indiretos: EDWIN R. A. SELIGMAN, *Essays in Taxation*, ps. 333-334. Só as circunstâncias históricas determinam, portanto, a relação entre a tributação direta e a indireta, conclui SHIRRAS.

(20) EDWIN R. A. SELIGMAN, *op. cit.*, pp. 317 a 320.



cidade de pagar. (21) Não constituíram êsses fatôres, todavia, os únicos que por muitos anos informaram aquêlê ideal: outros elementos devem ser computados, conquanto sejam de ordem teórica — desde os de origem liberal, implicitamente contidos nos quatro cânones de ADAM SMITH, ou nas especulações de STUART MILL, até a teoria da difusão da riqueza, “claramente socialista”, “a qual se baseia na doutrina de que é função do Estado empregar o poder de tributação como um instrumento de reparação social, limitando o aumento de grandes fortunas e suscitando uma distribuição mais uniforme de riqueza”; (22) desde a tendência para deslocar os impostos de uma base objetiva para uma subjetiva, até a progressividade, que se legitima pelos mais diversos argumentos, como veremos a seguir, inclusive os de natureza friamente científica.

O princípio da capacidade de pagar, daí por diante, alicerçou-se no do mínimo sacrifício coletivo e nêle encontra agora a sua melhor expressão. É êste o princípio supremo de tributação, aspecto de outro maior: o do bem social. (23) E a concepção de eqüidade, segundo muitos, nêle se concretiza exemplarmente. Emissão direta do utilitarismo de BENTHAM, resulta das idéias tributárias de CARVER, EDGEWORTH e MARSHALL, que verificaram e aperfeiçoaram o credo do velho liberal, e talvez ninguém melhor que o Professor PIGOU o tenha examinado dêsse novo ponto de vista.

“O lançamento de impostos” — diz êle — “é parte das funções do governo. Excetuados os possíveis efeitos de ação de um governo sôbre os súditos de outros (.....), concorda-se em que a atividade de (todos êles) deve ser regulada pelo critério de promover no mais alto grau possível o bem estar

(21) EDWIN R.A. SELIGMAN, *op. cit.*, pp. 338-342; J.A. HOBSEN, *op. cit.* cap. I.

(22) EDWIN R.A. SELIGMAN, *op. cit.*, p. 130; conviria ponderar que hoje não mais se chama “*sullen socialism*”, como o fez MACAULAY certa ocasião, às conquistas legislativas conducentes a maior justiça social. “Até há poucos anos tinha havido o entendimento tácito de que alimentar qualquer outro propósito, além do de simples renda, era impolítico e, possivelmente, mesmo errôneo. Mas a opinião mais recente evoluiu de preferência no sentido de que, se o Estado segue as idéias de pura eqüidade muito de perto, praticamente está embaraçando direitos existentes. isto é, concorda com o ponto de vista de que, no século XX, “tudo vai admiravelmente no melhor dos mundos possíveis”. Considera-se agora que o Estado possa ter o dever de evoluir em sentido contrário ao da presente situação.....” (Sir JOSIAH STAMP, *op. cit.*, p. 50).

(23) “Êste (o ideal do mais alto bem para todos, que logrou um sentido mais definido em legislação) é um dos sinais mais animadores de que a democracia tem o poder de superar dificuldades irremovíveis, pois a prestação de melhores serviços por homens ansiosos de ajudar à própria geração é prova de que o desejo de uma sociedade melhor constitui fator permanente que leva à justiça social”. (CHARLES W. PIPKIN, *The Idea of Social Justice. A Study of Legislation and the Labor Movement in England and France between 1900 and 1926*. The Mac Millan, Company, New York, 1927, pp. 537-538). Sôbre os princípios do bem social e do mínimo sacrifício coletivo, vejam-se: ARISTÓTELES: *Política*, I, 1; HAROL LASKI, *A Grammar of Politics*, p. 25 *passim*; KAREL ENGLIS, *op. cit.*, pp. 37-41; G. FINDLAY SHIRRAS, *op. cit.*, vol. I, pp. 307-309; A.C. PIGOU, *op. cit.*, Parte II, cap. I, pp. 61-63 especialmente Sir JOSIAH STAMP, *op. cit.*, pp. 51-54 (é um comentário às idéias de MARSHALL); HUGH DALTON, *op. cit.*, caps. II e IX, especialmente §§ 2 e 5; EDWIN SELIGMAN; *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, V. Giard & E. BRIÈRE, Paris, 1909, pp. 289-294; EDWIN SELIGMAN; *Essays in Taxation*, p. 339 (a crítica de SELIGMAN é a muitos aspectos de extraordinária felicidade); DE VITI DE MARCO; *pp.*, *cit.*, cap. II, § 90 pp. 164-165.



dos cidadãos. Esta é a pedra de toque por que há de ser julgado um sistema legal no seu conjunto, e, por conseguinte, a legislação tributária que, certamente, dêle faz parte. Já se foram os dias em que o bem estar de uma categoria de cidadãos podia plausivelmente ser colocado acima do de outra. Ninguém se abalançaria a sustentar hoje que uma quantidade de bem estar, embora reduzida, que favorecesse, por exemplo, a um nobre, seria preferível a uma quantidade maior que fôsse conferida a um camponês. No que diz respeito à teoria política, o máximo bem estar social é por todos aceito como a verdadeira meta do governo; e quando — o que por certo freqüentemente ocorre — os governos de hoje visam a outros objetivos, tal atitude pode ser explicada mais ou menos plausivelmente, contudo nunca é abertamente defendida. No campo restrito da tributação, o princípio do mínimo sacrifício é idêntico a este princípio geral”.

O trecho de PIGOU, que vimos de citar, demonstra à saciedade que, sem descurar o interesse individual do maior número, o princípio do mínimo sacrifício coletivo procura consultar dasassombradamente o da própria sociedade. O vício que nêle descobrem consiste em certo unilateralismo, muito mais atribuível a alguns partidários da teoria do sacrifício nas suas várias gradações, do que aos autênticos intérpretes a que devemos recorrer — EDGEWORTH ou CARVER, por exemplo. Consiste êsse unilateralismo em que só o aspecto do consumo é atendido, enquanto o da produção, com os seus efeitos sociais, segundo SELIGMAN, fica relegado ao esquecimento; vê-se uma parte, não se distingue o todo. Daí o que o economista norte-americano observou sobre a necessidade de se atender, quando se taxa a propriedade ou a renda de alguém, não somente ao consumo que é dado às mesmas, senão também às condições, quase sempre oriundas de privilégio, de sua aquisição ou consecução.

Precisará então de corretivo êsse princípio, que é afinal o supremo princípio de tributação?... Examinemos o problema, atentando nos dois aspectos, que são deveras essenciais e complementares, e não foram afinal esquecidos, como sustenta SELIGMAN.

Logo no início do seu clássico tratado de Economia, ao proceder à demonstração de que a pobreza degrada o indivíduo, ALFRED MARSHALL assinala que pouca diferença acarreta à plenitude da vida de uma família se a sua renda é de £1000 ou de £5000; contudo, existirá uma enorme diferença se fôr de £30 ou de £150, pois com £150 a família goza de condições materiais que asseguram uma vida integral e com £30 o mesmo não acontece. Nestas palavras, como qualquer estudante de Economia perceberá, acha-se implícito o conceito de margem, e é êle precisamente que confere ao grande mestre de Cambridge irrepreensível rigor lógico. Será lícito, no entanto, aplicar raciocínio análogo à tributação? Eis uma questão em aberto. LIONEL ROBINS julga ilegítima a pretensão. Mas, generalizando para as finanças públicas, pôde MARSHALL estabelecer que constituirá inquestionavelmente, muito maior sacrifício obter-se uma receita adicional de £1000 mediante lançamentos de £20 sobre as rendas de £200, do que se ela fôr conseguida pela dedução direta de £1000 a quem desfrute uma renda de £10000. Coletivamente, o sacrifício será mínimo neste último caso: a capacidade de pagar torna-se mais objetiva e progressivamente maior quando se pondera que a utilidade marginal da renda diminui à medida que a mesma renda vai au-



mentando. E, erigido em princípio, êsse processo de lançamento poderá inspirar a decisão do administrador que estuda as possibilidades de um novo impôsto, porque a concepção de utilidade marginal da renda induz necessariamente a reconhecê-lo como critério infalível de distribuição dos ônus tributários, desde que não venha a prejudicar a formação de capitais ou a tolher a indústria. (24) Ora, o mínimo sacrifício, se por um lado reclama e até justifica uma progressividade bem acentuada, a par de alto grau de isenção, a fim de que os mais ricos sejam gravados em benefício dos mais pobres, por outro lado, tolera uma limitação prática ditada pelas circunstâncias. As considerações científicas que o legitimam, portanto, acrescentam-se outras — de ordem econômica, política ou moral. As primeiras o restringem, sem o invalidar como princípio de justiça tributária, procurando dar ao consumo e à produção idêntica importância; as segundas o apoiam mais ou menos intensamente, conforme o credo que oriente as opiniões. Seja como fôr, seu indiscutível defeito é o de aplicar-se unicamente aos impostos diretos, não tendo cabimento nos indiretos — nos de consumo, por exemplo — de forma que o nivelamento das utilidades marginais dos contribuintes não pode ser alcançado. A tributação das mercadorias ou dos objetos de consumo, efetivamente, nunca logrou atingir de modo progressivo os ricos, como costuma fazê-lo aos mais pobres. (25)

Quando expuseram as suas concepções do mínimo sacrifício coletivo, EDGEWORTH e CARVER foram bastante leais e perspicazes para admitir que, em tributação, seria impossível uma aplicação absoluta dos princípios que se desprendem da utilidade marginal da renda. Daí haverem preconizado um limite prático e utilitário, porque a igualdade das fortunas, que decorreria do recurso à forte progressividade, embora desejável, talvez não fôsse dêste mundo. Ademais, um nivelamento brutal das riquezas traria conseqüências de imprevisível repercussão, sendo EDGEWORTH o primeiro a temê-las. E, dentre as mais graves e prováveis, conviria salientar o declínio da produtividade industrial e o aumento desmedido da população, como lembrou SIDGWICK. Aliás, quando o próprio CARVER diz que a igualdade de sacrifício verdadeiramente lógica é a do sacrifício marginal, isto é, o mais pequeno sacrifício tributário para o menor número, não dá medida do seu pensamento. Pois a par do sacrifício direto do indivíduo, parece-lhe indispensável computar-se o indireto que não é menos importante, embora difuso. O impôsto que estorva uma indústria ou uma atividade útil impõe sacrifício assim aos que pagam como aos que ficam privados dos produtos ou dos serviços dessa indústria. (26) Cumpre, conseqüentemente, que a tributação seja lançada de tal maneira que exija a menor soma de sacrifício de uma e de outra espécie.

---

(24) ALFRED MARSHALL, *op. cit.*, Livro I, cap. I; vejam-se ainda os trechos citados de Sir JOSIAH STAMP, G. FINDLAY SHIRRAS, HUGH DALTON, A.C. PIGOU, etc.

(25) Não podemos agora atender ao problema, que se prende especialmente à questão da elasticidade da procura e da oferta; consultem-se a respeito: ALFRED MARSHALL, *op. cit.*, Livro III, cap. IV; HUGH DALTON, *op. cit.*, caps. VII, X e XI. EDWIN R.A. SELIGMAN, *Studies in Public Finance*, The Mac Millan Company, New-York, 1925, cap. III, p. 59 *passim*.

(26) EDWIN R.A. SELIGMAN, *L'impôt progressif*, *loc. cit.*



“Leva a uma verdadeira confiscação da renda em certos níveis”, observa Sir JOSIAH STAMP. “É perigoso, porque arbitrário”. Na verdade, esclarece HUGH DALTON que, se admitirmos a existência de uma relação entre a renda e o bem estar econômico, e que a utilidade marginal daquela diminui rapidamente à medida que ela mesma vai aumentando, o princípio do mínimo sacrifício coletivo nos forçará a recorrer a um tratamento diferencial com extensiva isenção de alguns e acentuadíssima tributação progressiva de outros. É científico? É equânime? Talvez não seja possível responder com segurança a tais perguntas. No primeiro caso, porque nos afastaríamos sem grande proveito do tema que nos preocupa — sabido como é que nenhum sistema tributário aplica integralmente o mínimo sacrifício — para mergulharmos em questão de economia pura. Em segundo lugar, porque a equidade, circunstancial e subjetiva, variando com os sentimentos e as opiniões, realmente não proporciona, isoladamente, elemento seguro que permita estabelecer o ideal por que a tributação deveria pautar-se. Como recorda o financista citado, a equidade, as mais das vezes, é apenas “economia temporada pelo conservadorismo”. Dela se poderia dizer também que é ondulante e diversa e, quando procura informar os sistemas fiscais, transforma-se na *“elusive mistress, whom perhaps it is only worth the while of philosophers to pursue ardently and of politicians to watch warily”*. (27)

A conclusão que poderíamos tirar não é, portanto, de grande alcance prático, se nos aferrarmos a velhos preconceitos de natureza política e econômica. O princípio do mínimo sacrifício coletivo é um ideal de justiça por que anseiam os homens que vivem numa época de áspero individualismo e seria o meio de extirpar gradativamente as desigualdades sociais suscitadas pelas próprias condições de existência do regime capitalista. Aproxima-se da doutrina de WAGNER, apoiando-se, porém, em postulados de muito maior rigor científico. Procura vitalizar a idéia de justiça, na distribuição dos ônus tributários, com um tal calor, que os mais tímidos, cu os que se apegam por quaisquer motivos ao estado presente da sociedade, hesitam em adotá-lo. E se acaso fôsse aplicado sem as restrições que os seus ideadores aconselham, perturbaria desastrosamente a vida industrial de um país, seu sistema econômico e, porventura mesmo, sua estrutura social. Inteligentemente compreendido poderá tornar-se, todavia, a melhor norma de política financeira e fiscal.

SELIGMAN, em livro publicado antes da primeira guerra deste século, manifestou-se contrário ao que o princípio encerra de substancial, negando houvesse trazido contribuição nova cu auxílio proveitoso à doutrina do igual sacrifício. Seria curioso, todavia, saber se se manteria inalterada a opinião do economista americano à vista da experiência tributária — sem precedentes em tempos históricos — por que estão passando os povos civilizados no momento atual. Em verdade, não foram preponderantemente aos empréstimos de guerra que os principais governos beligerantes recorreram para financiar as suas operações; a taxação direta e altamente progressiva, consubstanciando o mínimo sacrifício coletivo, constitui o esteio das despesas ordinárias e extraordinárias — até nos estados que, em tempos de aparente normalidade, tira-

---

(27) HUGH DALTON, *op. cit.*, p. 80.



vam sob a forma de tributos modestíssima parcela da renda nacional, como era o caso dos Estados Unidos.

A exemplo de todo princípio baseado exclusivamente na justiça, o mínimo sacrifício coletivo é incompleto; se o mitigarmos, porém, com restrições ditadas pela conveniência da produção ou da distribuição econômicas, torna-se indiscutivelmente o supremo princípio tributário. A experiência deste último decênio não tem feito outra coisa, senão confirmá-lo de modo exuberante.

## II

### *As Divisões de Tributação, nos Departamentos de Administração Geral, como instrumento de crítica e hierarquização da receita pública.*

As Divisões de Orçamento, que se constituem nos Departamentos de Administração-Geral — já tivemos ensejo de mostrá-lo, quando tratamos dos fins do Estado moderno — são precipuamente órgãos centrais destinados a criticar e hierarquizar as despesas públicas.

Compete-lhes, de fato, a função de depurar os excessos que acaso possam existir nas propostas parciais que lhes são submetidas pelas várias repartições de linha, apreciando, ao mesmo tempo, a maior ou menor conveniência dessas necessidades no conjunto dos trabalhos administrativos. Incumbe-lhes, ainda, consolidá-las em um plano geral, e proporcioná-las aos recursos disponíveis.

Sem dúvida, para que o equilíbrio orçamentário seja obtido — como já nos foi dado assinalar em ocasião própria — impõe-se a tarefa de considerar as despesas, à medida que vão sendo criticadas e hierarquizadas, em função da receita. Porque, em verdade, como disse PANTALEONI, (28) há entre as duas uma relação de influência recíproca, que nunca deve ser deslemburada. (V) Cumpre, todavia, que examinemos ainda, separadamente, a receita, a exemplo do que é feito com as despesas, não só por um imperativo econômico, mas também pelo interesse técnico do problema. SELKO informa que nos Estados Unidos não era costumeiro proceder-se dessa maneira antes da grande crise de 1929. Fixavam-se as despesas e confiava-se em que a robustez econômica do país atenderia ao que fôsse pedido pelos poderes públicos. (29) No entanto, a posição teórica da questão sempre foi pacífica, isto é, nunca pairou a mais pequena dúvida sobre a necessidade de se atender com tanto cuidado à parte da procura como a da oferta públicas, isto é, aos fins a que visa e aos meios de que dispõe o Estado. W. F. WILLOUGHBY (30), com a sua inexcusável autoridade especializada, sempre o aconselhou insistentemente. Mas ninguém é profeta em sua terra. Eis porque só a rude lição da "depression"

(28) MAFFEO PANTALEONI, *Contributo alla Teoria del Riparto delle Spese Pubbliche, in Scritti varii di Economia* Remo Sandron, Editore, 1904, pp. 49-110, particularmente 74-77.

(V) DE VITI DE MARCO (p. 135) considera que há mesmo subordinação da despesa à receita, conforme já lembramos em lugar oportuno. A concepção de PANTALEONI parece-nos, porém, logicamente — psicologicamente mesmo — mais exata.

(29) DANIEL SELKO, *The Federal Financial System*, The Brookings Institution, Washington, 1940, pp. 123-126.

(30) W.F. WILLOUGHBY, *op. cit.*, p. 430.



obrigaria os administradores norte-americanos a seguir-lhe os ensinamentos. Hoje — conforme ainda informação de SELKO — o Presidente, na elaboração do orçamento, recorre ao Secretário do Tesouro, que por seu turno é assistido por uma Divisão de Pesquisa e Estatística (*Division of Research and Statistics*) e por uma Divisão de Pesquisa Tributária (*Division of Tax Research*), na estimativa da receita pública e sempre que necessita de sugestões sobre política fiscal.

Com efeito, não é só o consumo público — se nos é lícito empregar a feliz expressão de HOBSON — que tem importância para a administração, conquanto seja por um adequado plano de trabalho que ela alcança o fim último para que existe e que a justifica — a realização progressiva da vontade popular, tal, como se acha expressa na lei, cu a obtenção do máximo bem-estar social. O quadro geral das rendas tributárias, em particular, o das rendas patrimoniais e industriais, secundariamente, as possibilidades de apêlo ao crédito público, a fim de ocorrer aos casos de despesas fortuitas ou aos de capitalização aconselhável — eis alguns aspectos primaciais da receita, que exigem idêntica ponderação, senão maior, que as despesas. Na verdade, como acentuou penetrantemente o grande economista italiano citado, se tivéssemos a certeza de que a receita bastaria sempre para cobrir as necessidades do governo — ou melhor: se os meios superassem os fins — não ocorreria o fenómeno do desacôrdo entre os vários graus marginais de utilidade das várias despesas, não surgiria o problema da hierarquização, não teria o administrador de comparar as utilidades que elas oferecem para o consumo público. Todavia, as despesas que o Estado realiza no exercício das suas múltiplas funções são concorrentes, à semelhança do que acontece com as necessidades humanas; é áspera a competição em que elas vivem, porfiando pelos meios limitados que as podem satisfazer. Daí, pois — observa ainda PANTALEONI — quanto mais precário fôr o equilíbrio de um orçamento tanto mais se imporá a necessidade de uma ponderada consideração de eficiência das várias despesas; daí também a contingência de se apreciar a receita tão atentamente como aquelas o foram, porque mesmo nos tempos de bonança ou de prosperidade — pensamos agora na euforia norte-americana em seguida à primeira grande guerra.... — haverá sempre, manifestamente, escassez de recursos para uma variedade inumerável de fins.

As Divisões de Tributação — que HARVEY WALKER (31) incorpora à sua concepção, a tantos aspectos lúcida, de um modelar Departamento de Administração-Geral — pelos motivos que vimos de expor parecem-nos muito mais que uma oportuna lembrança administrativa: constituem imperiosa necessidade.

Deveriam elas — segundo o autor de *Public Administration in the United States* — centralizar o lançamento e a arrecadação dos impostos, e constituir a via exclusiva pela qual as rendas chegariam ao Tesouro Público. Reclamariam, também, um corpo de funcionários especializadíssimos e absoluto divórcio de quaisquer injunções políticas.

Alvitrandos ainda que se cometam às Divisões de Tributação as responsabilidades comumente atribuídas ao Tesouro, HARVEY WALKER — ao que

---

(31) HARVEY WALKER, *op. cit.* pp. 129-130.



nos parece — é talvez quem mais agudamente tenha marcado, dentre os cultores da Administração Pública — se excetuarmos JOHN PFIFFNER — a importância dos recursos financeiros nas atividades governamentais. E nada mais surpreendente, porque já assinalamos que para êle o orçamento é basicamente um plano de trabalho e, secundariamente, um plano financeiro. Chega o ser contraditório e paradoxal, se não nos parecesse, antes, inadvertência de redação... Como quer que seja, às divisões de tributação, como êle as imagina, não caberiam apenas funções institucionais ou de serviços auxiliares — funções de *staff*, conforme a indecisa nomenclatura que sempre parece afligi-lo. Transformar-se-iam quase em repartições de linha, se ainda nos fôssemos ater ao seu conceito de que é repartição de linha aquela que entra em contato com o público.

Não cremos que, no Brasil, uma Divisão assim concebida produzisse resultados. Pelo menos no momento presente. Não cremos, aliás, que os produzisse alhures, pois não há acôrdo — diga-se de passagem — entre os financistas e os teóricos da administração, quanto ao órgão encarregado das questões financeiras. Uns são favoráveis, como W. F. WILLOUGHBY, (32) a um Departamento de Administração-Geral; o que dissesse respeito a finanças nêle se enquadraria, como a parte se insere no todo. Outros apóiam, como A. E. BUCK, (33) uma consolidação de quaisquer funções financeiras dentro dos Tesouros ou dos Ministérios das Finanças. Singularmente, todavia, as duas correntes pretendem inspirar-se no *Treasury* inglês, que é, sem dúvida, um Departamento semelhante ao que WILLOUGHBY aconselhou ao Presidente HOOVER em 1929, mas que não exerce função de arrecadação de impostos, como desejaria WALKER. Os Departamentos de Administração-Geral — cuja caracterização já empreendemos em largos traços em outro lugar — são órgãos que se incumbem de atividades institucionais; são exclusivamente serviços auxiliares. (34) A Divisão de Tributação proposta por WALKER contrariaria hábitos já imemorialmente fixados entre nós, e, se não é fácil destruir a força de uma segunda natureza, menos ainda é acabar com uma organização burocrática, que tem por si o argumento da antigüidade, já o disse GULICK. Acreditamos, no entanto, que só teria a lucrar a política tributária e financeira do país, se fôsse maduramente planejada e instalada, no D.A.S.P., uma Divisão de Tributação, que trabalhasse em estreita colaboração com a Divisão de Orçamento e à qual fôssem conferidas, a par das funções de estimar a receita pública, as de um verdadeiro *staff* (35) — isto é, que ficasse de certo modo à parte, como instrumento de planejamento, estudo e observação do sistema tributário federal, dentro da nossa peculiaríssima realidade eco-

(32) W.F. WILLOUGHBY, *op. cit.*, cap. IV.

(33) A. E. BUCK, *The Budget in Governments of To-day*, p. 165.

(34) Ótima discussão do assunto pode ser encontrada em: HARLEY LEIST LUTZ, *Public Finance*, 3.<sup>a</sup> edição. D. Appleton-Century Company, New-York, 1936, pp. 907-909.

(35) É conhecida a indecisão que há, mesmo entre os autores norte-americanos, no estabelecimento dêste conceito; vejam-se L.D. WHITE, *op. cit.* pp. 42-43 e 63-73; W.F. WILLOUGHBY, *op. cit.*, cap. IX, pp. 143-149; LUTHER GULICK: *Notes on The Theory of Organization*, in *Papers on the Science of Administration*, Institute of Public Administration Columbia University, New-York, 1937, pp. 30-31; HARVEY WALKER, *op. cit.*, pp. 91-92. O conceito verdadeiro e irrecusável, ao que nos parece, é o de L.D. WHITE e W.F. WILLOUGHBY.



nômica e social de país neocapitalista, onde coexistem os mais variados e contraditórios tipos de economia. Qualquer impôsto novo que se desejasse lançar ou operação de crédito que o Governo se propusesse fazer, seria previamente estudado pelo corpo técnico da divisão. Evitar-se-iam, assim, os erros dolorosos ou as incongruências a custo reparáveis, que às vêzes tanto nos envergonham em nosso sistema tributário, já do ponto de vista estritamente fiscal, já do ponto de vista social, freqüentemente esquecido ou ignorado (VI). No trato íntimo da realidade econômica nacional; perscrutando as tendências que a nossa vida comercial, industrial e agrícola manifestasse; analisando as oscilações de arrecadação; estudando as possibilidades de reestruturação do sistema tributário brasileiro em bases mais sólidas e sãs, de forma a sugerir medidas conducentes à alteração, supressão ou introdução de impostos; coligindo material para o estudo do problema da dívida externa — a Divisão de Tributação exerceria *full time* as funções agora designadas à Divisão da Receita da Comissão de Orçamento e ao Conselho Técnico de Economia e Finanças. O desmembramento aqui experimentalmente alvitado não seria, porém, mero capricho ou vontade de inovação irrefletida: corresponderia a uma real necessidade, que o mais desprevenido observador da vida administrativa brasileira por certo haveria de reconhecer e proclamar. (VII)

Quais seriam, em suma, as atribuições da nova divisão?

Incumbir-lhe-ia, primacialmente, estimar a receita pública; criticar e hierarquizar as fontes de renda nacionais; determinar em certos casos particulares, depois de estudos pacientes, o sacrifício tributário a ser exigido de cada cidadão, conforme a capacidade de cada um, e, adstrita à política fiscal que lhe fôsse prescrita pelas autoridades competentes, procurar uma conciliação que, desgraçadamente, nem sempre é alcançada, entre o desfôgo administrativo e o interesse social. (36) Seria, pois, um órgão onde se elaborariam as sugestões para o norteammento da vida fiscal do país. Sua autoridade proviria, essencialmente, das idéias propostas que na aplicação viessem a dar bom fruto. (VIII)

---

(VI) SÁ FILHO, no Processo 690-42, na C.E.N.E., teve ocasião de pronunciar-se acêrca do impôsto de vendas e consignações, mostrando os seus inconvenientes (21-8-42).

(VII) Do discurso do Sr. MARCONDES FILHO, na C.E.N.E. em resposta à saudação do Sr. SÁ FILHO: "Disparidades e complexidades tributárias, tão evidentes que um mesmo impôsto, no Brasil, conseguia dezesseis denominações diferentes e, em certo Estado, sessenta e cinco rubricas, isto é, 65 incômodos fiscais, tinham por fim produzir a verba insignificante de apenas 1% de sua receita".

(36) HUNTER and ALLEN, *op. cit.*, p. 184.

(VIII) COSTA REGO (*Correio da Manhã*, 26-9-1943) em artigo sob o título: *A elaboração das leis fiscais*, sugere que a criação de um Conselho, "sobretudo consultivo, para receber, examinar e encaminhar ao Governo, mediante conclusões, a matéria fiscal, não pesaria como aparelho do Estado". A idéia do ilustre jornalista, antigo parlamentar e administrador, conquanto diferentemente proposta e formulada da que neste capítulo defendemos, a ela se assemelha em certos pontos. Evidencia-se dos oportunos comentários que aduz, a necessidade inadiável da criação de um órgão que se incumba da elaboração dos projetos de leis fiscais, a fim de que tal atividade não fique mais à mercê das opiniões, sem espírito de continuidade, de quantos esporadicamente sejam chamados a redigir futuros textos legais financeiros. O trabalho de qualquer corporação legislativa ficará, assim, singularmente facilitado.