

Embargos Culturais: A face tributarista do jurista cearense Clóvis Beviláqua

O jurista cearense Clóvis Beviláqua (1859-1944) atuou também como Consultor Jurídico do Itamaraty, de 1906 a 1934, data de sua aposentadoria. Ao longo de quase trinta anos, Beviláqua enfrentou muitos problemas de fundo fiscal. Revelou-se como exímio tributarista, aspecto pouco explorado de sua exuberante trajetória, e que o presente artigo pretende alcançar.

Clóvis Beviláqua elaborou vários pareceres em matéria tributária, em sua dimensão internacional, revelando-se como um pai fundador de um direito tributário de interesse diplomático. De certa forma, o jurista cearense avançava em problemas e soluções que presentemente afetam o que se entende por um Direito Tributário internacional.



Para Beviláqua o tributo era manifestação absoluta da soberania estatal. De tal modo, o poder de tributar se projetava nos contornos dos limites da soberania do Estado tributante. A lei local seria soberana em tema de sujeição tributária imobiliária. À época não se cogitava modelos atuais de tributação em bases universais. Sofisticadas técnicas para se evitar a bitributação são de imaginação institucional muito recente, pelo menos no Brasil.

Nas reflexões de Beviláqua, percebe-se sempre presente a percepção relativa aos vínculos entre o poder de tributar e soberania. É o que se lê, por exemplo, em parecer que Beviláqua redigiu sobre pretensão da Alemanha no sentido de lançar e cobrar tributos sobre bens localizados no estrangeiro:

"Devemos significar à Alemanha que o imposto, sendo um dos modos por que se manifesta a soberania do Estado, não pode ter raio de ação mais extenso do que o da soberania; portanto, não pode alcançar bens situados em território de outra soberania. O imposto deve recair sobre o capital da nação, e os bens situados no estrangeiro não constituem capital do país. Sendo assim, a lei alemã, que, segundo a interpretação os agentes fiscais da Alemanha, estabelece imposto sobre bens situados no estrangeiro, invade a esfera própria da soberania das outras nações (...) Quanto ao imposto de transmissão causa mortis, embora a sucessão se abra no domicílio do de cujus e se submeta a uma lei única, em virtude do princípio da unidade e universalidade da sucessão hereditária, sempre se entendeu que os imóveis, pelo menos, estão sujeitos ao imposto da lei do lugar onde se acham situados, por constituírem porções do território de uma soberania. O Brasil não cobra impostos sobre coisas corpóreas situadas no estrangeiro. Além de ofensivo das soberanias dos outros Estados o sistema adotado na Alemanha conduz à dualidade dos impostos, com sacrifício da prosperidade dos indivíduos e da justiça essencial os impostos."[\[1\]](#)

De igual modo, Beviláqua discutia leis brasileiras que pretendiam alcançar fatos geradores que não se relacionavam com nossa soberania. Exemplifica-se com parecer redigido a propósito de lei do estado da



Bahia que pretendia taxar estrangeiros residentes fora do país, no que se referia sobre bens adquiridos, por herança ou doação:

"Com respeito ao artigo da Lei baiana 1.933, de 25 de agosto de 1926, que vem transcrito no ofício de Vossa Excelência, a minha opinião é que padece do vício de inconstitucionalidade, pelas razões que passo a expor. Para o nacional, como para o estrangeiro residente no país, esse dispositivo estabelece um imposto, que varia de um a oito por cento; para o estrangeiro residente fora do país o imposto é sempre de quarenta por cento, seja ele herdeiro necessário, meramente legítimo, ou estranho. Vê-se, na cláusula residente fora do país, que houve intenção de não contrariar abertamente a Constituição da República, em sua declaração de direitos, artigo 72, onde se assegura tratamento igual aos nacionais e aos estrangeiros residentes no país, quanto à liberdade, à segurança individual e à prosperidade. Mas não se atendeu a que o dispositivo invadia a esfera de atribuições privativas da União, quais são as concernentes à política internacional. Estabelecer imposto mais pesado para o estrangeiro, residente ou não fora do país, é regular relação de ordem internacional, que poderá motivar justa reclamação ou retorsão. Assim como se decretou a contribuição de 40% para o herdeiro, legatário ou donatário estrangeiro residente fora do país, poderia decretar-se contribuição mais forte, de 60, 80, 90% e, nessa marcha, chegar-se ao ponto de criar a incapacidade do estrangeiro para adquirir bens a título gratuito, por direito hereditário ou por doação. Sente-se bem que no exercício da sua faculdade de tributar a transmissão da propriedade, o Estado federado, tendo de se conservar dentro dos limites de ordem constitucional da República, desrespeita-os, desde que se orientar pelo caminho aberto pelo dispositivo da lei baiana, que estou considerando. Mas esse dispositivo fere ainda outro princípio fundamental do nosso regime constitucional — o da unidade do direito substantivo. Isso se vê claramente, desde que atendamos à regra de igualdade jurídica estabelecida no artigo 3º do Código Civil. Proclama esse artigo do Código Civil: 'A lei não distingue entre nacionais e estrangeiros, quanto à aquisição e ao gozo dos direitos civis.' A lei baiana, porém, rompe com essa igualdade na aquisição de certos direitos civis, estatuinto assim uma ordem jurídica, no glorioso Estado de Ruy Barbosa e Castro Alves, diferente da que existe nos outros pontos da República. Não diz claramente, mas estabelece regra, que importa nessa desigualdade. E se os estrangeiros são diferentemente tratados nos Estados da República, no que diz respeito à aquisição e gozo dos direitos civis, não teremos unidade de direito substantivo. Dir-se-á que o artigo 3 do Código Civil tem particularmente em vista os estrangeiros residentes no país, porque o direito civil é interno. Mas as relações jurídicas, atingidas pela citada lei baiana, são disciplinadas pelo direito interno. Sucessão mortis causa e doações constituem capítulos do direito civil. Se o Código Civil estatui que na aquisição dos direitos civis são perfeitamente iguais, perante a lei, os nacionais e os estrangeiros, sem distinguir entre residentes ou não residentes, criar desigualdades é estabelecer direito diferente do que o Código consagra. Além disso a lei baiana contraria os princípios dominantes no direito internacional, que procuramos codificar, para maior segurança da paz e da confraternidade americana. É claramente uma lei inamistosa, destoante das normas de urbanidade que devem prevalecer entre os povos. Em resumo. O preceito da lei baiana agora examinado se me afigura inconstitucional porque: a) invade a esfera da política internacional, da competência privativa da União; b) Contrariando um princípio de direito civil consagrado em lei federal, conturba a unidade de direito



substantivo, que é fundamental em nosso regime. E, no conflito entre a lei estadual e a federal, há de esta última prevalecer. Se não a aplicar a justiça local, podem recorrer os interessados vencidos, para o Supremo Tribunal. É o que me parece."[\[2\]](#)

Beviláqua havia percebido inconstitucionalidade na lei baiana que tributava estrangeiros. Isto é, constatou tratamento fiscal não isonômico entre nacionais e estrangeiros. Concretamente, o modelo impõe igualdade de tratamento entre brasileiros e estrangeiros residentes no país.

O fato de que se tenha residência no Brasil é o que consubstancia ligação conceitual indicativa de conteúdo relacional. Registre que, à época, conflito entre lei federal e lei estadual não se resolvia por critérios fechados de fixação de competência. De igual modo do que ocorre nos Estados Unidos da América hoje, a lei federal deveria ser aplicada se estivesse em conflito com lei estadual.

Ainda em tema de direito tributário de fundo internacional, as concepções de Clóvis Beviláqua relativas ao regime de imunidades que se aplicaria aos imóveis de propriedade de diplomatas, no sentido de que:

"A doutrina brasileira a respeito de imóveis pertencentes a Ministros diplomáticos, acreditados junto ao Governo brasileiro, é a patrocinada pelos melhores autores: — Esses imóveis estão submetidos à lei brasileira, e as ações a eles referentes são da competência dos tribunais locais. Conseqüentemente estão sujeitos a impostos prediais, execuções, penhoras e vendas judiciais. Se, porém, se tratar de edifício onde funcione a Embaixada ou a Legação, estará isento de impostos, penhor e venda forçada, por dever de alta cortesia, que entra nos costumes internacionais que adotamos. A Convenção celebrada em Havana, o ano passado, a respeito de funcionários diplomáticos, e que já foi aprovada pelo Congresso Nacional, no artigo 18, II, declara isentos de impostos territoriais os edifícios das Missões diplomáticas, se pertencerem à Nação respectiva. Se estão isentos de impostos, penso que, com razão mais forte, estão isentos de penhora e execução forçada. Em todo caso não o diz a Convenção de modo claro. Dada, porém, a inviolabilidade do local da Missão, forçoso será concluir pela impenhorabilidade. Essa mesma Convenção, artigo 19, estabelece a isenção da jurisdição civil a favor dos funcionários diplomáticos, de modo absoluto, sem consignar exceção referente a imóveis. Creio, porém, que não houve intenção de alterar, neste ponto, a norma aceita. A isenção é pessoal, abrange habitação, mas não pode estender-se aos imóveis de propriedade do funcionário. Em todo caso, se essas normas podem ser ampliadas a outras Nações, somente às signatárias da Convenção se aplicam de direito."[\[3\]](#)

Modernamente, o entendimento que se tem é o mesmo enunciado por Beviláqua, em 1929. No núcleo do parecer a compreensão de que a isenção tributária conferia à legação imunidade no que toca à execução, relativa a supostos tributos devidos. Não se teria execução forçada onde houvesse imunidade fiscal.



Beviláqua construiu a reflexão, dado que não havia referência específica, na Constituição então vigente, de 1891. O parecerista entendia que se a missão era inviolável, impenhorável seria o imóvel. A impenhorabilidade era característica e resultado da inviolabilidade.

A fixação do princípio da territorialidade, no que se refere ao imposto de transmissão de propriedade *causa mortis* foi objeto de parecer redigido por Clóvis Beviláqua que, nesse particular, também seguia a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; isto é, ao Brasil só se permitia a tributação em relação a fatos gerados efetivamente ocorridos em nosso próprio território.

O que se percebe no caso, é problema de isenção heterônoma^[4]. Tem-se a impressão de que a União pretendia fixar regra de reciprocidade com outro país, em relação a tributo estadual, que não era de competência da União.

Embora algumas constituições tenham efetivamente previsto a possibilidade de que a União isentasse por meio de tratado tributo estadual, à época do parecer abaixo reproduzido, Beviláqua foi peremptório no sentido de que à União era defeso isentar tributo estadual:

"É princípio geralmente reconhecido no Brasil, por suas leis fiscais, visto de acordo com as ciências das finanças e com o direito constitucional, que o imposto é, essencialmente, territorial, somente recai sobre bens existentes no território brasileiro. Como declarou o Supremo Tribunal Federal, em acórdão de 23 de agosto de 1922 (Revista do mesmo Tribunal, vol. XLVIII, página 157 e seguintes), ato privativo da soberania é, como ela, essencialmente territorial. O imposto de transmissão da propriedade, causa mortis, que é o de que se trata, pertence aos Estados que não tributam senão os bens nele situados (...) Não cabe ao Poder Executivo assegurar a reciprocidade, porque isso importaria em convenção que depende de aprovação do Congresso Nacional. Aliás, seria inútil essa garantia de reciprocidade, pois, sem ela, por simples aplicação do nosso direito fiscal, os bens situados no estrangeiro estão isentos do imposto de transmissão da propriedade, no Brasil."^[5]

Especificamente, em relação a isenção de imposto de selo aos embaixadores, Beviláqua insistia na isenção de impostos pessoais. O caso que se colocava era interessantíssimo. Pretendiam as autoridades fiscais brasileiras cobrar imposto do selo sobre transferências que o embaixador dos Estados Unidos recebia por intermédio do City Bank. O imposto do selo enquadrava-se na regra geral da isenção. Não era um imposto territorial, e também não era uma taxa. Segue excerto do parecer de Beviláqua:

"Tenho a honra de dar a Vossa Excelência a minha opinião a respeito da isenção de imposto de selo aos Embaixadores. A doutrina adotada no Brasil, há longos anos, é que os agentes diplomáticos estão isentos dos impostos pessoais, assim como dos aduaneiros e dos que recaem sobre imóveis. Somente os impostos reais sobre imóveis fogem a essa regra de isenção. Também não há isenção quanto às taxas, embora a respeito de algumas se tenha concedido. As nossas leis não firmaram uma regra geral. Reconhecem, porém, que os Embaixadores e Ministros estrangeiros acreditados no Brasil estão isentos de vários impostos como os de consumo, de Alfândega etc. A convenção II, de Havana, referente aos funcionários diplomáticos, declara no artigo 18 que esses funcionários são isentos: I – De



todos os impostos pessoais, sejam nacionais ou locais. II – De todos os impostos territoriais, o edifício da Missão, quando este pertença ao Governo respectivo. III – Dos direitos de Alfândega sobre objetos destinados ao uso oficial da Missão, ou ao uso pessoal dos funcionários diplomático, ou de sua família. Ainda que não sejam muito claras estas últimas disposições eu as entendo como consagrando a doutrina a que aludi em começo. Portanto, as transferências recebidas, no City Bank, em nome do Senhor Embaixador dos Estados Unidos da América, devem estar isentas do imposto de selo, inclusive a que foi recebida em seu nome particular, sem declaração do fim ou objeto a que se aplica. O imposto de selo não é territorial nem taxa. Entra na regra geral de isenção."[\[6\]](#)

Compreendendo que laudêmio não tinha natureza tributária, Beviláqua opinava que os Estados estrangeiros deveriam recolher tais valores, na medida em que fossem responsáveis por imóveis localizados em territórios foreiros.

Beviláqua entendia que o laudêmio não era um tributo, que sua cobrança não sugeria nenhuma forma de isenção, e que Estados estrangeiros não estavam dispensados do recolhimento. Segundo Beviláqua:

"Não vejo razão para que o Estado estrangeiro se ache dispensado de pagar laudêmio, quando compra prédio situado em terreno foreiro. O laudêmio não é imposto. É a compensação dada ao senhorio direto por não exercer, no momento da alienação, o seu direito de preferência, consolidando a propriedade em sua pessoa (Código Civil, artigos 683 a 686). A Áustria comprou o domínio útil ao dono do prédio, e o laudêmio ao senhorio direto. O enfiteuta, que lhe vendeu o prédio, somente lhe podia transferir o que era dele, o domínio útil. Segue-se daí que a nova proprietária, a República da Áustria, é enfiteuta, e nesta qualidade tem de pagar os foros a que está sujeito o terreno. Quanto a impostos e taxas, o palácio da Legação de propriedade de um Estado estrangeiro deve gozar de plena isenção, não por efeito do princípio da extraterritorialidade, hoje abandonado, mas por aplicação do princípio de independência, que os Estados acatam. Se o senhorio direto é a União, poderá isentar-se, se assim parece conveniente, a Áustria de pagar foros, por concessão especial, que lhe faça. Sem isso subsistirá a obrigação. Foro também não é imposto."[\[7\]](#)

Diferenciando impostos e taxas, em época que em muito tempo antecedia nosso Código Tributário Nacional, Beviláqua aproveitava também para diferenciar cortesia internacional de inexistência de obrigação jurídica. Além do que, porque taxas e impostos guardavam diferenças, não se poderiam inserir estas duas fórmulas exacionais num contexto único, de isenções gerais:

"Deseja saber se as taxas de aparelho de rádio e de pena d'água se acham compreendidos na isenção de impostos, que usufruem as Missões diplomáticas. As taxas são remunerações de serviços prestados, não são impostos no sentido próprio do termo; portanto não se incluem, de regra, na isenção de impostos. Todavia, como essa isenção é concedida por cortesia internacional e não por cumprimento de uma obrigação jurídica, está longe de apresentar uniformidade na prática das nações."[\[8\]](#)

A questão tributária das embaixadas fora esclarecida objetivamente em parecer relativo ao imposto



predial, supostamente incidente sobre imóvel alugado à legação do Peru. Na ocasião, Beviláqua entendeu que as obrigações que vinculam locador e locatário seriam estranhas ao fisco. Por isto, eventual isenção não alcançaria imóvel que não fosse de embaixada, embora por ela ocupado, em regime de locação:

"A respeito de impostos que recaem sobre o prédio alugado à Legação do Peru, o meu parecer é o seguinte: O imposto predial e as taxas de saneamento são devidos pelo proprietário e não pelo locatário. Quando este assume obrigação de pagar esses encargos, é o preço da locação, que assim se aumenta, havendo uma obrigação pessoal entre locador e locatário, que não interessa ao fisco. Parece-me portanto, que, não sendo a Legação devedora do imposto predial e da taxa de saneamento, que recaem sobre o prédio por ela ocupado, não se acha envolvida, no caso, a isenção de que gozam os agentes diplomáticos. A questão se decide entre o proprietário e o fisco, ficando a ela estranha a Legação, que é simples locatária. Não temos lei que isente de todos os impostos os prédios alugados a Embaixadas ou Legações. Se o prédio pertence à Nação, que a Missão diplomática representa, estará isento desse ônus; mas se pertence a particular, e o agente diplomático é apenas locatário, a isenção não favorece o locador. Essa doutrina do direito pátrio acha-se consagrada na III convenção assinada em Havana, a 20 de fevereiro de 1929, relativa aos agentes diplomáticos, artigo 18: "Os funcionários diplomáticos serão isentos, no Estado, em que se acharem acreditados: (...) 2º – De todos os impostos territoriais sobre o edifício da missão, quando este pertencer ao Governo respectivo. Se, em virtude de dívida fiscal, o prédio for à praça, é direito da Legação impedir que alguém, sob qualquer pretexto ou razão, nele penetre sem o seu consentimento."[\[9\]](#)

Beviláqua opinou também a propósito de assunto de extrema atualidade, relativo ao recolhimento de cotas de previdência, por parte de embaixada, enfocando a questão à luz de conceitos de imunidade. Entendeu o jurista cearense que a cota previdenciária deveria ser definida como um imposto de aplicação especial. E deu razão para a embaixada:

"Tenho a honra de responder ao ofício de Vossa Excelência, datado do dia 2 do mês fluente, que se ocupa da nota do Senhor Embaixador americano, relativa ao pagamento da cota de previdência. Penso que ao Senhor Embaixador não falta razão, do ponto de vista dos princípios de direito internacional. A contribuição do Estado para as Caixas de aposentadorias e pensões do Decreto 20.465, de 1º de outubro de 1931, artigo 8º, letra e) tomou a forma de imposto cobrado pelas Companhias que exploram serviços públicos (citado decreto, artigo 1º). O Estado assumiu a obrigação de contribuir para as Caixas de aposentadoria e pensões; mas não tinha a sua contribuição da sua receita geral; cobra-a dos que recebem serviços das Companhias mencionadas acima, por meio de acréscimo nos preços dos serviços explorados. Não se trata de uma taxa por serviço prestado, como por exemplo as dos correios e telégrafos da União, e sim de um imposto com aplicação especial. A cortesia internacional isenta as representações diplomáticas estrangeiras de impostos, que não sejam os reis, quer tome por base o valor dos imóveis que a sua renda, excluídos o edifício da propriedade dos Estados estrangeiros onde funcionam as respectivas missões,



etc. O imposto criado pelo artigo 8º, letra e do Decreto 20.465, de 1º de outubro de 1931, não entra nessa categoria excepcional. É tributo que recai sobre pessoas. Tem, certamente, finalidade benéficante; mas, se a Embaixada reclama contra o seu pagamento, acho que o direito internacional lhe dá apoio (Convenção VII, de Havana, sobre funcionários diplomáticos, artigo 24). É o que me parece."[\[10\]](#)

O assunto foi retomado em parecer provocado pela Embaixada dos Estados Unidos, pendendo pela solução da Convenção de Havana, no sentido de se isentar aos agentes diplomáticos. A convenção, de fato, conferia prerrogativas para os funcionários diplomáticos:

"Tenho a honra de emitir o meu parecer a respeito do que expõe a Embaixada americana em nota 1.674, de 3 deste mês. Acho fundamento na reclamação. Ainda que a cota de previdência tenha finalidade preponderantemente humanitária para benefício de todos os que residem no país, a ela não são obrigados os agentes diplomáticos acreditados junto ao nosso Governo. Em particular, os membros da Embaixada americana, no número dos quais se incluem os adidos comercial e naval, tem essa prerrogativa assegurada em tratado. A Convenção de Havana relativa aos funcionários diplomáticos, artigo 18, declara esses funcionários isentos, no país onde se acham acreditados, de todos os impostos pessoais compreendendo-se por essa expressão os que não são territoriais nem aduaneiros. Portanto, se eles se recusam a pagar a cota de previdência, estão no seu direito. Quanto aos Cônsules de carreira, a solução é a mesma, em face do artigo 14 da Convenção de Havana, referente aos agentes consulares"[\[11\]](#)

Isenção de impostos pessoais também foi questão que suscitou parecer, a propósito da cobrança, em desfavor da embaixada do Chile, de uma exação incidente sobre condução de inflamáveis:

"A Convenção relativa a funcionários diplomáticos, concluída em Havana, a 20 de fevereiro de 1928, estabelece, no seu artigo 18, como prerrogativa das Missões diplomáticas, a isenção de impostos pessoais, aduaneiros e territoriais referentes ao edifício, onde funcionam. Deste dispositivo resulta que estão sujeitas, exclusivamente, aos impostos territoriais, excluídos aliás os que recaírem sobre o edifício aonde se achem funcionando. Qualquer outra categoria de impostos, nacionais e locais, não pode ser exigida dos representantes diplomáticos acreditados junto ao Governo do Brasil, quando pertençam aos signatários da mencionada Convenção. Aliás é de direito internacional comum esse princípio. Não há, portanto, fundamento para se exigir, da Embaixada do Chile, o pagamento do imposto guia de condução de inflamáveis."[\[12\]](#)

Para Beviláqua, a imunidade tributária que favorecia ao Corpo Diplomático, por força de lei, decorria da internalização de costume que sufragava a cortesia internacional. No caso, entendeu Beviláqua que as isenções não eram extensíveis às taxas, dado que estas últimas apenas remuneravam serviços prestados. Era o caso, por exemplo, das antigas taxas de correios e telégrafos:

"No Brasil, a isenção de impostos concedida ao Corpo Diplomático se funda, em primeiro lugar, em ato de cortesia internacional, que se tornou direito consuetudinário sempre aplicado liberalmente; e hoje tomou forma escrita com a Convenção de Havana sobre Funcionários diplomáticos, promulgada pelo decreto número 18.956, de 22 de outubro de 1929. A isenção compreende: I – Todos os impostos pessoais, que incidem sobre móveis, sejam nacionais ou locais. II – Todos os impostos que recaiam sobre o prédio onde funciona a Missão, quando este pertencer ao Governo respectivo. III – Os direitos Alfandegários sobre objetos destinados ao uso oficial da Missão, ao dos funcionários diplomáticos e ao das suas famílias. A isenção não se estende às taxas propriamente ditas, por serem remunerações de serviços prestados, como as de correios e telégrafos, sendo que, a algumas delas se tinha plicado a isenção pelo caráter, que apresentam, de semelhança com os impostos. Fundado nesses elementos, respondo à consulta, quanto ao caso concreto: As Missões diplomáticas acreditadas no Brasil estão isentas do selo sobre talões de depósitos bancários, por não ser imposto territorial nem taxa. Também estão isentas da taxa sobre fátuas de hospedagem e gastos de hotel, por não ser taxa, no sentido próprio da expressão, e por seu caráter pessoal." [\[13\]](#)

Beviláqua insistia na prestabilidade da Convenção de Havana, de 1928, e concebia a imunidade tributária, em âmbito diplomático, da forma mais ampla possível:

"Penso que a Convenção concluída em Havana a 20 de fevereiro de 1928, sobre agentes consulares, como parece à Embaixada americana, isenta do imposto de emergência criado em São Paulo, os membros do Consulado dos Estados Unidos da América no mesmo Estado. A isenção é ampla. Somente não abrange os impostos, que incidem sobre imóveis e seus produtos, e não favorece os agentes e mais funcionários consulares, que se dediquem a negócios com fins lucrativos. Tal é o preceito do artigo 20 da mencionada convenção, que não ampliou as regalias consulares a esse respeito, senão quanto aos funcionários do Consulado, pois que o Cônsul já gozava dessa isenção, como tive ocasião de consignar no meu Direito Público Internacional, I, parágrafo 139, e melhor definiu a situação que era sujeita a controvérsias." [\[14\]](#)

Sem renunciar à soberania dos Estados, o que qualificaria a possibilidade de eventual tentativa de se cobrarem tributos de outros Estados, Beviláqua inseria nessa mesma soberania o exercício de certa cortesia, que atenderia a postulados inevitáveis de convivência internacional. Insistia que a lei deveria respeitar direitos adquiridos. Intuíra diferenças entre o Estado que legisla, e é soberano, e o Estado que contrata, e que está sujeito às próprias leis que produziu:

"Sem dúvida, o Estado é soberano em decretar as bases de sua organização econômica; em fixar a incidência e forma de pagamento dos seus impostos; em estabelecer as normas reguladoras das relações jurídicas travadas no seu território. Mas há que ponderar por um lado, que as leis, nos países cultos, não podem ser ordens arbitrárias; tem limites impostos pelo conjunto das condições da vida social e não podem desrespeitar os direitos adquiridos;

hã de estatuir para o futuro, sem o que lançarão o germe da desorganização social, destruirão a estabilidade essencial à ordem jurídica. Pro ouro lado, há que atender a uma distinção irrecusável. O Estado, quando legisla, é autoridade soberana, mas, quando contrata, se sujeita às leis que ele mesmo estabeleceu e à regra fundamental dos contratos que é sua força obrigatória para as partes contraentes. Pacta sunt servanda."[\[15\]](#)

Beviláqua retomou o assunto em parecer que redigiu a propósito da situação dos bens de raiz de diplomatas estrangeiros no Brasil, do ponto de vista estritamente tributário. Insistiu que não se poderia falar em imunidade em relação a imóvel pessoal do representante diplomático ou de membro de sua família:

"Quer em face dos princípios de direito internacional comum, adotado no Brasil, quer em face da Convenção de Havana, referente aos funcionários diplomáticos, a situação é a mesma, quanto aos impostos sobre bens de raiz. Os imóveis sítos no Brasil, pertencentes a membro do Corpo diplomático, ou à sua mulher, estão sujeitos aos impostos federais e municipais que sobre os mesmos recaiam. No meu Direito Público Internacional, I, página 438, escrevi, condensando a doutrina geralmente seguida: os impostos reis, quer tomem por base o valor do imóvel, quer a sua renda, os de transmissão de propriedade, os de selo e registro são, de ordinário, cobrados. A isenção de que gozam os membros é relativa aos impostos pessoais, entre os quais se inclui o imposto de renda. A Convenção de Havana, art. 18, isenta os funcionários diplomáticos de impostos pessoais e alfandegários, deixando perceber que estão sujeitos aos reais. Isenta o edifício da Missão, quando propriedade do Governo do respectivo país. Esta exceção, aliás, é geralmente aceita. A situação é, portanto, a mesma para todos os representantes diplomáticos acreditados no Rio de Janeiro."[\[16\]](#)

Em meados de 1934 persistia o problema, no que se refere à isenção de impostos e taxas, devidos por missões diplomáticas. Clóvis Beviláqua fixou entendimento que, de certa forma, persiste até hoje, com alguma alteração de pormenor:

"A Convenção de Havana sobre funcionários diplomáticos isenta-os de impostos pessoais, dos reais sobre o edifício da Missão, quando pertencente ao respectivo Governo, e dos aduaneiros sobre objetos de uso oficial da Missão ou pessoal do funcionário ou de sua família (artigo 18). Das taxas propriamente ditas, em regra não há isenção. Particularizando os casos da consulta da Embaixada americana, direi: 1º) As taxas sobre gasolina, inclusive direitos de alfândega, consumo etc., desde que a gasolina se destine a serviço oficial da Embaixada, ou ainda pessoal do Embaixador e funcionários, não devem ser exigidas. 2º) Não há isenção quanto a selos e taxas a que estão sujeitos documentos, recibos e atos de disposição. 3º) Das taxas de consumo e contas de hotel estão isentos os funcionários da Embaixada, a começar pelo Embaixador. 4º) Já em parecer de 10 de agosto de 1932 opinei que os diplomatas estrangeiros acreditados unto ao Governo do Brasil estão isentos do pagamento de cota de previdência. Para evitar dúvidas futuras e a reprodução de consultas semelhantes à que acabo de responder, como de quando em vez surgem, seria

conveniente que o Governo organizasse uma lista das isenções." [\[17\]](#)

Eventualmente, tributação local também suscitava intervenção do Itamaraty, como se lê em parecer de Clóvis Beviláqua, datado de setembro de 1934:

"Tenho a honra de responder ao ofício de Vossa Excelência, P/24/9(44) (42)128, do dia 3, ontem recebido, referente ao pagamento das taxas sanitárias e de conservação de calçamento, que a Prefeitura pretende cobrar da Embaixada do Uruguai. É bem de ver que não resolve o caso o que disponha a lei municipal, senão quando se acha a mesma conforme os princípios do direito internacional, concernentes à matéria, princípios que, em parte, se acham fixados em atos internacionais e, em parte, no uso das nações cultas. Como ato internacional, podemos recorrer, para nosso esclarecimento, à Convenção relativa a Funcionários Diplomáticos, concluída em Havana, a 20 de fevereiro de 1928, e promulgada no Brasil por Decreto 18.956, de 22 de outubro de 1929, a qual consagra o princípio da isenção de impostos pessoais, sejam nacionais ou locais, em favor dos funcionários diplomáticos acreditados junto ao Governo da República, assim como isenta de impostos territoriais o edifício da Missão estrangeira, se pertencer ao respectivo Governo. Não resolve essa convenção o caso proposto, porque se refere a impostos, e a Prefeitura pretende cobrar taxas, que são contribuições por serviços prestados. Todavia, considerando que essas taxas dizem de perto com os pedidos das missões diplomáticas, quando aos mesmos se referem, forçoso será estender a isenção até elas, quando esse edifício pertencer ao Governo do país da Missão. Por outro lado, nos devem guiar, nesta ordem de idéias, dois princípios: o da cortesia e o da reciprocidade. As normas da cortesia nos aconselham a isentar os pedidos das Missões estrangeiras de quaisquer contribuições, quando pertencentes à Nação respectiva. E a reciprocidade nos leva a indagar como em Montevideu se procede, em casos semelhantes, com relação à Embaixada do Brasil. E esta norma resolverá, pro fim, toda a dúvida. Concluo. Se, em Montevideu, a Embaixada do Brasil está sujeita a contribuições semelhantes às de que nos estamos ocupando, não há razão para, no Rio de Janeiro, isentar a Embaixada do Uruguai das taxas que fazem objeto do ofício da Prefeitura. Se não há tais contribuições, por qualquer motivo, não devemos exigí-las. Impõe-se este procedimento o deve de cortesia, se não a interpretação a Convenção de Havana." [\[18\]](#)

Questão muito atual, e que fomentou pareceres de Beviláqua, é relativa à extensão das imunidades dos agentes diplomáticos, no sentido de que tais prerrogativas somente se estenderiam aos próprios agentes, bem como aos familiares, a par de auxiliares diretos, civis ou militares:

"A minha opinião é que as imunidades e prerrogativas atribuídas, pelo direito internacional, aos representantes diplomáticos, somente favorece os mesmos, suas famílias e os seus auxiliares civis ou militares (secretários, conselheiros, adidos correios etc.). Portanto, os chauffeurs dos membros do Corpo Diplomático podem ser submetidos à matrícula e aos regulamentos da Inspetoria de Veículos. Esta opinião, porém, não é, geralmente, aceita. Assim é que o Projeto Americano, 22, artigo 30 estende a isenção da jurisdição local aos criados dos agentes diplomáticos. E são do mesmo parecer MOORE, MÉRIGNHAC E LAFAYETTE. Não os acompanho, porque as imunidades diplomáticas são averiguadas aos Ministros e Embaixadores, para que possam cumprir, sem embaraços, a sua missão, e



porque representam um Estado soberano. Amplia-se esse privilégio à família do agente diplomático, por motivos óbvios de afeição e dignidade. E estende-se aos auxiliares do agente diplomático porque são funcionários da Legação ou Embaixada, postos ao lado do agente para cumprimento da sua missão. Os criados, porém, são empregados não do agente, como pessoa pública, e sim do indivíduo, como pessoa particular, como homem. E BONFILS cita o caso de um cocheiro da Embaixada da França em Berlim que foi preso por infração de regulamento policial, sem que o Embaixador se achasse com direito de reclamar. Como, porém, não é ponto líquido em direito internacional esse de que tratamos, conviria que o Senhor Ministro sondasse os ânimos dos membros do Corpo Diplomático, a fim de que a media que tivesse de ser tomada fosse geral e não provocasse suscetibilidades, ou nada se fizesse para não criar precedente."[\[19\]](#)

Respondendo consulta da legação da Polônia, a propósito do conjunto de prerrogativas e imunidades diplomáticas consideradas como tais pelo direito brasileiro, Beviláqua inventariou a inviolabilidade pessoal, a isenção de jurisdição civil e criminal, a inviolabilidade de habitação, a liberdade para expedição e recepção de correspondência, a isenção de impostos pessoais sobre imóveis, buscando-se completa independência, em tudo quanto dizia respeito à qualidade de representante de um Estado estrangeiro.

Beviláqua também projetava tal conjunto de imunidades e prerrogativas à família do chefe da Missão, quanto a pessoa e bens imóveis, a par de funcionários civis e militares da Missão, e respectivas famílias. Bem entendido, segundo Beviláqua, essa imunidade não alcançaria os funcionários da Missão, a exemplo dos motoristas[\[20\]](#).

Clóvis Beviláqua construiu em seus pareceres uma doutrina até hoje utilizada, pautada em princípios soberanos de cortesia internacional e de reciprocidade, anunciando conjunto de fórmulas conceituais que iluminam os intérpretes de problemas fiscais, especialmente de cunho diplomático.

[\[1\]](#) Beviláqua, Clóvis, INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OS BENS SITUADOS EM TERRITÓRIO DE OUTRA SOBERANIA – 7 de dezembro de 1925.

[\[2\]](#) Beviláqua, Clóvis, INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DO ESTADO DA BAHIA, Nº 1933, QUE CRIOU IMPOSTO SOBRE OS BENS ADQUIRIDOS, POR HERANÇA OU DOAÇÃO, PELOS ESTRANGEIROS RESIDENTES FORA DO PAÍS – 31 de agosto de 1927.

[\[3\]](#) Beviláqua, Clóvis, IMÓVEIS PERTENCENTES A DIPLOMATAS – 24 de janeiro de 1929.

[\[4\]](#) A isenção heterônoma é proibida pela Constituição Federal de 1988 que dispõe que é vedado à União instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. No entanto, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a União pode isentar tributos de competência estadual, distrital ou municipal por intermédio de tratado internacional. No RE 258.759-AgR, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, em julgamento de 23 de setembro de 2008, ementou-se, como segue: *Tributo. Isenção. Art. 151 da CF. Política Internacional. No julgamento do RE 229.096/RS, o Colegiado Maior proclamou a possibilidade de a União, atuando no campo internacional, disciplinar a isenção de*



tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal. O leading case, no entanto, é citado pelo Ministro Marco Aurélio, é o RE 229.096, relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia, em julgamento de 14 de dezembro de 2008, cuja ementa é a seguinte: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

[5] Beviláqua, Clóvis, IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE CAUSA MORTIS E O CARÁTER TERRITORIAL DESSE imposto – 24 de setembro de 1929.

[6] Beviláqua, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTO DE SELO AOS EMBAIXADORES – 15 de julho de 1931.

[7] Beviláqua, Clóvis, PAGAMENTO DE LAUDÊMIO PELA COMPRA DO EDIFÍCIO DA LEGAÇÃO DA ÁUSTRIA – 21 de setembro de 1931.

[8] Beviláqua, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS ÀS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 13 de outubro de 1931.

[9] Beviláqua, Clóvis, IMPOSTO PREDIAL COBRADO À LEGAÇÃO DO PERU – 9 de janeiro de 1932.

[10] Beviláqua, Clóvis, COTA DE PREVIDÊNCIA – 9 de março de 1932.

[11] Beviláqua, Clóvis, ISENÇÃO DA COTA DE PREVIDÊNCIA – 18 de agosto de 1932.

[12] Beviláqua, Clóvis, GUIA DE CONDUÇÃO DE INFLAMÁVEIS – 29 de agosto de 1932.

[13] Beviláqua, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS EM FAVOR DAS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 24 de maio de 1933.



[14] Beviláqua, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS EM FAVOR DAS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 6 de junho de 1933.

[15] Beviláqua, Clóvis, DECRETO Nº 23.501. OBSERVAÇÃO DO GOVERNO BRITÂNICO – 30 de janeiro de 1934.

[16] Beviláqua, Clóvis,, BENS DE RAIZ DE DIPLOMATAS ESTRANGEIROS – 28 de abril de 1934.

[17] Beviláqua, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS ÀS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 10 de julho de 1934.

[18] Beviláqua, Clóvis, ISENÇÃO DE IMPOSTOS E TAXAS ÀS MISSÕES DIPLOMÁTICAS – 6 de setembro de 1934.

[19] Beviláqua, Clóvis, EXTENSÃO DAS IMUNIDADES DE QUE GOZAM OS AGENTES DIPLOMÁTICOS – 4 de fevereiro de 1927.

[20] Cf. Beviláqua, Clóvis, PRERROGATIVAS E IMUNIDADES DIPLOMÁTICAS. CONSULTA DA LEGAÇÃO DA POLÔNIA SOBRE APLICAÇÃO, PELO BRASIL, DO PRINCÍPIO DA EXTERRITORIALIDADE – 20 de junho de 1930.

Date Created

17/03/2013