

## A Contribuição Italiana na Construção da Ciência do Direito Tributário Brasileiro

### *The Italian Legal and Theoretical Contribution to the Construction of Brazilian Tax Law Doctrine*

Jeferson Teodorovicz

*Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Editor Adjunto da Revista Direito Tributário Atual. Professor de Direito Tributário e Processo Tributário do Centro Universitário Uninter e da Faculdade Dom Bosco em Curitiba/PR. Advogado. E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br.*

#### *Resumo*

O artigo busca apresentar elementos que identifiquem a influência da produção jurídica tributária italiana para a formação histórica disciplinar do Direito Tributário brasileiro. Nesse sentido, o trabalho percorre as influências italianas na emancipação do ensino do Direito Tributário brasileiro, assim como a contribuição científica da produção italiana no desenvolvimento teórico da doutrina brasileira, especialmente relacionada a determinados institutos fundamentais do Direito Tributário, e que ainda hoje repercutem no desenvolvimento teórico da literatura brasileira.

*Palavras-chave:* Direito Tributário, Direito Tributário Comparado, história do Direito Tributário, Itália, Brasil.

#### *Abstract*

This paper presents some theoretical elements related to the influence of the Italian legal literature on the historical construction of Brazilian Tax Law doctrine. In these regards, we have represented some Italian legal and theoretical influences on the Brazilian Tax legal education on Brazilian universities and on the Brazilian legal doctrine, specially related to certain fundamental legal institutions of Brazilian Tax Law, these one that still feed back into theoretician development of current Brazilian legal literature.

*Keywords:* Tax Law, Tax Comparative Law, history of Tax Law, Italy, Brazil.

#### **Introdução**

O presente estudo tem por objetivo analisar alguns aspectos da influência italiana, sobretudo nos primeiros anos, na formação do Direito Tributário brasileiro. A tradição italiana possui indiscutível papel e influência na construção de institutos jurídicos elementares do Direito Tributário brasileiro.

Particularmente, a riqueza da influência italiana no Direito Tributário brasileiro se fez através dos seguintes caminhos: (a) as repercussões das lições de financistas, publicistas e tributaristas italianos (com ampla atenção à elementos econômicos); (b) os reflexos da literatura tributária de matriz germânica repro-

duzidas em estudiosos italianos que, por sua vez, influenciaram estudiosos brasileiros; (c) as características e peculiaridades da produção científica italiana repercutiram na produção jurídica tributária brasileira, que absorveu algumas dessas na sua própria história; (d) a participação direta de juristas italianos na promoção do estudo, da criação legislativa, e do ensino autônomo do Direito Tributário brasileiro (e latino-americano); (e) a influência de institutos e construções doutrinárias italianas na formação do Direito Tributário brasileiro.

Por tais motivos, justifica-se a realização de breve aproximação à contribuição italiana na formação do estudo e do ensino do Direito Tributário brasileiro.

### **1. A Importância da Contribuição Italiana para o Estudo do Direito Administrativo, Financeiro e da Ciência das Finanças**

A influência italiana na produção jurídico-tributária brasileira foi e continua de grande relevância.

Por isso também registram-se os anteriores estudos de Alcides Jorge Costa, Ricardo Lobo Torres e Heleno Taveira Tôrres<sup>1</sup>, todos dedicados à semelhante problemática. Da mesma forma, o tema, revisitado, não deixa de perder relevância mesmo em estudos contemporâneos, especialmente para melhor compreensão da influência europeia na formação disciplinar do Direito Tributário brasileiro.

Nas primeiras décadas da formação disciplinar do Direito Tributário, essa influência se mostrou ainda mais ativa, especialmente visível na forma do tratamento dado pelos primeiros tributaristas brasileiros ao fenômeno tributário. A produção italiana, de forte tradição na Economia Política e na Ciência das Finanças, especialmente no século XIX e nas primeiras décadas do século XX, consolidou grande influência.

Igualmente, no mesmo período, juristas italianos começam a desenvolver importantes contribuições no âmbito do Direito Administrativo e Financeiro, destinado a regular a atividade financeira<sup>2</sup>.

O Direito Público italiano no século XIX foi desenvolvido no campo do Direito Administrativo e Constitucional, destacando-se as contribuições de Luigi Cossa, Giuseppe Ricca Salerno, Oreste Ranalletti, V. E.Orlando, Graziani, e muitos outros<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Sobre o assunto, citam-se os seguintes estudos nacionais anteriores que também demonstram a pertinência do tema: COSTA, Alcides Jorge. A doutrina italiana e sua influência no direito tributário brasileiro. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra (org.). *Princípios do direito tributário comparado. Homenagem a Gilberto Ullhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 23 e seguintes. TÔRRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a formação do direito tributário brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, v. II, p. 1.146-1.167. TORRES, Ricardo Lobo. As influências italianas no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Renovar*, n. 4. Rio de Janeiro, 1996, p. 45-60.

<sup>2</sup> D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributario en Italia. In: AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola. *Historia del derecho de la Hacienda Pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional*. Bogotá – Colômbia: Temis, 2004, p. 139-143.

<sup>3</sup> AMATUCCI, Andrea. Las raíces de la concepción sustancial del derecho financiero público en Nápoles y en la Italia Meridional. In: D'AMATI, Nicola; AMATUCCI, Andrea (org.). *Historia del derecho de la Hacienda Pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional*. Op. cit., p. 89 e seguintes.

A tradição consolidada na Ciência das Finanças, de um lado, e do Direito Público, de outro, favoreceu ao surgimento de estudiosos dedicados aos aspectos jurídicos do fenômeno financeiro. Porém, por outro lado, a influência da forte tradição financista dedicada ao estudo dos diferentes aspectos do fenômeno financeiro impulsionou o surgimento de produção acadêmica com conotações multidisciplinares, com análises econômicas e jurídicas sobre o fenômeno financeiro<sup>4</sup>.

Tal peculiaridade, também identificável na experiência francesa, gerou importantes repercussões na literatura publicista italiana do século XX (e, conseqüentemente, na própria literatura latino-americana).

Com o aumento de interesse sobre a matéria financeira, seja do ponto de vista econômico ou jurídico, no final do século XIX, surgiram as primeiras cátedras universitárias dedicadas ao ensino do fenômeno financeiro.

Naturalmente, a influência germânica, nesse aspecto, foi também essencial. Não por acaso, o esforço dedicado à gradual autonomia do ensino do Direito Financeiro já registra antecedentes em 1886, na Universidade de Viena, pois ensinado por Tezner, bem como por Franz von Myrbach-Rheinfeld, na Universidade de Insbruck<sup>5-6</sup>.

Nesse contexto, Myrbach-Rheinfeld, financista austríaco, foi também pioneiro, no início do século XX, da separação entre os estudos de Direito Financeiro (sob a perspectiva da autonomia teórica ou científica) e de Ciência das Finanças<sup>7</sup>.

Refletindo essas influências, o processo de criação de cátedras dedicadas ao ensino do fenômeno financeiro também floresceu na Itália, na mesma época<sup>8</sup>, ainda que com peculiaridades próprias, já que, inicialmente, o ensino do fenômeno financeiro teve seus primeiros passos na Economia Política, com Luigi Cossa<sup>9</sup>, em 1859, em Pávia, seguindo pela criação da disciplina, em 1878, por Giuseppe Ricca Salerno. Naquele contexto, o ensino do fenômeno financeiro era concentrado tanto no campo econômico como jurídico.

Por outro lado, em 1924, Ranelletti consolida a criação da cátedra de Direito Financeiro e Ciência das Finanças na Faculdade de Direito da Universidade Frederico II de Nápoles e, posteriormente, a mesma Cátedra na Faculdade de Direito da Universidade de Milão<sup>10</sup>.

Contudo, nesse período, o ensino do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças se fazia em uma única disciplina. Não obstante, Ranelletti tencionava o

<sup>4</sup> D'AMATI, Nicola. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. In: D'AMATI, Nicola; AMATUCCI, Andrea (org.). *Historia del derecho de la Hacienda Pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional*. Op. cit., p. 99 e seguintes.

<sup>5</sup> Idem.

<sup>6</sup> AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. Op. cit., p. 101-102.

<sup>7</sup> MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de droit financier*. Tradução francesa: É. Bouche-Leclercq. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910, p. 10-12; p.107-108.

<sup>8</sup> Sobre o assunto, também: D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributario en Italia. Op. cit., p. 139 e ss.

<sup>9</sup> D'AMATI, Nicola. L'insegnamento del diritto tributario. In: UCKMAR, Victor (coord.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Milano: CEDAM, 2000, p. 135 e ss.

<sup>10</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigações tributárias – fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 26.

ensino e o estudo autônomo do Direito Financeiro em face da Ciência das Finanças, ainda que reconhecesse a importância das contribuições da Ciência Econômica ao estudo do fenômeno financeiro. O ensino separado, no entanto, foi influenciado diretamente pela emergente literatura germânica, que, mesmo antes da Primeira Guerra, já apresentava traços autonomistas (Waldecker, por exemplo).

A influência germânica favoreceu a posição de Ranelletti pela defesa de que o fenômeno jurídico-financeiro e o fenômeno econômico-financeiro analisavam fenômenos distintos. Logo, o caminho correto para o ensino dessas partes distintas do fenômeno financeiro seria separá-los em cátedras distintas.

Porém, naquele contexto histórico, o Direito Financeiro mantinha fortes conexões com o Direito Administrativo, campo de estudo originário de Ranelletti, fundador da Escola Napolitana do Direito Financeiro. Autores ligados a essa Escola, dentre os quais Tesoro, Giannini e D'amatti<sup>11</sup>, em maior ou menor intensidade, seguiram essa perspectiva favorável à separação do estudo e do ensino do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças, mas com forte vinculação entre o Direito Administrativo e o Direito Financeiro.

Por outro lado, a partir da década de vinte do século XX, emerge importante Escola de Direito Financeiro, que depois seria conhecida como Escola de Pávia.

Essa histórica Escola, apresentando premissas distintas da Escola de Nápoles, teve seus primeiros passos com Benvenuto Griziotti<sup>12</sup>, financista que foi aluno de Adolph Wagner, P. Leroy-Beaulieu, V. Pareto, M. Pantaleoni, Antonio de Viti de Marco, R. Benini e Luigi Einaudi<sup>13</sup>, reconhecidos teóricos italianos da Ciência das Finanças e da Economia Política.

Em 1920, Griziotti assume a cátedra de Ciência das Finanças e Direito Financeiro da Universidade de Pávia, instituição onde já havia lecionado Antonio de Viti de Marco. O papel de Griziotti para a consolidação das premissas metodológicas da Escola de Pávia foi fundamental, pois, para ele, a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro estudariam o mesmo fenômeno. Logo, não deveria haver reservas em pesquisas conjuntas na análise do fenômeno financeiro<sup>14</sup>. Os principais representantes dessa Escola (ainda que com ponderações), entre juristas e financistas, foram Ezio Vanoni, Mario Puglièse e Dino Jarach.

A autonomia do ensino do Direito Financeiro, nesse contexto, caminha ao lado do debate da autonomia teórica (ou científica) do estudo (separado) do Direito Financeiro. Se o debate já apresentava contribuições na literatura germânica, na Itália não foi diferente.

Assim, o surgimento de autores autonomistas e antiautonomistas perante a influência de outros campos do conhecimento foi processo que também repercu-

<sup>11</sup> AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. Op. cit., p. 100 e ss.

<sup>12</sup> D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributario en Italia. In: Historia del derecho de la Hacienda Pública y del derecho tributario en Italia. In: AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola. *Historia del derecho de la Hacienda Pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional*. Bogotá – Colômbia: Temis, 2004, p. 140 e ss.

<sup>13</sup> AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. Op. cit., p. 100 e ss.

<sup>14</sup> Idem.

tiu na Itália, conforme lembra Berliri<sup>15</sup>, repetindo divergências teóricas igualmente identificadas na literatura germânica e francesa, de forma bastante similar<sup>16</sup>.

Portanto, didaticamente, a autonomia do Direito Financeiro na Itália pôde ser visualizada através de três facetas (que não excluem outras possíveis, aliás): teórica (ou científica), relativa ao ensino (ou didática) e legislativa.

Muitos autores italianos contribuíram para o debate, dentre os quais Nicola D'Alessio, Gustavo Ingresso, Romanelli Grimaldi, Vincenzo Sica e Giuseppe Abamonte.

Porém, as Escolas de Nápoles e de Pávia apresentavam posições distintas quanto ao método de estudo e ensino do Direito Financeiro, o que repercutiu também nas posições de ambas as Escolas sobre a questão autonomista, sendo a de Nápoles reconhecida como dualista, separatista ou formalista (em relação à Ciência das Finanças) e a de Pávia como monista, unitária ou antiformalista (em relação à Ciência das Finanças). Mas, de fato, a tendência caminhou para a elevação da autonomia do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças, favorecendo as premissas napolitanas<sup>17</sup>.

Evidentemente, tais características da literatura italiana geraram reflexos diretos também nos primeiros anos da formação da literatura tributária brasileira.

## **2. A Autonomia do Direito Tributário Italiano e as Repercussões nos Primeiros Anos da Formação Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**

A elevação da autonomia do Direito Tributário Italiano reproduz-se com semelhança em relação ao Direito Financeiro. Em primeiro lugar, busca-se a autonomia do Direito Tributário em face da Ciência das Finanças. Em segundo lugar, debate-se a autonomia (dentro da disciplina jurídica) em face de outras disciplinas, como o Direito Administrativo, Financeiro e do próprio Direito Privado. Se a primeira questão pareceu apresentar ampla preferência pela separação entre Direito Financeiro (e Tributário) das Ciências das Finanças, o segundo aspecto do debate autonomista, já sob uma perspectiva jurídica, trilhava caminhos levemente diferenciados.

Note-se, porém, que a forte tradição econômica na literatura italiana favorecia o desenvolvimento de estudos que reuniam aspectos jurídicos (ou legislativos) e econômicos, como se observa em Mazzola e De Viti de Marco, Graziani<sup>18</sup>, Benvenuto Griziotti e Luigi Einaudi<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1952. v. I, p. 03 e ss.

<sup>16</sup> TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*. Bari: Dott. Luigi Macri Editore, XVI, 1938, p. 09 e ss. BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Tradução: FORTE, Francesco. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1954, p. 22 e ss. GENY, François. Le particularisme du droit fiscal. *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, 30 v. Paris: Recueil Sirey, 1931, p. 36. GENY, François. O particularismo do direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, n. 20. São Paulo: FGV, 1950, p. 06 e ss. TROTABAS, Louis. *Ensaio sobre o direito fiscal*. Tradução: Guilherme Augusto dos Anjos. *Revista Forense*. Doutrina, s/d, p. 53-68.

<sup>17</sup> AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. Op. cit., p. 135-136.

<sup>18</sup> COSTA, Alcides Jorge. A doutrina italiana e sua influência no direito tributário brasileiro. Op. cit., p. 23 e seguintes. TÔRRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a for-

Era comum a publicação de cursos dedicados à Legislação Financeira e à Ciência das Finanças, com semelhança à experiência francesa, conforme se observa, por exemplo, em Luigi Einaudi<sup>20</sup>.

Esse perfil essencialmente econômico-financeiro, com remissões legislativas, visível no século XIX e no início do século XX na produção teórica italiana, repercutiu também nos estudos brasileiros, especialmente nas três primeiras décadas do século XX.

É interessante notar que o Direito Financeiro italiano, inicialmente estudado em obras de Ciência das Finanças e Legislação Financeira, passa, gradativamente por processo de separação e inserção de estudos prioritariamente jurídicos. Da mesma forma, o Direito Tributário seguiu também esse caminho<sup>21</sup>.

Assim, não é surpresa que estudos dedicados ao Direito Tributário e ao Direito Financeiro apresentassem fortes remissões às contribuições financeiras, conforme se pode observar na consolidação da Escola de Pávia, ainda que o estudo e o ensino autônomo do fenômeno jurídico-financeiro aparecessem em Luigi Cosca<sup>22</sup>, Oreste Ranelletti e Emílio Giardina<sup>23</sup>. Obviamente, a tendência napolitana, autônoma em relação ao estudo e ao ensino do Direito Financeiro frente à Ciência das Finanças, conforme se observa em Ranelletti<sup>24</sup>, foi prevalecente, ainda que fosse visível a consideração pontual de ensinamentos financeiras nas obras desses estudiosos, a exemplo de Achille Donato Giannini<sup>25</sup>.

Por outro lado, Giannini apresentava reservas na autonomia jurídica do Direito Tributário perante o Direito Administrativo<sup>26</sup>. A questão seguiu repercutida em diferentes autores, favorecendo a tese autonomista (frente à Ciência das Finanças), em Gustavo Ingrosso<sup>27</sup>, Francesco D'Alessio, Vincenzo Romanelli-Grimaldi<sup>28</sup>, Vincenzo Sica e Giuseppe Abbamonte<sup>29</sup>, Giorgio Tesoro, entre ou-

mação do direito tributário brasileiro. Op. cit., p. 1.146-1.167. TORRES, Ricardo Lobo. As influências italianas no direito tributário brasileiro. Op. cit., p. 45-60.

<sup>19</sup> AMATUCCI, Andrea. Las raíces de la concepción sustancial del derecho financiero público en Nápoles y en la Italia Meridional. In: D'AMATI, Nicola; AMATUCCI, Andrea (org.). *Historia del derecho de la Hacienda Pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional*. Op. cit., p. 89 e seguintes.

<sup>20</sup> FALSITTA, Gaspare. Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico dei diritto tributario in Itália. In: UCKMAR, Antonio; UCKMAR, Victor (coord.). *Levoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Atti del Convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria". Il diritto tributario. Série I. Padova: CEDAM, 2000. v. LXXXIX, p. 87. Também: EINAUDI, Luigi. *Corso di scienza della finanza*. 4. ed. Torino: Edizione della Rivista *La Riforma Sociale*, 1926, p. 03.

<sup>21</sup> D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributario en Itália. Op. cit., p. 139-143.

<sup>22</sup> AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. Op. cit., p. 99 e seguintes.

<sup>23</sup> FALSITTA, Gaspare. Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico dei diritto tributario in Itália. Op. cit., p. 87-89.

<sup>24</sup> AMATUCCI, Andrea. Las raíces de la concepción sustancial del derecho financiero público en Nápoles y en la Italia Meridional. Op. cit., p. 89 e ss.

<sup>25</sup> Sobre a importância de Ranelletti, sugere-se a leitura de: AMATUCCI, Andrea. L'insegnamento del diritto finanziario. Op. cit., p. 102 e ss.

<sup>26</sup> D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributario en Itália. Op. cit., p. 139-143.

<sup>27</sup> INGROSSO, Gustavo. *Istituzioni di diritto finanziario*. V. II. Le entrate dello Stato. Imposte e Tasse. Ed altri entrate patrimoniali. Napoli: Dott. Eugenio Jovene Editore, 1937, p. 06-08.

<sup>28</sup> AMATUCCI, Andrea. L'insegnamento del diritto finanziario. Op. cit., p. 110 e seguintes.

<sup>29</sup> AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. Op. cit., p. 99-107.

tros<sup>30</sup>, especialmente na Escola Napolitana, com Ranelletti e Giannini<sup>31</sup>, favorecendo a separação epistemológica entre Direito Financeiro (e Tributário) da Ciência das Finanças, ainda que fosse grande a influência de Griziotti<sup>32</sup>, com a teoria unitária ou complexa do fenômeno financeiro, segundo o qual o fenômeno financeiro poderia ser estudado sobre diferentes premissas, sobretudo sob os prismas técnico, legislativo (ou jurídico), econômico e político.

A influência germânica na produção italiana também não pode ser esquecida, que se fez por influência das notáveis contribuições teóricas de idioma alemão, bem como pela experiência vitoriosa da codificação tributária germânica (*Reichsabgabenordnung*, de 1919). Estudiosos italianos, a exemplo de Ezio Vanoni, impulsionados pelo fenômeno germânico, foram para a Alemanha estudar a experiência legislativa e literária daquele país.

Posteriormente, Vanoni teria forte influência na literatura tributária brasileira, conforme se observa na tradução de sua obra *Natureza e interpretação da lei tributária*, por Rubens Gomes de Sousa, em 1952<sup>33</sup>.

A obra de Vanoni alcançou grande repercussão na doutrina tributária brasileira, especialmente com suas contribuições sobre técnicas de interpretação da lei tributária. A mesma obra tocou temas e institutos fundamentais do Direito Tributário, a exemplo do debate autonomista e da obrigação tributária, notabilizando-se também pela ampla e profunda pesquisa realizada na literatura europeia (inclusive de língua alemã).

Já no campo do Direito Processual Tributário, as principais influências naquele período foram Enrico Allorio<sup>34</sup> (*Princípios de direito processual tributário*), Francesco Canelutti (*Introdução ao estudo do direito processual tributário*)<sup>35</sup> e Mario Puglièse (*Prova no direito processual tributário*)<sup>36</sup>.

O constitucionalismo italiano, que já apresentava importantes contribuições na literatura do Direito Público, a exemplo de Santi Romano, eleva-se especialmente a partir da Constituição de 1947, após a Segunda Guerra Mundial, conforme se observa em Antonio Berliri<sup>37</sup> (*Princípios de direito tributário*) e Victor Uckmar (*Princípios comuns de direito constitucional tributário*)<sup>38</sup>.

<sup>30</sup> MARONGIU, Gianni. L'ordinamento tributario italiano tra la Prima Guerra Mondiale e il consolidamento del regime fascista. *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria". Op. cit., p. 13-77.

<sup>31</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. Achille Donato Giannini. In *Memorian. Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 631-639.

<sup>32</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*. 2. ed. Tradução: Enrique R. Mata. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958, p. 316 e seguintes.

<sup>33</sup> VANONI, Ezio. *Opere giuridiche*. II. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1962, p. 37-49; VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação da legislação tributária*. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952, p. 16 e seguintes.

<sup>34</sup> ALLORIO, Enrico. *Diritto processuale tributario*. 4. ed. Unione Tipografico Editrice Torinese, 1942, p. 36 e seguintes.

<sup>35</sup> CARNELUTTI, Francesco. Introduzione al diritto processuale tributario. *Rivista di Diritto Processuale Civile*, v. IV – Parte 1 – X. Direttori: Chiovenda; Canelutti. Coeditori: Calamandrei. Padova: CEDAM, 1932, p. 112.

<sup>36</sup> PUGLIÈSE, Mario. *La prueba en el proceso tributario*. México: Jus, 1949, p. 08-17.

<sup>37</sup> BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1952. v. I; BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1957. v. II, t. I.

<sup>38</sup> UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 10 e ss.



Embora muitos temas tocados pela literatura italiana fossem na realidade reflexos das contribuições germânicas ao Direito Tributário, a literatura tributária italiana contribuiu ativamente para a consolidação de determinados institutos jurídico-tributários fundamentais, como se pode observar nos celebrados estudos de Giannini e, posteriormente, na doutrina funcional ou procedimentalista<sup>39</sup>.

Assim, a literatura italiana, por seus próprios méritos, apresentou indiscutível influência na produção jurídico-tributária latino-americana. Em grande parte, essa influência ocorreu justamente também porque tributaristas italianos desembarcaram na América Latina, muitas vezes para escapar do fascismo emergente na Itália entre as décadas de trinta e quarenta do século XX.

Foi o caso de Mario Puglièse, que através de seu estudo *Istituzioni di diritto finanziario*<sup>40</sup>, influenciou diretamente a elaboração e a interpretação da Lei de Justiça Fiscal de 1936 e a criação do Código Fiscal Mexicano de 1938, o primeiro código tributário da América Latina, que, por sua vez, foi amplamente inspirado pelo Código Tributário Alemão de 1919.

Mas a influência italiana determinante na América do Sul (e, sobretudo, na Argentina) veio com a chegada de Dino Jarach, discípulo de Griziotti e integrante da Escola de Pávia, na década de quarenta, também fugindo da Itália em face de sua ascendência judaica.

Jarach, que já era estudioso reconhecido em terras italianas<sup>41</sup>, consolida o estudo e o ensino do Direito Tributário na Argentina, com estudos de grande impacto na literatura emergente latino-americana, especialmente a partir do clássico *El hecho imponible* (publicado originalmente em 1943), que trouxe grande influência também na doutrina brasileira, assim como na literatura de idioma espanhol.

Ainda, a influência italiana pode ser sentida na literatura tributária emergente no Brasil através de referências diretas às contribuições de Giannini, Vanoni, Puglièse, Griziotti, Berliri, Tesoro, Jarach, entre outros, nos primeiros estudos nacionais.

Exemplo elucidativo pode ser observado no primeiro *Curso de direito tributário* (curso com conotação assumidamente jurídica, ao contrário de manuais e cursos anteriores, com maior ênfase na Ciência das Finanças e na Contabilidade), publicado em 1943, por João Martins de Oliveira<sup>42</sup>. Curiosamente, a obra de João Martins de Oliveira foi claramente influenciada pela literatura italiana, já que a própria estrutura do livro de Oliveira guardava semelhança com a estrutura dos cursos ou manuais italianos de Giannini e Vanoni<sup>43</sup>.

Não por acaso, ainda que nas primeiras décadas do século XX fosse comum a utilização da expressão “Direito Fiscal” para denominar o sub-ramo didaticamente autônomo do Direito atinente à atividade tributária (ou fiscal), a denominação prevalecente nos anos posteriores (“Direito Tributário”) guardou maior

<sup>39</sup> D'AMATI, Nicola. *L'insegnamento del diritto tributario*. Op. cit., p. 126 e seguintes.

<sup>40</sup> PUGLIÈSE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. México: Alfonso Cortina, 1939, p. 05.

<sup>41</sup> D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributario en Itália. Op. cit., p. 139-143.

<sup>42</sup> OLIVEIRA, João Martins. *Direito fiscal* (estudos doutrinários e anotações ao Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938). Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943, p. 14.

<sup>43</sup> Idem, p. 14 e ss.



inspiração italiana (*Diritto Tributario*) do que francesa (*Droit Fiscal*), portuguesa (*Direito Fiscal*) ou germânica (*Steuerrecht*).

Além disso, a contribuição italiana não se limitou ao substrato científico ou teórico, mas também favoreceu diretamente a difusão do ensino do Direito Tributário. Em verdade, essa contribuição deve ser atribuída a Tullio Ascarelli, renomado jurista italiano que desembarcou no Brasil na década de quarenta do século XX, também fugindo da perseguição fascista, e passou a desenvolver suas atividades profissionais e acadêmicas em São Paulo<sup>44</sup>.

Apesar de ter sido notabilizado pelas suas contribuições no Direito Comercial, Ascarelli também era estudioso familiarizado com o Direito Tributário Europeu, não tardando a escrever estudos no Brasil, dentre os quais “A quota-parte dos funcionários nas multas e os princípios de justiça fiscal”<sup>45</sup>, trabalho de autoria de Ascarelli, embora tenha sido publicado pela Federação das Indústrias, sem a identificação da autoria do trabalho<sup>46</sup>. Outro ensaio de Ascarelli, embora não publicado, sob a tutela da Federação de Indústrias, foi “O conceito de rendimento tributável e o projeto do Novo Regulamento de Imposto de Renda”<sup>47</sup>. Além disso, Ascarelli publicou importantes estudos dedicados à tributação da renda, a exemplo do “Imposto de Renda e sociedades comerciais”, no ano de 1947<sup>48</sup>.

Porém, a principal contribuição de Ascarelli para o ensino do Direito Tributário no Brasil foi a realização, no ano de 1947, de um curso de extensão na Escola de Sociologia e Política da Universidade de São Paulo, por sua vez denominado “Princípios básicos do Imposto de Renda e o sistema brasileiro”.

Para Ruy Barbosa Nogueira, esse curso foi provavelmente o primeiro com conotação científica<sup>49</sup> realizado no Brasil<sup>50</sup>.

A importância desse curso deve ser verificada também por aproximar estudantes, advogados e profissionais da área, impulsionando-os ao estudo profundo do Direito Tributário.

Por esse motivo também deve ser reconhecida a influência de Ascarelli na produção científica dos primeiros estudiosos brasileiros, especialmente atuantes em São Paulo, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa<sup>51</sup>, considerado o melhor aluno do curso lecionado por Ascarelli<sup>52</sup>, e que depois trilharia seus próprios

<sup>44</sup> Sobre o assunto, recomenda-se: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10. São Paulo: coedição Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, 1990, p. 21 e seguintes.

<sup>45</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil. Op. cit., p. 21 e seguintes.

<sup>46</sup> Idem, p. 21-26.

<sup>47</sup> Ibidem, p. 27-26.

<sup>48</sup> ASCARELLI, Tullio. Imposto sobre a Renda e sociedades comerciais. *Revista de Direito Administrativo*, v. VII. Rio de Janeiro: janeiro-março 1947. Seção II da *Revista do Serviço Público* – Departamento Administrativo do Serviço Público – Fundação Getúlio Vargas, p. 19-33.

<sup>49</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil. Op. cit., p. 21 e seguintes.

<sup>50</sup> Idem.

<sup>51</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma: IBET e Resenha Tributária, 1975, p. 42 e seguintes.

<sup>52</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil. Op. cit., p.31.

passos na Escola de Sociologia e Política, ministrando o histórico “Curso de Introdução ao Direito Tributário” (1948). Sousa também passou a ministrar a disciplina “Legislação Tributária” (a partir de 1949), na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade de São Paulo.

A colaboração entre Sousa e Ascarelli também aparecia com antecedência no livro *Lucros extraordinários e Imposto de Renda*, em 1944, de autoria de Ascarelli, Sousa e João Batista Pereira de Almeida Filho<sup>53</sup>.

Ademais, dentre as contribuições de Ascarelli, também deve ser reconhecido o esforço para difundir a produção jurídico-tributária europeia, notadamente germânica, francesa e italiana, colaborando para divulgar obras clássicas de Otto Mayer, Albert Hensel, Ernst Blumenstein, Franz von Myrbach-Rheinfeld, Enno Becker, Ezio Vanoni, Mario Puglièse, Benvenuto Griziotti, Giannini, Giorgio Tesoro, Louis Trotabas, François Geny, Henry Laufemburger, dentre outros<sup>54</sup>, além dos primeiros trabalhos brasileiros sobre o tema, a exemplo do *Curso* de João Martins de Oliveira.

É interessante notar que alguns traços teóricos desenvolvidos pelo autor seriam reproduzidos e aprofundados pela literatura brasileira do período. É o caso da consideração econômica no estudo do Direito Tributário, que poderia servir para esclarecer o alcance de determinado instituto jurídico. A relação entre direito e economia aparecia como preocupação constante de Ascarelli<sup>55-56</sup>. Essa preocupação, de certa forma, transpareceu na literatura tributária brasileira do período, entre os anos quarenta a sessenta, com particular intensidade<sup>57</sup>.

Contudo, Ascarelli retorna à Itália em 1949<sup>58</sup>, deixando importante legado ao estudo e ao ensino do Direito Tributário brasileiro, especialmente também por direcionar estudantes e profissionais que depois se notabilizariam como celebrados tributaristas brasileiros, especialmente atuantes na Universidade de São Paulo, dentre os quais Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira e Alcides Jorge Costa.

Adicionalmente, observe-se que a realidade do ensino do Direito Tributário Brasileiro também passou por semelhante processo visualizado nas realidades francesa e italiana.

Inicialmente, o Direito Tributário (ou Legislação Tributária) era estudado no âmbito da Ciência das Finanças (cuja cátedra no Brasil foi oficialmente instituída em 1879, mas cujo ensino só foi efetivamente criado a partir de 1930, no século XX, no Brasil)<sup>59</sup>.

<sup>53</sup> ASCARELLI, Tullio; SOUSA, Rubens Gomes de; FILHO, João Batista Pereira de Almeida. *Lucros extraordinários e Imposto de Renda. Comentários ao Decreto n. 15.028 de 13 de março de 1944, em relação com a doutrina e a legislação do Imposto de Renda*. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1944, p. 14 e ss.

<sup>54</sup> Idem, p. 27 e seguintes.

<sup>55</sup> ASCARELLI, Tullio. O Imposto sobre a Renda e sociedades comerciais. Op. cit., p. 32.

<sup>56</sup> No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil. Op. cit., p. 32.

<sup>57</sup> Idem.

<sup>58</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. Contribuição da doutrina italiana para a formação do direito tributário brasileiro. Op. cit., p. 1.159.

<sup>59</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 10.

Isso significa que, até a década de trinta do século XX, a Ciência das Finanças era ensinada no curso de Economia Política. Obviamente, o ensino do Direito Tributário se fazia no quadro dessa disciplina. Posteriormente, o ensino da Legislação Financeira se fez dentro da cátedra da Ciência das Finanças, que só teve institucionalização efetiva a partir da década de trinta do século XX no Brasil, com gritante atraso. Só então a Ciência das Finanças recebeu efetiva autonomia institucional do curso de Economia Política. Na Itália e na França, com a publicação de cursos com a denominação “Ciência das finanças e legislação financeira”, ou “Ciência das finanças e Direito Financeiro”, indicava-se invariavelmente que o estudo e o ensino do Direito Financeiro se fazia no âmbito da Ciência das Finanças<sup>60</sup>.

O mesmo processo ocorreu no Direito Tributário brasileiro, ensinado dentro da disciplina de Ciência das Finanças e Legislação Financeira, para depois, apartando-se o Direito Financeiro da Ciência das Finanças, separar-se do Direito Financeiro enquanto disciplina autônoma, o que somente ocorreria oficialmente em 1969, com a criação da disciplina “Direito Tributário”, na Faculdade de Direito do Largo São Francisco, na USP, sob a tutela de Ruy Barbosa Nogueira.

### **3. A Influência da Literatura Italiana nos Institutos Fundamentais do Direito Tributário Brasileiro**

A influência das construções teóricas (e legislativas) italianas na produção jurídico-tributária brasileira também deve ser reconhecida. Diversas características oriundas da produção jurídica italiana foram repercutidas na literatura tributária brasileira.

A elevação do Direito Constitucional Tributário, por exemplo, especialmente a partir da Constituição de 1946, recebeu particular atuação de Aliomar Baleeiro que, enquanto figura essencial na consolidação das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, ensinou que aqueles dispositivos tributários previstos na Constituição estruturariam o ramo dogmaticamente autônomo denominado “Direito Tributário Constitucional”<sup>61</sup>, enquanto fonte maior do “Direito Tributário Substantivo” (ou Material).

Nesse sentido, a elevação constitucional do Direito Tributário foi também influenciada pela literatura italiana, e mais precisamente, em Dino Jarach, através da sua obra *O fato impositivo*, onde tratou do Direito Tributário Substantivo, definindo e difundido o chamado “Direito Tributário Constitucional”. Esse, para o autor italiano seria, o “[...] conjunto de normas que disciplinam as soberanias fiscais dentro do Estado e as delimitam entre elas”<sup>62</sup>.

A influência italiana também pode ser observada em outros clássicos estudos do Direito Constitucional Tributário brasileiro, a exemplo de Antonio Roberto Sampaio Dória, em *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process*

<sup>60</sup> Idem, p. 11.

<sup>61</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 15-16.

<sup>62</sup> JARACH, Dino. *O fato impositivo*. 2. ed. Tradução: Dejalma Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 54.

of law, que foi amplamente refletido nos estudos constitucionais tributários de Baleeiro e também de Victor Uckmar<sup>63-64</sup>, cuja obra sobre princípios constitucionais tributários teve ampla repercussão na literatura tributária brasileira, especialmente a partir da década de sessenta do século XX.

Além disso, a influência italiana se fez sentir na reprodução de diversos outros temas e debates consolidados na literatura europeia. Dentre vários campos de estudo, elenca-se apenas quatro: a questão da interpretação da lei tributária; o debate causalista; a elevação do pressuposto de fato (e do fato imponible); e as teorias da relação tributária. Todos tiveram essencial papel na forma de estudar e de ensinar o direito tributário na realidade brasileira.

Primeiramente, o histórico livro sobre interpretação do direito tributário de Ezio Vanoni, difundido no Brasil por Rubens Gomes de Sousa, ao traduzir o trabalho do autor italiano, mostra de forma panorâmica a evolução histórica das técnicas interpretativas peculiares ao Direito Tributário, apresentando também reflexões sobre institutos fundamentais do direito tributário, sob a premissa de que o Direito Tributário apresentaria particularidades que incutiriam a necessidade de técnicas hermenêuticas próprias<sup>65-66-67-68</sup>.

Por outro lado, refletindo os debates germânicos acerca da interpretação econômica contida na Codificação Tributária Alemã, o financista Benvenuto Griziotti<sup>69</sup> foi considerado o precursor<sup>70</sup> da doutrina da interpretação funcional (teleológica ou econômica) italiana.

Naturalmente, a literatura tributária italiana, assim como a de língua alemã, também repercutiu posicionamentos distintos sobre a problemática, conforme se observa em Giannini<sup>71</sup>, Tesoro<sup>72</sup>, Berliri<sup>73</sup>, Mario Pugliese<sup>74</sup>, Ezio Vanoni<sup>75</sup>.

Na maior parte dos casos, estudiosos afiliados à Escola de Pávia, antiformalistas, manifestaram posições favoráveis ao instituto. De mesma forma, Dino Jarach<sup>76</sup> foi conhecido por defender o mecanismo no Direito Tributário, especialmente por ligá-lo à capacidade contributiva<sup>77</sup>. Foi também conhecida a posição de Tullio

<sup>63</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais tributários e cláusula due process of law*. São Paulo, 1964, p. 14-15.

<sup>64</sup> Idem.

<sup>65</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Op. cit., p. 11.

<sup>66</sup> Idem, p. 13.

<sup>67</sup> Ibidem, p. 16 e seguintes.

<sup>68</sup> Ibidem, p. 13.

<sup>69</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*. Op. cit., p. 316-333.

<sup>70</sup> FALSITTA, Gaspare. *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Itália*. Op. cit., p. 80-83.

<sup>71</sup> GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1956, p. 37-47.

<sup>72</sup> TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*. Bari, 1938, p. 09 e seguintes.

<sup>73</sup> BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. v. II, t. I. Op. cit., p. 03 e seguintes.

<sup>74</sup> PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. México: Alfonso Cortina, 1939, p. 122-127.

<sup>75</sup> VANONI, Ezio. *Opere giuridiche*. II. Op. cit., p. 85-111.

<sup>76</sup> J ARACH, Dino. *Hermenêutica no direito tributário*. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC, 1975, p. 83 e seguintes.

<sup>77</sup> Idem, p. 99-100.

Ascarelli acerca da possibilidade da adoção do uso de elementos econômicos frente à tradicional interpretação jurídica do direito<sup>78-79</sup>.

Ademais, outros temas relevantes na literatura foram estudados por estudiosos italianos, ainda que em grande parte ligados à experiência germânica. Exemplo importante desse ambiente pode ser observado no debate da causa ou fundamento do tributo e, naturalmente, na própria obrigação tributária.

Com forte apelo extrajurídico, a problemática dividiu a literatura especializada, entre aqueles que defendiam a importância do estudo da causa (extrajurídica) no Direito Tributário, passando pelo esforço anticausalista, pautado no fundamento exclusivamente jurídico da obrigação tributária (a Lei).

Nesse ambiente, a Escola de Pávia foi reconhecidamente causalista, ao passo que a Escola de Nápoles, formalista, seguiu o caminho do anticausalismo, ainda que em ambas as Escolas fossem possíveis notar ponderações. Autores do porte de Dino Jarach e Ezio Vanoni determinaram a causa variável para cada espécie tributária. Nesse caso, o imposto se vincularia à capacidade contributiva, ao passo que a taxa à contraprestação e o benefício obtido, no que tange às contribuições. O anticausalismo, por outro lado, prendia-se a elementos jurídicos na lei tributária (vinculando-os ao pressuposto de fato).

Note-se, portanto, que o debate causalista também oferecia elementos para melhor determinação das espécies tributárias. Giannini contribuiu para a elevação da finalidade na classificação das espécies tributárias, e Tesoro, em outro passo, vinculou a causa da obrigação tributária ao pressuposto de fato definido em lei.

Já Blumenstein, cuja tradução italiana de sua obra repercutiu fortemente na literatura italiana, mostrou posição intermediária, dividindo os tributos de acordo com a vinculação (ou não) à causa. Assim, os tributos com causa seriam as taxas e as contribuições, ao passo que os tributos sem causa seriam os impostos<sup>80</sup>.

Embora inicialmente refletindo o causalismo do Direito Tributário europeu, o formalismo e o positivismo jurídico, influenciando a Ciência do Direito Tributário Brasileiro, favoreceram a introdução e o desenvolvimento do anticausalismo na literatura tributária brasileira, ainda que com eventuais ponderações, tendência que inclusive já aparecia no primeiro livro de Rubens Gomes de Sousa<sup>81</sup>.

<sup>78</sup> ASCARELLI, Tullio. O Imposto sobre a Renda e sociedades comerciais. Op. cit., p. 32. Também: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil. Op. cit., p. 05 e ss.

<sup>79</sup> GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 39-40.

<sup>80</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Op. cit., p. 01-04. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 232-252. VANONI, Ezio. *Opera giuridiche*. t. II, p. 50. TESORO, Giorgio. Op. cit., p. 172. GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. A. Giuffrè, 1968, p. 51-61. GIANNINI, A. D. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Op. cit., p. 54 e ss. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. 18. ed. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. I, p. 133 e ss. INGROSSO, Gustavo. *Istituzioni di diritto finanziario*. Napoli: Dott. Eugenio Jovene Editore, 1937. v. II. Le entrate dello Stato. Imposte e Tasse. Ed altri entrate patrimoniali, p. 98. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *A causa da obrigação tributária. Temas de direito tributário. Pareceres e estudos*. Rio de Janeiro: Edições Financieras S.A., 1955, p. 330 e ss.

<sup>81</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal no Brasil*. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943, p. 01-08.

A partir da década de sessenta, o normativismo dogmático kelseniano impulsionou a determinação da causa da obrigação tributária identificada na hipótese de incidência legalmente prevista.

A vinculação ou não do tributo, como se pode observar na contribuição de Geraldo Ataliba, repercutiu também na legislação tributária brasileira<sup>82</sup>, conforme se observa nos arts. 16 (impostos), 77 (taxas) e 81 (contribuições de melhoria) do Código Tributário Nacional, que também se inspiram na experiência legislativa tributária italiana (e germânica).

Além dos já citados, a contribuição essencial da literatura italiana também permeou na construção teórica do “fato gerador”.

A literatura italiana, refletindo diretamente as construções da literatura alemã, passou a desenvolver estudos relativos ao “pressuposto de fato”, especialmente com a tradução da obra fundamental de Albert Hensel para o idioma italiano, por Dino Jarach, sob coordenação de Griziotti<sup>83</sup>.

Hensel trabalhava com a noção de Tatbestand (Suposto Fático, Suposto de Fato ou Pressuposto de Fato) contido no Código Tributário Alemão, considerando-o enquanto conceito abstrato previsto em lei, diferenciando-o, assim como parte da literatura alemã, do fato concretamente realizado<sup>84</sup>.

Por outro lado, também repercutiram na literatura italiana autores que não se importavam em diferenciar a definição hipotética do fato concreto realizado, conforme se pode observar na ideia de “objeto do tributo” ou “objeto do imposto” (*Steuerobjekt*), expressão adotada por Ernst Blumenstein (e inspirada na experiência fiscalista), que também teve seu trabalho traduzido ao idioma italiano por Francesco Forte<sup>85</sup>. Assim, muitos estudiosos italianos debruçaram-se sobre o tema, inclusive colacionando diferenciadas terminologias, a exemplo de Allorio, Tesoro, Giannini e, sobretudo, Jarach (que usava também as expressões “pressuposto di fatto” e “fatto imponible”), cujos estudos sobre o tema influenciaram incisivamente a literatura latino-americana<sup>86</sup>.

É curioso notar que, embora a influência francesa de Gastón Jèze (fato gerador do imposto)<sup>87</sup>, especialmente também difundida nos trabalhos preparatórios do Código Tributário Nacional, assim como nos estudos de Rubens Gomes de

<sup>82</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65 e ss.

<sup>83</sup> HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Tradução: Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956, p. 71 e ss.

<sup>84</sup> Idem.

<sup>85</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. Op. cit., p. 111 e ss.

<sup>86</sup> Sobre o assunto, confira-se, por exemplo: BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero*. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, p. 25 e seguintes. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho español*. 18. ed. Madrid: Marcial Pons e Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996, p. 354. SCHOUERI, Luís Eduardo. O fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 134 e seguintes. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 413-519.

<sup>87</sup> JÈZE, Gastón. O fato gerador do imposto. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Seção II da *Revista do Serviço Público* – Departamento Administrativo do Serviço Público – Fundação Getúlio Vargas, junho 1945, p. 50-65.

Sousa<sup>88</sup> e no trabalho de Amílcar de Araújo Falcão<sup>89</sup>, prevalecesse a partir da tradução portuguesa do ensaio de sua autoria<sup>90</sup>, nos primeiros estudos brasileiros era possível observar inclusive maior preferência à literatura italiana, como se observa no inaugural estudo de João Martins de Oliveira que, sob influência de Giannini, adotou as expressões “presupposto di fatto” e “fattispecie”<sup>91</sup>.

Contudo, o estudo do autor italiano radicado na Argentina Dino Jarach, denominado *El hecho imponible* (O fato imponível), trouxe enorme contribuição ao tema no Brasil, influenciando tanto os estudiosos adeptos de concepções monistas ligados à expressão “fato gerador” (como Amílcar de Araújo Falcão), como também aqueles que tiveram preferência posterior pela distinção entre a hipótese abstrata e o fato concretamente realizado, ainda que com terminologias distintas, como se observa em Alfredo Augusto Becker (hipótese de incidência abstrata e hipótese de incidência concreta)<sup>92</sup>, Geraldo Ataliba (que, diretamente influenciado por Jarach, aduziu as expressões hipótese de incidência, para a hipótese abstrata, e fato imponível, para o fato concreto) e Paulo de Barros Carvalho, na célebre construção teórica denominada *Regra-matriz de incidência tributária*<sup>93</sup>. Dino Jarach, em uma leitura normativista kelseniana desenvolvida por estudiosos brasileiros dedicados à problemática, foi considerado por esses autores enquanto um dos mentores da “Escola de Glorificação do Fato Gerador”.

Jarach também trouxe importante contribuição para a determinação dos elementos do presuposto de fato e do fato imponível<sup>94</sup>, que seriam também consolidados, na literatura brasileira, por Geraldo Ataliba<sup>95</sup> e, sobretudo, por Paulo de Barros Carvalho<sup>96</sup>.

Pode-se observar, portanto, que a literatura tributária brasileira, ao desenvolver a problemática da estrutura do presuposto de fato (hipótese de incidência) foi amplamente influenciada pela literatura italiana (sobretudo por Jarach, até porque a busca pela determinação do presuposto de fato e da obrigação tributária já eram preocupações antigas da literatura tributária europeia), ainda que a influência francesa tenha favorecido também a elaboração de relevantes estudos apoiados na terminologia “fato gerador”, por sua vez consagrada no Código Tributário Nacional (art. 114)<sup>97</sup>.

<sup>88</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador no Imposto de Renda. *Revista de Direito Administrativo*, v. XII. São Paulo: FGV, abril-junho 1948, p. 32-59.

<sup>89</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 04-05.

<sup>90</sup> JÈZE, Gastón. O fato gerador do impôsto. Op. cit., p. 50-65.

<sup>91</sup> OLIVEIRA, João Martins. *Direito fiscal* (estudos doutrinários e anotações ao Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938). Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943, p. 14.

<sup>92</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 318; 328-332.

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1981, p. 66-67. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 250 e ss.

<sup>94</sup> JARACH, Dino. *Curso de derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Cima, 1980, p. 136. JARACH, Dino. *O fato imponible. Teoria geral do direito substantivo*. 2. ed. Tradução: Dejalma Campos, 2004, p. 92 e ss.

<sup>95</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65 e ss.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. Op. cit., p. 66-67.

<sup>97</sup> COSTA, Alcides Jorge. Da teoria do fato gerador. *Curso de teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Coordenação da Administração Tributária, 1975, p. 113 e seguintes.



Além da problemática do fato gerador, hipótese de incidência ou pressuposto de fato, o estudo brasileiro da obrigação tributária (e da relação tributária) foi também influenciado pela literatura italiana, igualmente refletindo a problemática já identificada na literatura de idioma alemão.

A questão, inicialmente tratada no âmbito do Direito Público (e Direito Administrativo), no século XIX, considerava a relação do imposto enquanto relação estabelecida no Poder Tributário ou Poder Financeiro. Na prática, contudo, naquele contexto histórico oitocentista, essa relação poderia ser identificada como uma relação vinculada ao poder de fato, caracterizando a relação sob a perspectiva da submissão fática do contribuinte em face do Poder Tributário ou Financeiro. A diferença importante refere-se ao tratamento diferenciado relativo às relações de Direito Privado, consideradas jurídicas, com a noção de bilateralidade e de equivalência entre as partes.

No Direito Público, essa equivalência não existiria, e, logo, faria maior sentido concebê-la como relação de Poder Fático (e decorreria das próprias peculiaridades da legalidade desenvolvidas na época no Direito Público). Essa visão pode ser observada nas obras de Mayer e Schneider, na Alemanha, assim como em Orlando e Lolini, na Itália<sup>98</sup>.

Entretanto, a noção de relação jurídica, regulada e fundamentada no Direito prevaleceu em Myrbach-Rheinfeld<sup>99</sup>, Blumenstein<sup>100</sup>, Hensel<sup>101</sup> e na ampla maioria da literatura tributária germânica e italiana posterior à edição do Código Tributário Alemão (1919).

Definida a relação tributária enquanto relação de direito, e fundamentada nesse, passa-se a desenvolver a estrutura (jurídica) dessa relação. Como a relação jurídica basilar construída no secular Direito Privado consubstanciava-se enquanto relação obrigacional, logo, a relação tributária, tirando lições do Direito Privado, não tardou a concebê-la enquanto relação obrigacional entre o Fisco e o contribuinte, obtendo como objeto o tributo.

Rapidamente, a literatura tributária passa a refletir a influência do Direito Privado, com ou sem ponderações, na concepção da relação tributária enquanto relação obrigacional, mas com peculiaridades próprias da realidade tributária.

Igualmente, a relação tributária obrigacional, ancorada nas construções de Direito Privado, também oferecia caminho para a elevação da proteção do contribuinte perante investidas do Poder Tributário.

Não por acaso, o debate sobre a estrutura (e a natureza) da relação tributária (partindo de seu pressuposto obrigacional) ecoou na literatura especializada, gerando inclusive interesse posterior de estudiosos brasileiros dedicados a desvendar as origens (e a evolução) do debate<sup>102</sup>.

<sup>98</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Op. cit., p. 93-94.

<sup>99</sup> MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de droit financier*. Op. cit., p. 115-123.

<sup>100</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Op. cit., p. 09. Também: BLUMENSTEIN, Ernst. *A ordem jurídica da economia das finanças. Tratado de Finanzas* (Dr. Wilhelm Gerloff e Fritz Newmark). Buenos Aires: El Ateneo, 1961. t. I, p. 111 e ss.

<sup>101</sup> HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Op. cit., p. 71-72.

<sup>102</sup> Na doutrina brasileira, destacou-se o trabalho elaborado por Alcides Jorge Costa, que enunciou excelente contextualização do processo histórico-evolutivo na doutrina estrangeira (e suas in-

No que tange ao assunto, na realidade europeia, notabilizaram-se as contribuições de Hans Nawiasky, com a teoria da relação jurídica concêntrica (concebendo a relação jurídica tributária enquanto relação jurídica assemelhada à relação de Direito Privado, com igualdade de direitos e deveres entre Fisco e contribuinte)<sup>103</sup>, que, apresentando certo radicalismo, recebeu críticas de Bühler<sup>104</sup> e Albert Hensel<sup>105</sup>.

Porém, Giannini, distanciando-se de Nawiasky, e apresentando posição distinta, foi o autor italiano que mais influência deteve sobre a construção da concepção da relação jurídico-tributária<sup>106</sup>.

Com o aporte de Giannini e a contribuição de autores como Vanoni<sup>107</sup>, Puglièse<sup>108</sup>, Ingresso<sup>109</sup>, Tesoro<sup>110</sup>, e Berliri<sup>111</sup> entre outros, a doutrina italiana majoritária inclinou-se para conceber a relação tributária como relação jurídica obrigacional, mas de natureza complexa, sem presumir a igualdade entre as partes na relação tributária, mas reconhecendo o Direito Tributário enquanto caminho para equilibrar, na medida do possível, essa relação.

Em síntese, esse foi o pensamento fundamental de Giannini, acerca do conteúdo complexo da relação jurídico-tributária: “Do ordenamento jurídico do imposto, além disso, não se limitam somente a obrigação de pagar ou o correspondente direito de exigir uma soma determinada quando se verificam os pressupostos de fato estabelecidos, mas uma série de outras obrigações e direitos, assim do ente público como do sujeito ao poder estatal, de vários conteúdos e de várias naturezas [...]” e por isso “[...] a relação jurídica do imposto tem um conteúdo com-

fluências na doutrina nacional) no trânsito da relação de poder para a relação jurídica e suas peculiaridades, tornando-se referência obrigatória para os interessados em estudar o tema “relação jurídico-tributária” (COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídico-tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35). Posteriormente, Helenilson Cunha Pontes, em coletânea versada a homenagear o professor Alcides Jorge Costa, também elaborou artigo sobre a relação jurídico-tributária. Nesse ínterim, Cunha Pontes, observando o perfil atual da doutrina germânica, também acrescentou acertadamente o perfil constitucionalizado que atualmente é relegado à relação jurídico-tributária (PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.v. I, p. 93-118). Nesse sentido, merece leitura também a tese de doutorado do Prof. Alcides Jorge Costa, que foi publicada parcialmente sob os auspícios do IBDT: COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003 (tese de doutorado), p. 07-63.

<sup>103</sup> NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario. Obras básicas de Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982, p. 68-71.

<sup>104</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Op. cit., p. 95-96.

<sup>105</sup> COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídico-tributária. Op. cit., p. 21-35. PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. Op. cit., p. 93-118.

<sup>106</sup> GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. Op. cit., p. 75 e ss. GIANNINI, A. D. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Op. cit., p. 123 e ss.

<sup>107</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Op. cit., p. 101 e ss. VANONI, Ezio. *Opere giuridiche*. Op. cit., p. 19-37; 47-53.

<sup>108</sup> PUGLIÈSE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. Op. cit., p. 30 e ss.

<sup>109</sup> INGROSSO, Gustavo. *Diritto finanziario*. 2. ed. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1956, p. 101 e ss.

<sup>110</sup> TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*. Bari: Dott. Luigi Macri Editore, XVI, 1938, p. 09 e ss.

<sup>111</sup> BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1957. v. II, t. I, p. 43 e ss.

plexo, enquanto dessa derivam, de um lado, poderes, direitos e também obrigações da autoridade financeira, a que correspondem obrigações positivas ou negativas, ou também direitos, das pessoas sujeitas à sua potestade, do outro, mais especificamente, o direito do ente público de exigir e a respectiva obrigação do contribuinte de pagar a soma equivalente ao montante do imposto nos casos especificamente devidos. Que esta última obrigação constitui a parte essencial e fundamento da relação e também o fim último a que tende o instituto do imposto, pode ser mais concretamente indicado com o termo de ‘débito do imposto’ a que corresponde um crédito do ente público, enquanto com a expressão mais genérica de direitos e obrigações tributárias se designam todos os outros direitos e deveres que podem surgir da relação de imposto.”<sup>112</sup> Ou seja, a relação jurídico-tributária é uma relação complexa, em que a obrigação de pagar o tributo, ainda que essencial, ainda que fim último do Poder Financeiro, apresenta conexão com outros direitos, obrigações e deveres, correlacionados entre os sujeitos da relação jurídico-tributária. Esta posição recebeu a adesão da maioria dos autores italianos, como Puglièse<sup>113</sup>, Berliri<sup>114</sup>, Vanoni<sup>115</sup>, Jarach<sup>116</sup>, reconhecendo inclusive a existência da obrigação tributária, como componente principal da relação jurídico-tributária, aliada às obrigações, direitos e deveres que conjuntamente formam a relação jurídico-tributária.

A construção de Giannini influenciou não somente a realidade europeia, mas notadamente a América Latina, graças à adesão, ainda que eventualmente ponderada, dos autores italianos de maior influência frente à América Latina, como Berliri, Dino Jarach, Puglièse, Vanoni, entre outros. Nesse aspecto, esses autores reconheceram a obrigação tributária como núcleo central da relação jurídica tributária, que se centraliza na obrigação tributária – esta uma relação jurídica que envolve dois polos: crédito e débito. Também reconheceram a existência de obrigações correlatas, ou deveres, segundo parte da doutrina, que mesmo não se tratando da obrigação de pagar o tributo, auxiliariam na sua recepção ou na sua fiscalização.

Por outro lado, contrária à doutrina da relação jurídica tributária obrigacional, defendida pelos autores italianos supracitados, desenvolveu-se também corrente doutrinária denominada “procedimentalista” na Itália, ou, na terminologia adotada por Sainz de Bujanda, “Doutrinas Dinâmicas” ou “Funcionais”<sup>117</sup>.

Essa corrente doutrinária, cujos principais representantes italianos foram Gian Antonio Micheli<sup>118</sup> e Mafezzoni, defendeu a não existência de uma obriga-

<sup>112</sup> GIANNINI, A. D. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Op. cit., p. 125 e ss. Mas a construção originária acerca da “relação jurídica do tributo” encontra-se na seguinte obra: GIANNINI, A. D. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1937, p. 25-30.

<sup>113</sup> PUGLIÈSE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. Op. cit., p. 133 e ss.

<sup>114</sup> BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. v. II, t. I. Op. cit., p. 43 e ss.

<sup>115</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Op. cit., p. 101 e ss. VANONI, Ezio. *Opere giuridiche*. Op. cit., p. 19-37; 47-53.

<sup>116</sup> JARACH, Dino. *Finanzas publicas y derecho tributario*. Op. cit., p. 370 e ss.

<sup>117</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985. v. 2. Análisis estructural del derecho financiero. Ramos del derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera, t. I, p. 33 e ss.

<sup>118</sup> MICHELI, Gian Antonio. *Curso de derecho tributario*. Tradução: Julio Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 167 e ss.

ção tributária, mas um conjunto de atos e procedimentos destinados a harmonizar duas situações jurídicas (em face do Poder de Império e do dever correlato do contribuinte). Nesse aspecto, há uma retomada da concepção do poder de imposição em face da relação jurídica obrigacional da doutrina majoritária<sup>119</sup>. Essa corrente também teve reflexos na literatura brasileira, conforme se observa em Marco Aurélio Greco<sup>120</sup>.

Ambas as correntes doutrinárias tiveram influência nos países de língua latina<sup>121</sup>, portanto, muito embora tenha ocorrido expressa prevalência pela concepção da relação jurídico-obrigacional do tributo, na formulação elaborada por Giannini, sem deixar de lado também as contribuições de Nawiasky.

Ainda, alguns outros reflexos teóricos da teoria da relação jurídico-obrigacional tributária emanada da literatura italiana tiveram também repercussões na doutrina tributária brasileira.

Por exemplo, a polêmica sobre a existência – ou não – de obrigações acessórias – ou deveres instrumentais, da qual manifestaram opiniões os italianos Ezio Vanoni, Tesoro, Puglièse, teve também posicionamentos importantes de autores brasileiros, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa, que refletiu seu próprio entendimento na estruturação do Código Tributário Nacional (arts. 113 e seguintes), e Paulo de Barros Carvalho (por exemplo, apresentando preferência pela expressão “deveres instrumentais” ao invés de “obrigação acessória”), posteriormente<sup>122</sup>.

Evidentemente, os temas lembrados acima são apenas exemplificativos. Muitos outros objetos de estudo analisados pela literatura italiana refletiram-se na produção jurídica brasileira. Não há dúvidas de que a literatura italiana foi a que mais repercutiu estudos na produção jurídico-tributária brasileira, inclusive re-

<sup>119</sup> MAFFEZZONI, Frederico. *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*. Milano: Giuffrè, 1969, p. 61. MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. 4. ed. ver. aum. Torino: UTET, 1978, p. 161 e ss. COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídico-tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. Op. cit., p. 07-63. A tradução para o português da obra de Gian Antonio Micheli foi feita por Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. (MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978). Sobre o assunto, também: BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero*. v. 2, t. I. Op. cit., p. 33 e ss.

<sup>120</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. 1. ed. São Paulo: RT, 1979, p. 06-13.

<sup>121</sup> COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídico-tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. Op. cit., p. 07-63. BIELSA, Rafael. *Estudios de derecho público*. Depalma: Buenos Aires, 1951. v. II. Derecho Fiscal, p. 127-183. AYALA, Jose Luis Perez. *Derecho tributario*. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 37 e ss. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho español*. 18. ed. Madrid: Marcial Pons e Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1996, p. 354.

<sup>122</sup> Sobre o assunto, recomenda-se: COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídico-tributária. Op. cit., p. 21-35. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. Op. cit., p. 07-63. PUGLIÈSE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. Op. cit., p. 133 e ss. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Op. cit., p. 101 e ss. VANONI, Ezio. *Opere giuridiche*. Op. cit., p. 19-37; 47-53. TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*. Op. cit., p. 09 e ss. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291-294. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 359-362. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 413-519.

fletindo as lições de estudiosos germânicos. Por tais motivos, as contribuições teóricas desenvolvidas no estudo e ensino do Direito Tributário italiano foram (e continuam) de grande repercussão para a literatura latino-americana, ecoando diretamente na produção jurídico-tributária brasileira.

### **Considerações Finais**

A influência italiana, conforme demonstrado nas linhas anteriores, foi determinante para os primeiros passos da consolidação disciplinar do Direito Tributário brasileiro, seja na perspectiva da autonomia do ensino do Direito Tributário apartado de outras disciplinas, seja pelo estudo autônomo e até mesmo pelo desenvolvimento de uma legislação mais coesa e harmônica com a experiência estrangeira, notadamente europeia.

A experiência italiana no ensino da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro e, posteriormente, do Direito Tributário, contribuiu fortemente, ao lado da experiência francesa, para refletir determinadas características que seriam identificáveis de forma bastante semelhante na realidade brasileira, especialmente nos primeiros anos da formação disciplinar do Direito Tributário. Seja na perspectiva do ensino autônomo, iniciando-se na Ciência das Finanças, passando pelo Direito Financeiro, para somente depois ser ensinado de maneira separada, em 1969, observa-se a ampla influência das ciências econômicas na formação da Ciência do Direito Tributário brasileiro, pelo menos nos primeiros anos de sua disseminação.

No campo teórico, no mesmo passo, a influência da experiência italiana foi determinante, seja na repercussão de importantes estudiosos italianos, seja porque esses estudiosos, ancorados também na sólida contribuição de língua alemã, reproduziam os ensinamentos dessa última em solo latino-americano. Da mesma forma, temas fundamentais para o desenvolvimento do Direito Tributário brasileiro, mas que já apresentavam antecedentes na experiência europeia, foram difundidos e aprofundados pela doutrina italiana, favorecendo a repercussão desses na literatura e na própria legislação brasileira, conforme se observou na investigação panorâmica da causa do tributo, da interpretação da lei tributária, do pressuposto de fato e do fato impositivo, assim como da relação tributária. Igualmente, a elevação do Direito Constitucional Tributário (e dos princípios a ele inerentes) também recebeu suporte na literatura italiana, que refletiu em grande parte o espírito constitucionalista (e principiológico) pós-guerra europeu, a partir da década de quarenta do século XX.

Assim, todos esses temas encontraram essencial contribuição italiana, por sua vez repercutida de forma soberana na literatura tributária nacional.

Nos anos seguintes, a experiência italiana passou a ser refletida em outros campos, paulatinamente na medida em que a literatura tributária brasileira avançava no desenvolvimento de problemáticas atinentes também a outros sub-ramos do Direito Tributário.

Portanto, a partir da breve análise panorâmica acima levantada, pode-se concluir que:

- A experiência europeia contribuiu de forma determinante para o desenvolvimento do Direito Tributário brasileiro, sobretudo pautado na experiência italiana (também refletindo a contribuição germânica) e francesa.

– Tendências semelhantes no desenvolvimento do ensino autônomo do Direito Tributário italiano foram sentidas de forma análoga na experiência brasileira, refletindo também a influência ancestral da Ciência das Finanças.

– Os primeiros passos no desenvolvimento teórico e do ensino do Direito Tributário demonstram a influência da experiência italiana, conforme se observa em João Martins de Oliveira, Tullio Ascarelli e Rubens Gomes de Sousa.

– A problemática da causa do tributo (e da própria obrigação tributária) amplamente debatida na realidade tributária italiana, também repercutiu na literatura tributária brasileira, caminhando pela preferência pelo anticausalismo, mais ligado à Escola de Nápoles (formalista).

– A interpretação da lei tributária, e suas diferentes técnicas, foram também observadas pela literatura italiana, sobretudo refletida na experiência germânica, como foi o caso da interpretação funcional, teleológica ou econômica, que teve o apoio de Griziotti, e foi divulgada por Jarach, na América Latina.

– O estudo do fato gerador, com essencial influência da literatura francesa (Jèze), teve fortes contribuições da literatura europeia, seja de língua alemã ou italiana. Mas foi Jarach a principal influência italiana na literatura tributária brasileira, contribuindo para difundir a problemática do tema na literatura nacional, influenciando importantes autores brasileiros.

– A contribuição ao estudo da relação tributária obrigacional desenvolvida na literatura tributária europeia teve essencial participação da literatura italiana, a exemplo de Giannini. A contribuição italiana repercutiu de forma determinante na literatura e na legislação tributária brasileira, conforme se observa no Código Tributário Nacional (art. 113). Mesmo posições distintas verificadas na literatura italiana sobre o tema (a exemplo da teoria funcional ou procedimentalista) também tiveram repercussões no Brasil.

Portanto, a contribuição (e a influência) italiana ao processo histórico-disciplinar do Direito Tributário brasileiro deve ser reconhecida, especialmente para o estudioso que busque investigar as origens históricas dos institutos tributários brasileiros fundamentais.

O retorno à experiência e à contribuição italiana, nesse contexto, não poderá jamais ser deixado de lado, seja do ponto de vista da construção teórica (ou científica), seja nos elementos que contribuíram para o ensino autônomo, seja na própria produção legislativa (e constitucional) do Direito Tributário brasileiro.

### **Referências Bibliográficas**

ALLORIO, Enrico. *Diritto processuale tributario*. 4. ed. Unione Tipografico Editrice Torinese, 1942.

AMATUCCI, Andrea. Las raíces de la concepción sustancial del derecho financiero público en Nápoles y en la Italia Meridional. In: D'AMATI, Nicola; AMATUCCI, Andrea (org.). *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho*



- tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional.* Bogotá – Colômbia: Temis, 2004.
- \_\_\_\_\_. Linseñamento del diritto finanziario. In: D'AMATI, Nicola; AMATUCCI, Andrea (org.). *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional.* Bogotá – Colômbia: Temis, 2004.
- ASCARELLI, Tullio. Imposto sobre a Renda e sociedades comerciais. *Revista de Direito Administrativo*, v. VII, janeiro-março de 1947. Rio de Janeiro: Seção II da *Revista do Serviço Público* – Departamento Administrativo do Serviço Público – Fundação Getúlio Vargas.
- \_\_\_\_\_; SOUSA, Rubens Gomes de; FILHO, João Batista Pereira de Almeida. *Lucros extraordinários e Imposto de Renda. Comentários ao Decreto n. 15.028 de 13 de março de 1944, em relação com a doutrina e a legislação do imposto de renda.* São Paulo: Livraria Martins Editora, 1944.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- AYALA, Jose Luis Perez. *Derecho tributário.* I. Madrid – 1: Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças.* 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.
- BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario.* Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1952. v. I.
- \_\_\_\_\_. *Principi di diritto tributario.* Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1957. v. II, t. I.
- BIELSA, Rafael. *Estudios de derecho público.* Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951. v. II.
- BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte.* Tradução: FORTE, Francesco. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954.
- \_\_\_\_\_. *A ordem jurídica da economia das finanças. Tratado de finanzas* (Dr. Wilhelm Gerloff e Fritz Newmark). Buenos Aires: El Ateneo, 1961, t. I, s/d.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero.* Análisis estructural del derecho financiero. Ramos del derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera. Madrid. Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985. v. 2, t. I.
- \_\_\_\_\_. Achille Donato Giannini. In memoriam. *Hacienda y derecho.* Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967.
- \_\_\_\_\_. *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero IV.* Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *A causa da obrigação tributária. Temas de Direito Tributário. Pareceres e Estudos.* Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1955.
- CARNELUTTI, Francesco. Introduzione al diritto processuale tributario. *Rivista di diritto processuale civile*, v. IV – Parte 1 – X. Direttori: Chiovenda; Carnelutti. Coeditori: Calamandrei. Padova: CEDAM, 1932.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária.* 2. ed. São Paulo: RT, 1981.



- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COSTA, Alcides Jorge. A doutrina italiana e sua influência no direito tributário brasileiro. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra (org.). *Princípios do direito tributário comparado. Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- \_\_\_\_\_. Algumas notas sobre a relação jurídico tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- \_\_\_\_\_. Da teoria do fato gerador. *Curso de teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Coordenação da Administração Tributária, 1975.
- \_\_\_\_\_. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003 (tese de doutorado).
- D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributario en Italia. In: AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola (org.). *Historia del derecho de la Hacienda Pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional..* Bogotá – Colômbia: Temis, 2004.
- \_\_\_\_\_. Historia de La enseñanza del derecho financiero público en Italia. In: D'AMATI, Nicola; AMATUCCI, Andrea (org.). *Historia del derecho de la Hacienda Pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional.* Bogotá – Colômbia: Temis, 2004.
- \_\_\_\_\_. L'insegnamento del diritto tributario. In: UCKMAR, Victor (coord.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Milano: CEDAM, 2000.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais tributários e cláusula due process of law*. São Paulo, 1964.
- EINAUDI, Luigi. *Corso di scienza della finanza*. 4. ed. Torino: Edizione della Rivista *La Riforma Sociale*, 1926.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- FALSITTA, Gaspare. Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico dei diritto tributário in Itália. In: UCKMAR, Antonio; UCKMAR, Victor (coord.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributário italiano. Atti del Convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria". Il Diritto Tributário. Série I.* Padova: CEDAM, 2000. v. LXXXIX.
- GENY, François. Le particularisme du droit fiscal. *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, 30 v. Paris: Recueil Sirey, 1931.
- \_\_\_\_\_. O particularismo do direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, n. 20. São Paulo: FGV, 1950.
- GIANNINI, A. D. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1937.
- \_\_\_\_\_. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1956.
- \_\_\_\_\_. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: A. Giuffrè Editore, 1968.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. 1. ed. São Paulo: RT, 1979.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*. 2. ed. Tradução: Enrique R. Mata. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.
- HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Tradução: Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956.
- INGROSSO, Gustavo. *Istituzioni di diritto finanziario*. V. II. Le entrate dello Stato. Imposte e Tasse. Ed altri entrate patrimoniali. Napoli: Dott. Eugenio Jovene Editore, 1937.
- \_\_\_\_\_. *Diritto finanziario*. 2. ed. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1956.
- JARACH, Dino. *O fato impositivo*. 2. ed. Tradução: Dejalma Campos. São Paulo: RT, 2004.
- \_\_\_\_\_. Hermenêutica no direito tributário. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC, 1975.
- \_\_\_\_\_. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, s/d.
- \_\_\_\_\_. *Curso de derecho tributario*. 3 ed. Buenos Aires: Cima, 1980.
- JÉZE, Gastón. O fato gerador do impôsto. *Revista de Direito Administrativo*. Seção II da *Revista do Serviço Público* – Departamento Administrativo do Serviço Público. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, junho 1945.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho español*. 18. ed. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1996.
- MAFFEZZONI, Frederico. *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*. Milano: Giuffrè, 1969.
- MARONGIU, Gianni. L'ordinamento tributário italiano tra la Prima Guerra Mondiale e il consolidamento del regime fascista. In: UCKMAR, Antonio; UCKMAR, Victor (coord.). *Evoluzione dell'ordinamento tributário italiano*. Atti del Convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria. Il diritto tributário. Serie I. Padova: CEDAM, 2000. v. LXXXIX.
- MICHELI, Gian Antonio. *Curso de derecho tributário*. Tradução: Julio Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- \_\_\_\_\_. *Curso di diritto tributário*. 4. ed. ver. aum. Torino: UTET, 1978.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978.
- MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de droit financier*. Tradução francesa: É. Bouche-Leclercq. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910.
- NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributário. Obras básicas de Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10. São Paulo: coedição Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, 1990.
- OLIVEIRA, João Martins. *Direito fiscal* (estudos doutrinários e anotações ao Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938). Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943.

- PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.
- PUGLIÈSE, Mario. *La prueba en el proceso tributario*. México: Jus, 1949.
- \_\_\_\_\_. *Instituciones de derecho financiero*. México: Alfonso Cortina, 1939.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma: IBET e Resenha Tributária, 1975.
- \_\_\_\_\_. *A distribuição da justiça em matéria fiscal no Brasil*. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943.
- \_\_\_\_\_. O fato gerador no Imposto de Renda. *Revista de Direito Administrativo*, v. XII. São Paulo: FGV, abril-junho 1948.
- TESORO, Giorgio. *Principi di diritto tributario*. Bari: Dott. Luigi Macri Editore, XVI, 1938.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. 18. ed. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. I.
- TÓRRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a formação do direito tributário brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. II.
- TORRES, Ricardo Lobo. As influências italianas no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Renovar*, n. 4. Rio de Janeiro, 1996.
- TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. Tradução: Guilherme Augusto dos Anjos. *Revista Forense*. Doutrina, s/d.
- UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 2001.
- VANONI, Ezio. *Opere giuridiche. II. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1962.
- \_\_\_\_\_. *Natureza e interpretação da legislação tributária*. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária – fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.