

Autonomia do Direito Tributário: revisitando a Polêmica do Uso dos Conceitos de Direito Privado em Direito Tributário

Jeferson Teodorovicz

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.

Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUC-PR.

Advogado e Professor de Direito Tributário em Curitiba e em São Paulo.

Resumo

O presente estudo busca revisar a problemática da autonomia do Direito Tributário frente a outros ramos do conhecimento. Naturalmente, suas relações com o Direito Civil apresentam as mais interessantes controvérsias. Do ponto de vista histórico, percebe-se que os debates autonomistas entre ramos do Direito Público e o Direito Privado sempre foram recorrentes no desenvolvimento das ciências jurídicas, e da mesma forma ocorreu com o desenvolvimento do Direito Tributário, seu reconhecimento enquanto disciplina jurídica e a defesa de sua autonomia científica perante outros ramos do Direito. E o debate autonomista envolve importantes desdobramentos, como a interpretação funcional da lei tributária e a própria utilização de conceitos de Direito Privado no Direito Tributário. Pretende-se, portanto, oferecer uma brevíssima reflexão sobre algumas características e problemas vivenciados no debate autonomista no Direito Tributário. *Palavras-chave:* Direito Tributário, Direito Civil, autonomia, interpretação econômica.

Abstract

This study aims to revisit the issue of the autonomy of tax law compared to other branches of knowledge. Naturally, their relations with the civil law present the most interesting controversies. From the historical point of view, it is clear that the debate between autonomist branches of public law and private law has always been recurring in the development of legal sciences, and likewise occurred with the development of tax law, its recognition as a legal discipline and the defense of their scientific autonomy towards other branches of law. And the autonomist debate involves important developments such as the functional interpretation of tax law and the use of private law concepts in tax law. It is intended, therefore, provides a very brief reflection on some features and problems experienced in autonomist debate on tax law.

Keywords: tax law; civil law, autonomy, economic interpretation.

1. Introdução

O Direito Tributário lentamente galgou amadurecimento teórico a partir das primeiras incursões europeias, notadamente consolidada pelo esforço contí-

nuo de estudiosos, dedicados a traçar os contornos teóricos que a identificariam como uma disciplina verdadeiramente autônoma. Mas essa emancipação não foi conquistada sem longos e calorosos debates, seja porque o Direito Tributário é ramo que integra o Direito Financeiro, que, por sua vez, é parte do Direito Administrativo, seja porque o Direito Tributário apresenta profundas conexões com outros ramos do Direito, e por esse motivo chega-se a falar em autonomia meramente “didática” dos ramos do Direito, em observância ao postulado da unidade do ordenamento jurídico.

No século XX, especialmente nas três primeiras décadas, foi copiosa a produção doutrinária que defendeu a subordinação do Direito Tributário - ou não - ao Direito Privado. Sem entrar em muitos detalhes acerca dos vários autores que aderiram às teses supracitadas, é preferível expor rapidamente algumas noções interessantes que dizem respeito ao embate e à emancipação da disciplina perante outros ramos do Direito.

Contudo, embora seja mais apropriado considerar o século XX como o período em que as maiores disputas pela emancipação do Direito Tributário e do Direito Financeiro foram vislumbradas, sobretudo frente ao Direito Civil (e seus conceitos), não menos evidente é que no final do século XIX já era possível visualizar os primeiros esforços nesse sentido, como lembra o autor germânico Wilhelm Kruse¹. Será sobre essa problemática (Direito Tributário x Direito Civil) que se focará a presente investigação.

2. A Autonomia do Direito Público Europeu perante o Direito Privado Europeu no Século XIX e Início do Século XX

Não parece apropriado tratar da autonomia do Direito Tributário sem antes mergulhar nas peculiaridades históricas que motivaram a emancipação do Direito Público, enquanto disciplina jurídica, frente ao Direito Privado. Na história ocidental, isto é, desde os dias em que prevalecia o uso do Codex romano até meados do século XIX, a produção jurídica predominante apresentava raiz essencialmente civilista, e, posteriormente, influenciada profundamente pelas conquistas francesas no campo da codificação (o Código Civil de 1804 e demais códigos napoleônicos posteriores). É de se asseverar que, embora o fenômeno da codificação europeia tivesse grande difusão pela experiência napoleônica, outros fenômenos codificadores já podiam ser identificados, a exemplo da contribuição da Prússia, em 1792, com a *Allgemeines Landrecht* (Lei Geral)². Mas a maior identificação latina com a língua francesa, aliada ao didatismo presente nos Códigos napoleônicos, possivelmente garantiu maior notoriedade àqueles corpos legislativos. Sem dúvida, até a queda de Napoleão, em 1815, a prevalência do fenômeno codificador identificado pela matriz privatística (embora tenham sido produzidos o Código de Processo Penal e o Código Penal napoleônicos naquele

¹ Para o contexto histórico da formação da disciplina na Alemanha, recomenda-se a leitura de: KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht: 1. Allgemeiner Teil*. 3ª ed., rev. Munique: C.H. Beck/Sche Verlagsbuchhandlung, 1975, pp. 1-2.

² Cf. STOLLEIS, Michael. *Storia del Diritto Pubblico in Germania*. Milão: Giuffrè, 2008, p. 530. (Per la storia del Pensiero Giuridico Moderno 79).

mesmo período), não era concebido sem razão. Mas incorreria em equívoco grandioso afirmar que já naquela época não estariam sedimentadas as bases para o posterior surgimento do Direito Público. E isso mesmo antes de Napoleão. A consolidação do Estado absolutista francês, que já apresentava os primeiros traços de um futuro contencioso administrativo, passou a reconhecer expressamente a institucionalização de Tribunais Administrativos a partir da Revolução Francesa, conforme ficou expressamente evidenciado na Constituição de 1791, no art. 3º, Capítulo V, Título III, que previa expressamente a criação de um contencioso administrativo destinado a evitar eventuais abusos cometidos outrora nas relações entre o Estado (naquela época, identificado com a figura do Imperador) e o cidadão.

E esse contencioso manteve-se vivo mesmo após a influência napoleônica, e, afinal, não tardou a gerar o interesse acadêmico e legislativo que garantiu a emancipação do Direito Administrativo enquanto corpo de regras e disciplina jurídica distinta da influência do Direito Privado. É interessante notar que o surgimento do contencioso especializado em Direito Público, em primeiro momento no tocante ao Direito Administrativo e, mais tarde, ao Direito Financeiro, foi o passo definitivo para a percepção da criação de um corpo de regras melhor estruturado sobre o assunto (afinal, os juízes necessitavam de um corpo de regras palatável para aqueles novos assuntos que surgiam com a especialização da matéria administrativa).

Mas não somente a produção francesa foi motivo de nota para se arregimentar a autonomia do Direito Administrativo, pois outros ecos foram ouvidos em outras nações europeias.

E, assim, a realidade prussiana também registrou gradativo interesse pela matéria, igualmente intensificada com o surgimento dos tribunais administrativos prussianos. Como ocorreu na realidade francesa, não tardou para que surgisse produção legislativa destinada a viabilizar o trabalho desses tribunais. Além disso, sucessivamente, a matéria seria incorporada nas universidades de língua alemã, especialmente a partir da segunda metade do século XIX. Nessa época eclodiu forte produção jurídico-administrativa, e a maior atenção desses assuntos evidenciou a qualidade da produção científica germânica, que teve entre seus principais representantes, Otto Mayer³, célebre estudioso dedicado ao Direito Administrativo alemão que diretamente contribuiu para o desenvolvimento do interesse jurídico-científico para uma disciplina apartada daquele mesmo ramo jurídico que teve tantas dificuldades para desenvolver uma forma própria de tratamento distinto da tradicional produção jurídica privatista⁴.

Mas engana-se quem pensou que o surgimento e desenvolvimento de uma doutrina do Direito Público em meados do século XIX traria a extirpação da influência civilista para os estudos jurídicos. A realidade jurídica civilista prevale-

³ Cf. MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Parte Especial. Poder de Policia y Poder Tributário. T. 2. Buenos Aires: Depalma, 1950, p. 197.

⁴ Assim como observado por FIORAVANTI, Maurizio. *La Scienza del Diritto Pubblico. Dottrine dello Stato e della Costituzione tra Otto e Novecento*. T. 1. Milão: Giuffrè, 2001, pp. 451-519. (Per la Storia del Pensiero Giuridico Moderno 58/59).

cente no ambiente europeu também era impulsionada por um ambiente filosófico e político de natureza liberal individualista, o que garantia sem sombra de dúvidas a identificação do Direito Civil como se fosse o próprio “Direito”, cujo maior exemplo reside na prevalência absoluta das regras hermenêuticas construídas sob aquela peculiar óptica de estudo. A influência milenar da produção jurídica privatista gerou a percepção quase instantânea de que o Direito “como um todo” deveria ser identificado tão somente a partir das bases construídas pelo próprio Direito Privado. E tal tradição não era sem motivo, afinal, não há surpresa alguma em observar a preferência dos juristas pelos alicerces solidamente construídos no seio do Direito Privado, do que arriscar elementos atinentes a um ramo que pudesse desconsiderar ou obliterar esses fundamentos já secularmente testados e aprovados no âmbito das relações jurídicas individuais. A ideia de que haveria “Direitos de Sobreposição” ao Direito Privado não poderia soar mais razoável, até porque o Direito, especialmente a partir do fenômeno liberal (que não se limitava apenas a uma forma de enxergar as relações econômicas, mas alcançava reflexos em diversas áreas do conhecimento, permeando culturas jurídicas daqueles tempos) arrematou a perspectiva claríssima de instrumento viabilizador da segurança jurídica (em contraposição ao poder exercido pelo Estado). É verdade que a Revolução Francesa, ao lado do próprio absolutismo europeu (que se desenvolveu em contextos e períodos distintos em cada nação europeia), ancorou as bases para o surgimento do Direito Administrativo. Mas também não deve ser ignorado que a tradição jurídica civilista ainda naquela época seguia predominante e avalizada pelo próprio contexto filosófico iluminista e econômico-liberal individualista. Era o momento da consagração dos Direitos Individuais, Garantias de Primeira Geração, inerentes à liberdade e à proteção patrimonial do indivíduo⁵.

E o próprio Direito Público europeu surgiu permeado - e fortemente influenciado - por essa tendência liberal individualista. O Direito Financeiro austríaco concebido originalmente por Franz Von Myrbach-Rheinfeld apresentava essa perspectiva essencialmente liberal e individualista, pois construída sob os alicerces do Direito Privado, ainda que direcionada à concepção do Direito Financeiro enquanto disciplina autônoma. Note-se, contudo, que o próprio Myrbach-Rheinfeld tinha outra preocupação, e que rivalizava com o problema anterior, que era relativa ao tratamento econômico do fenômeno jurídico financeiro, isto é, com a prevalência dos estudos de Ciência das Finanças sobre a “legislação financeira” em detrimento dos estudos propriamente “jurídicos”, isto é, analisados por estudiosos do Direito⁶. É curiosa a percepção de que efetivamente o ambiente político-econômico cultural que sustentava aqueles ambientes jurídicos incutisse indiscutíveis influências sobre as produções jurídicas a ela inerentes⁷.

⁵ Cf. Bobbio, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do Direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 15. (Coleção Elementos de Direito).

⁶ Cf. MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de Droit Financier*. Tradução francesa por É. Bouché-Leclercq. Paris: V. Giard & Briere, 1910, p. 20.

⁷ Cf. JÉZE, Gastón. *Cours de Science des Finances et de Législation Financière Française*. 6^a. ed. Paris: Marcel Giard, 1922, pp. 1-2; ALLIX, Edgard. *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*. 4^a ed. Paris: Rousseau et Cie Éditeurs, 1921, pp. 1-2.

O Direito é o instrumento formalizador de políticas (e consagrador de “ideologias”) por excelência. Reflete a cultura (ou culturas) e a postura política (ou posturas) de um determinado grupo (ou vários), que pode (ou não) refletir os interesses sociais gerais. A produção jurídico-doutrinária não escapa dessa influência, sempre apresentando resquícios, muitas vezes abarcados expressamente (ou mascarados) em seu processo de positivação.

O desenvolvimento disciplinar do Direito Tributário foi (e continua ainda nos dias atuais) marcado por essa complexa e intrincada rede de influências, muitas vezes não tão notoriamente perceptíveis à primeira vista, especialmente para perspectivas eminentemente dogmáticas de investigação. No entanto, conforme já salta aos olhos do leitor, certamente essa não é a premissa do presente trabalho. No próximo tópico serão lembrados alguns dos principais autores que dedicaram espaço ao problema da autonomia do Direito Tributário no âmbito europeu, suas argumentações e as repercussões (positivas ou negativas) que essas direcionaram para as escolas brasileiras do Direito Tributário.

3. O Debate Europeu pela Autonomia do Direito Tributário no Século XX e suas Repercussões na Doutrina Europeia

É importante notar a ocorrência de reflexos semelhantes emanados do processo de “emancipação” disciplinar do Direito Público (especialmente o Direito Administrativo) europeu no século XIX, especialmente, na França, Itália e países de língua tedesca, onde tal processo se evidenciou com maior intensidade.

Franz Von Myrbach-Rheinfeld, já em 1906, defendia que todas as vezes que o Direito Financeiro cria relações jurídicas, em particular, direitos e obrigações, ou instituições jurídicas estranhas ao Direito Privado ou que lhes contradizem, não se poderiam aplicar a estas relações e instituições nem os princípios e nem as normas de Direito Privado, já demonstrando uma veia clara na utilização própria de conceitos a serem adotados no âmbito da disciplina do Direito Financeiro, e que não guardariam necessariamente remissões ao Direito Privado⁸.

Por outro lado, para o italiano Giorgio Tesoro, apesar do exposto reconhecimento das peculiaridades ínsitas ao Direito Tributário, alegou ser mais adequado e correto “(...) falar de um particularismo, de uma especialização do Direito Tributário”. Porém, “(...) não parece oportuno reconhecer uma verdadeira e própria autonomia a este ramo do Direito (...)”. Nesse sentido, este autor, apesar de reconhecer a existência de princípios e características peculiares do Direito Tributário, sobretudo com base na obrigação tributária, preferiu defender que o Direito Tributário era parte do Direito Financeiro, uma parte especial, pois não escapava da influência do Direito Financeiro⁹.

No desenvolvimento do tratamento jurídico do fenômeno tributário ocorreu semelhante problema, que já havia sido travado por importantes estudiosos do Direito Financeiro e do Direito Tributário na Alemanha, Áustria, Suíça e Itália, mas que ganhou notoriedade (especialmente nos países de língua latina) a partir

⁸ Cf. MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de Droit Financier*. Tradução francesa por É. Bouché-Leclercq. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910, pp. 107-108.

⁹ Cf. TESORO, Giorgio. *Principii di Diritto Tributario*. Bari: Dott. Luigi Macri, 1938, p. 9.

do famoso embate travado entre os autores franceses *François Geny* e *Louis Trotabas*, sobre a autonomia do Direito Tributário - frente ao Direito Civil.

Para muitos estudiosos talvez seja essa pândega, o ponto fulcral da discussão autonomista, ou pelo menos, o momento em que a discussão alcançou maior repercussão em países que não se encaixassem perfeitamente dentro do eixo da produção jurídica de língua alemã ou italiana. O debate entre François Geny e Louis Trotabas serviu de base para as posteriores concepções da questão da autonomia do Direito Tributário, e teve origem na “dúvida” sobre a necessidade de utilização de conceitos oriundos do Direito Privado para o Direito Tributário, ou, em outras palavras, se o uso, respeito ou remissão a conceitos de Direito Privado ainda eram necessários em face do desenvolvimento teórico do Direito Tributário. Questão que sucedeu a profundo debate sobre a autonomia científica ou didática do Direito Tributário relativa às demais áreas do Direito, em especial ao Direito Privado.

François Geny, ao lado de outros renomados autores, defendia a total dependência dos conceitos de Direito Tributário aos conceitos de Direito Civil, que por sua vez tinha dentre seus principais fundamentos o temor de possíveis abusos na alteração desses conceitos, quando transpassados para outro ramo do Direito, notadamente o Direito Tributário, e, por isso, defendeu uma autonomia meramente didática entre os dois ramos do Direito. Segundo o próprio Geny:

“Este último (o direito civil e comercial) tirou e tira ainda ensinamentos preciosos do direito fiscal. Todo civilista prudente sabe o quanto as teorias, mais essenciais, do direito privado obtiveram de revelações fecundas e de desenvolvimentos ricos e novos, pela penetração das teorias fiscais, que, graças à própria sutileza, exigida por sua adaptação, levam a descobrir pontos de vista que esclarecem melhor os conflitos dos interesses privados e sugerem os meios de solucioná-los.¹⁰”

Por outro lado, Louis Trotabas defendia a autonomia científica do Direito Tributário quanto aos demais ramos do Direito, manifestando grande preocupação, na época, com o “descaso” concedido a uma disciplina tão importante, e que até aquele momento (nas duas décadas iniciais do século XX), ainda era relegada a um plano secundário do Direito, revestindo o papel de verdadeira “(...) parente pobre, a cinderela, de quem ninguém se ocupa”.

Por isso, Trotabas entendia que o desenvolvimento do Direito Tributário seria impulsionado pelo reconhecimento da autonomia entre esse ramo do Direito frente aos demais, estes que, através de seus conceitos e influências, prejudicavam a emancipação jurídico-tributária, enquanto disciplina científica¹¹.

Nesse aspecto, conforme é possível observar nos estudos divergentes de Geny e Trotabas, a eventual utilização de conceitos do Direito Civil pelo Direito Tributário Europeu gerou interessantes repercussões na relação entre esses dois ramos do Direito, passando pelos seguintes debates: (1^a) muitos estudiosos diver-

¹⁰ Cf. GENY, François. “Le Particularisme du Droit Fiscal”. *Revue Trimestrielle de Droit Civil* v. 30. Paris: Recueil Sirey, 1931.

¹¹ Cf. TROTABAS, Louis. “Ensaio sobre o Direito Fiscal”. *Revista de Direito Administrativo* v. 35, nº 26. Rio de Janeiro: FGV, outubro/dezembro de 1951, p. 39.

giram sobre a subordinação - ou não subordinação - do Direito Tributário a conceitos e institutos do Direito Privado; e (2^a) outros estudiosos europeus ensinaram que poderia ocorrer: (a) uma recepção expressa dos conceitos de Direito Privado pelo Direito Tributário; (b) uma recepção implícita de conceitos de Direito Privado no Direito Tributário; (c) uma alteração explícita de conceitos do Direito Civil no Direito Tributário; e (d) finalmente, uma aplicação analógica das normas de Direito Civil no Direito Tributário.

Mas se há autonomia (ainda que didática), e não “hierarquia” entre os dois ramos do Direito supramencionados, como interpretar as regras do Direito Tributário sem utilizar os conceitos de Direito Privado? Deve-se respeitar a produção jurídica privatista, e sua tradição milenar, reconhecendo a utilidade - e oportunidade - de usufruir desses conceitos civilistas (e aí, inserir outros ramos como “Direitos de Sobreposição”) ou trilhar o caminho da própria produção conceitual essencialmente “tributarista”, isto é, sem necessariamente se remeter às estruturas formadas no seio daquele ramo do Direito?

Por um lado, utilizar conceitos já amplamente sedimentados e testados no ordenamento jurídico era uma opção tentadora do ponto de vista da própria segurança jurídica, já que embasada em estrutura ou construção já fortemente consolidada no âmbito do Direito Civil. Por outro lado, a chance de construir institutos que fossem próprios do Direito Tributário, sem necessariamente considerar aqueles conceitos civilistas, mas de conceitos puramente tributários, isto é, constituídos com alusão à produção jurídico-tributária, em detrimento do Direito Civil, era demasiadamente atraente. A última linha simbolizava a clara perspectiva de emancipação científica dos conceitos de Direito Privado pelos estudiosos do Direito Tributário, libertando-os para a elaboração de conceitos próprios de Direito Tributário, sem necessariamente guardar remissões ou identificações ao Direito Civil.

Mas, como já observado, outros autores europeus também detiveram grande influência na defesa - ou ataque - da autonomia do Direito Privado, inclusive em momento anterior à polêmica vivenciada pelos autores franceses. Não surpreende que essa preocupação não tenha escapado à percepção de Enno Becker, como informa Brandão Machado, em prefácio - de cuja leitura recomenda-se intensamente - da tradução portuguesa da obra do autor germânico Wilhelm Hartz¹².

Aliás, poucos estudos sobre o tema detiveram tanta profundidade investigativa, motivo pelo qual este trabalho se baseará nas considerações do eminente estudioso, no que tange à polêmica da interpretação das leis tributárias e à utilização dos conceitos de Direito Privado no Direito Tributário na realidade germânica. Nesse ínterim, vale lembrar também o estudo de Luís Eduardo Schoueri, sobre a evolução da consideração econômica em matéria tributária, que é uma oportuna atualização, contextualização e evolução das principais preocupações atinentes à utilização - ou não - de conceitos de Direito Privado no âmbito do Di-

¹² Cf. MACHADO, Brandão. “Prefácio do tradutor”. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 5-27.

reito Tributário, e vice-versa¹³, bem como o não menos importante estudo produzido por Alcides Jorge Costa sobre a relação entre os conceitos de Direito Tributário e de Direito Privado na história do desenvolvimento teórico do Direito Tributário¹⁴. Por fim, importante também registrar os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa¹⁵, Ricardo Lobo Torres¹⁶, Ruy Barbosa Nogueira¹⁷ e Heleno Taveira Tôrres¹⁸, dentre muitos outros relevantes estudos que já circundaram o tema, especialmente na temática da interpretação do Direito Tributário.

Voltando ao elemento histórico, na busca pela emancipação do Direito Tributário, como já sinalizado, papel de grande destaque deteve Enno Becker, que criou um critério diferenciado para conceber e interpretar as leis tributárias: o critério econômico ou funcional de interpretação das leis tributárias¹⁹. Naquele período, o Tribunal do Reich e o Superior Tribunal Administrativo da Prússia ordinariamente admitiam como válidos negócios jurídicos que visavam alcançar a economia de impostos. Entendiam que o combate à evasão fiscal não seria tarefa dos juízes, mas sim dos legisladores - que se firmou como o teor jurisprudencial na época. Foram problemas práticos que motivaram a preocupação de Becker, a exemplo do caso conhecido como Mitropa²⁰, que foi um dos *cases* que inspirou o criador do critério econômico.

Para alterar a orientação dos tribunais, na aplicação da lei tributária, era necessário que o legislador autorizasse de maneira expressa uma interpretação da norma e do fato segundo o objetivo da lei, e não segundo o que vinha expressado em seu texto. Assim, Becker, tencionando libertar o Direito Tributário da jurisprudência dos conceitos, introduziu no seu anteprojeto de Código dois preceitos, sendo que o primeiro deteve essencial repercussão para os estudos tributários da época: “§ 4. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias.”

Se em primeiro momento essa regra pudesse parecer supérflua, já que o intérprete da norma jurídica sempre deve buscar o objetivo e o significado dela, para Becker, no entanto, esta possuía importância fundamental, mas necessitava de um complemento. Por isso surge o preceito subsequente:

“§ 5. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil. Haverá abuso

¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2º ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 648.

¹⁴ Cf. COSTA, Alcides Jorge. “Direito Tributário e Direito Privado”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 225-226.

¹⁵ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. “Normas de interpretação no Código Tributário Nacional”. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de (org). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Educ/Saraiva, 1975, p. 99.

¹⁶ Cf. TÔRRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 175.

¹⁷ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e aplicação das leis tributárias*. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 88.

¹⁸ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado - autonomia privada: simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 78.

¹⁹ Cf. MACHADO, Brandão, 1993, ob. cit., pp. 7-8.

²⁰ Sobre o caso Mitropa, cf. MACHADO, Brandão. 1993, ob. cit., pp. 8-9.

no sentido do inciso 1, 1: Quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e 2: Quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos.”

O objetivo de Becker era claro, pois pretendia assegurar, através de mecanismos hermenêuticos próprios, a autonomia do Direito Tributário, em relação ao Direito Privado, outorgando ao aplicador da lei de impostos a liberdade de interpretá-la de acordo com a realidade econômica dos negócios jurídicos envolvidos, e não em função de aspectos meramente jurídico-formais destes. Era, nas palavras de Brandão Machado, a “(...) consagração da interpretação teleológica do direito tributário, como tem sido chamada por muitos autores alemães”²¹.

O Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung*) foi promulgado em dezembro de 1919, não tardando para que surgissem adeptos e opositores. Hans Nawiasky²² foi um dos seus mais ferrenhos opositores, criticando ferozmente o Código Tributário Alemão. Fato curioso foi que Nawiasky, não obstante as acirradas críticas ao Código, aparentemente - ou pelo menos não nos trabalhos do autor reunidos na coletânea prefaciada pelo eminente Klaus Vogel - não atacou diretamente as regras de interpretação do mesmo. Esse fato é estranho porque Nawiasky era defensor acérrimo da teoria da relação tributária não enquanto relação de direito - e não de poder, e o que de fato ocorria com a inclusão dos dois parágrafos destinados a orientar o intérprete da lei fiscal é que esses dispositivos conferiam ao Estado grande poder de arbítrio na aplicação da norma tributária, conforme relata Brandão Machado, “(...) a ponto de converter a relação jurídica do tributo em verdadeira relação de força, dado que o Código não fixava nenhum critério para definir o conceito de econômico, nem para distinguir entre o que seria forma jurídica adequada e forma jurídica abusiva, tudo dependendo, portanto, do critério subjetivo do aplicador da lei”²³.

Por outro lado, um dos defensores da doutrina de Enno Becker foi Kurt Ball, que chegou a construir uma teoria de sistema autônomo de Direito Tributário, procurando demonstrar que o direito tributário, em virtude do fortalecimento do Estado após a I Guerra Mundial, então muito necessitado de recursos, impôs-se como ramo jurídico independente²⁴. Na Itália, Achille Donato Giannini

²¹ “Para alcançar esse objetivo, o intérprete não havia de circunscrever o seu trabalho apenas à busca do significado econômico da lei, mas estendê-lo também na pesquisa do sentido econômico dos fatos ou negócios jurídicos, sem os considerar como categorias do direito, mas como operações do mundo da economia. O resultado final do negócio é que daria ao intérprete a chave para decidir, no caso concreto, se era devido, ou não, o tributo. Becker como que decretou a autonomia quase absoluta do direito tributário, pouco ou nada valendo para ele formas do direito privado adotadas pelo contribuinte.” (Cf. MACHADO, Brandão, 1993, ob. cit., p. 11)

²² Cf. NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1982, pp. 26-27.

²³ Cf. MACHADO, Brandão, 1993, ob. cit., p. 11.

²⁴ Cf. MACHADO, Brandão, 1993, ob. cit., p. 13.

refutou a ideia apresentada pelo autor germânico Kurt Ball²⁵, mas apresentou uma importante síntese das ideias daquele autor germânico. Giannini lembrou que aquele autor germânico defendia que, tendo em vista as diversas funções que cumprem as normas de Direito Privado e as de Direito Tributário, relativas a uma mesma relação econômica, deveria se excluir a ideia que, em primeira análise, para a determinação concreta do fato gerador possa fazer-se referência às normas de Direito Privado. Ball defendia a separação entre as regras de Direito Privado e as de Direito Tributário, portanto²⁶⁻²⁷.

É interessante destacar que essa posição do autor germânico parece acompanhar seus demais posicionamentos favoráveis ao Código Tributário Alemão de 1919, no qual foi um de seus principais defensores, afinal, um dos objetivos expressos do seu elaborador, Enno Becker, foi o de garantir um tratamento autônomo do Direito Tributário frente aos demais ramos do Direito (e, sobretudo, do Direito Privado).

O próprio Albert Hensel, por exemplo, sobre a aplicação do então parágrafo 9º (que com a reforma fiscal de 1931, substituiu o parágrafo 4º, mas manteve o mesmo conteúdo), destacou a importância da necessidade de interpretação justa da lei tributária, admitindo, não obstante, o uso da interpretação econômica²⁸. No entanto, Hensel também não se afastou das críticas para as dificuldades frente aos magistrados na interpretação e aplicação dos dispositivos interpretativos, que, como verificava, ainda resultava em muitos problemas relacionados ao risco de eventuais abusos cometidos. Nesse sentido, diante de todos os problemas verificados, Hensel formulou uma singela proposta: “Somente uma inteligente combinação e cooperação entre a legislação, a interpretação e a aplicação da lei, podem acrescentar ao ideal (inalcançável) de uma justa imposição.”²⁹

Na realidade, o debate envolvendo a autonomia do Direito Tributário era apenas a ponta do iceberg para outras preocupações bem mais intensas na seara do Direito Tributário, sobretudo no que diz respeito à própria criação do Código Tributário Alemão, em 1919, e até uma técnica interpretativa específica do Direito Tributário (embora ancorada em elementos econômicos), que serviria para diferenciá-la dos métodos hermenêuticos clássicos (e construídos na tradição civilista), extraíndo da realidade econômica sua principal fonte de energia.

²⁵ Cf. GIANNINI, A. D. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Turim: Unione Tipografico - Editrice Torinese, 1956, pp. 163-166. A obra consultada por Giannini foi: BALL, Kurt. *Steuerrecht und Privatrecht*. 1924, p. 121.

²⁶ Essa disparidade de opiniões também foi lembrada por COSTA, Alcides Jorge, 1984, ob. cit., pp. 222-224.

²⁷ Essa linha de pensamento de Ball foi principalmente exposta no seguinte estudo: BALL, Kurt. *Steuerrecht und Privatrecht, Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems*, 1924. A obra de Ball foi também citada por TIPKE, Klaus. *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*. 4ª ed. Colônia: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1977, pp. 8-9.

²⁸ Cf. HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Tradução de Dino Jarach. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1956, pp. 63-69.

²⁹ *Idem*. Para um contexto histórico da doutrina da interpretação das leis tributárias, sugere-se também: BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Tradução de Francesco Forte. Milão: Dott A. Giuffrè, 1954, p. 16.

Posteriormente, como destacou Brandão Machado, ocorreram novas reformas³⁰ no Código Tributário Alemão, culminando na denominada Lei de Adaptação Tributária (*SteuerAnpassungsGesetz*), de 1934, que, por sua vez, estabeleceu em seu parágrafo 1º regras de interpretação, reproduzindo o preceito do parágrafo 4 do Código Tributário Alemão de 1919. Os preceitos da Lei de Adaptação Tributária de 1934 (parágrafos 1º e 6º)³¹ não representaram grandes mudanças nos polêmicos dispositivos legais, mas pelo menos afastaram, como destacou Brandão Machado, o “espúrio ingrediente do nacional-socialismo”. Com uma redação melhor trabalhada, estes dispositivos facilitaram a ideia de não apenas permitir um tratamento igualitário dos contribuintes, à mercê do combate à evasão, mas também, infundir neles e nas autoridades fazendárias e juízes tributários maior severidade no trato da problemática da tributação, conforme assinalou o renomado financista italiano Benvenuto Griziotti³².

No entanto, sobre o parágrafo relativo ao “abuso de formas”, vale a pena reproduzir a ácida crítica de Wilhelm Hartz:

“A norma é de acomodação difícil em nosso sistema jurídico. Depois de 1933, a norma foi com muita freqüência versada pela jurisprudência. Na Corte Federal de Finanças sofreu contínuos retrocessos. Se ela significa que, para os efeitos fiscais, o que imposta é o conteúdo econômico de um ajuste, e não a forma arbitrariamente escolhida para influir na tributação, então a norma é supérflua. Esta concepção também decorre da natureza do direito tributário e do seu critério econômico, sem necessidade de regulamentação legal. Se, no entanto, se concebe que abuso e evasão significam reduzir imposto por meio de formulações de direito civil sérias e permitidas, então a norma contraria as nossas concepções sobre a relação entre fisco e contribuinte. O parágrafo 6 da Lei de Adaptação Tributária, em minha opinião, é um preceito dispensável. Não traz nada que não possa ser extraído dos princípios gerais. É, pelo contrário, própria até para gerar confusão.”³³

Contudo, veja-se o que dizia o parágrafo 1º da Lei de Adaptação Fiscal: “(Interpretação) (1) Revogado; (2) Para isso devem ser tomadas em considerações as concepções do povo, a finalidade e o significado econômico das leis fiscais e o desenvolvimento das relações. (3) O mesmo se dá com a apreciação dos estados de fato.”³⁴ Ainda remanesceu, sem dúvida, a forte sombra nacional socialista frente ao desenvolvimento do Direito Tributário alemão.

³⁰ Já em 1931, o Código Tributário alemão sobre uma reformulação, quando o parágrafo 4 passou a ser o parágrafo 9, e o parágrafo 5 converteu-se no parágrafo 10, entre outras modificações significativas.

³¹ Cf. “Lei de Adaptação Fiscal de 1934”. In: DINIZ, Souza. *Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. Tradução em língua portuguesa por Souza Diniz. 1ª ed. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965, pp. 225-226.

³² Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Tradução de Enrique R. Mata. 2ª ed. Madri: Instituto Editorial Réus, 1958, p. 316.

³³ Cf. HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 101.

³⁴ Cf. “Lei de Adaptação Fiscal de 1934”. In: DINIZ, Souza. *Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. Tradução em língua portuguesa por Souza Diniz. 1ª ed. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965, pp. 220-235.

Com as reformas fiscais promovidas posteriormente, e que culminaram na retirada em vigor do Código Tributário Alemão, e com a entrada do Código Tributário Alemão de 1977, o dispositivo relacionado à interpretação econômica foi posteriormente afastado³⁵.

O problema decorrente da autonomia do Direito Tributário favoreceu o desenvolvimento da interpretação da lei tributária, que, em primeiro momento, gerava repulsa na utilização de conceitos e métodos do Direito Privado, para, em um momento posterior, aceitar-se (incentivando-se, inclusive) a utilização desses conceitos e métodos. É claro que cada linha apresenta suas variações conforme a perspectiva de investigação do estudioso e do próprio momento histórico que vivenciou. Por isso não é surpresa essa alternância tão intensa de posicionamentos na aceitação de usos de conceitos de Direito Privado no Direito Tributário.

Essa evolução perdeu com as posteriores reformas do sistema tributário alemão, com a supressão expressa, no Código Tributário Alemão, da regra de interpretação econômica ou teleológica³⁶, conforme assinalam Klaus Tipke e Joachim Lang³⁷. Assim, sintetiza Brandão Machado, que,

“(...) em primeiro momento, durante a implantação da nova hermenêutica na Alemanha, a partir dos anos vinte e até pouco depois da morte de Enno Becker, os conceitos e institutos do direito privado utilizados na legislação tributária eram tomados, como se disse, no seu conteúdo próprio. (...) havia até um lema, segundo o qual o intérprete devia ficar longe do direito civil: *Weg vom BGB* [longe do Código Civil]. Porém, em segundo momento, no começo dos anos cinquenta, as coisas começaram a mudar. O direito privado, como veículo de fatos tributáveis, passou a ser encarado não mais como simples forma vazia de significado tributário, mas como elemento capaz de influir na interpretação dos fatos. Foi quando, como disse H. Wilhem Kruse, o lema passou a ser o inverso do outro: *Hin zum BGB* [Vamos ao Código Civil]”.

É importante mencionar que a aderência à interpretação econômica em matéria tributária foi rapidamente defendida por muitos juristas por também se re-

³⁵ *Novo Código Tributário Alemão (AO - 1977)*. Tradução de Alfred J. Schmid, Brandão Machado, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilbery e Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Forense/IBDT, 1978.

³⁶ Cf. MACHADO, Brandão, 1993, ob. cit., p. 5.

³⁷ Nesse sentido, interessante aporte sobre a discussão da interpretação econômica foi elaborado pelos supracitados autores germânicos. “Nem um flutuante ‘ponto de vista econômico’ nem uma interpretação civilística apaixonada das leis tributárias conduzem a resultados corretos. Na interpretação de conceitos legais tributários deve-se em primeiro lugar partir do princípio de que não existe nenhuma prevalência teleológica do Direito Civil. Pelo contrário, deve-se examinar com fundamento na teleologia da lei tributária, se e em que proporção um conteúdo de regimento civilístico também codetermina a consequência jurídica da lei tributária. Assim deve-se uma situação de fato civilisticamente configurada em primeiro lugar qualificar civilisticamente e só então examinar, se ela deve adscrever-se econômico-teleologicamente ao tipo legal da lei tributária. Coincidindo a qualificação de Direito Civil com a finalidade da lei tributária, então o Direito Civil é preponderante (*massgebend*) (s.K.Tipke, StRO III, 1295). Conduzindo entretanto a interpretação teleológica da lei a um conceito jurídico-derrogante do Direito Civil, assim deve esse interpretar-se econômico-teleologicamente”. (Cf. TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. V. I, 18ª ed. Tradução alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2008, pp. 323-324)

meter a um campo do conhecimento que até aquela época havia explorado com maior profundidade o fenômeno tributário: a Ciência das Finanças, ou Economia Pública ou Finanças Públicas, de cujos estudiosos, os chamados “financistas”, eram notórios conhecedores da matéria. Não era raro na época algumas obras, especialmente na França, Itália, e países de língua alemã, apresentarem estudos que misturavam Ciência das Finanças e Legislação Financeira, especialmente entre as últimas décadas do século XIX e as primeiras décadas do século XX. Por isso, a iniciativa de Enno Becker de inserir um dispositivo que remeteria a considerações econômicas também deixava campo aberto para a elevação da importância de considerações teóricas produzidas por aqueles estudiosos da Ciência das Finanças, que, afinal, tinham até aquele momento muito mais experiência de estudo no campo da tributação que os próprios juristas.

Na Itália, o financista Benvenuto Griziotti³⁸, que, para *Gaspare Falsitta*³⁹, foi considerado o precursor da doutrina da interpretação funcional (teleológica ou econômica) naquele país, conquistou imediatamente opiniões favoráveis e contrárias a esse entendimento, inclusive com manifestações diretas de autores italianos como, Giannini⁴⁰, Tesoro⁴¹, Berliri⁴², Mario Puglièse⁴³, Ezio Vanoni⁴⁴ e também Dino Jarach⁴⁵ na Argentina, que manifestou posição favorável à interpretação econômica, o que demonstra que a querela autonomista, identificada através do embate travado acerca das vantagens e desvantagens da interpretação econômica, culminou em sua repetição em outros países, a exemplo da Itália, e na própria América Latina, como será observado no próximo tópico.

4. A Repercussão dos Debates Autonomistas do Direito Tributário e a Experiência Brasileira

O Brasil experimentou elementos preparatórios semelhantes, em certa medida, ao vivenciado durante os primeiros passos da maturação do Direito Tributário frente ao Direito Administrativo - e outros ramos do Direito - na Europa. No Brasil, especialmente a partir da década de 40 do século XX, alguns acontecimentos demonstram ritos recorrentes na história da formação do Direito Público. Em outras palavras, especialmente a partir da década de 40 do século XX, os teóricos e demais operadores do Direito em geral passaram a deter uma crescen-

³⁸ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto, 1958, ob. cit., pp. 316-333.

³⁹ Cf. FALSITTA, Gaspare. “Observazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia”. In: UCKMAR, Victor. (coord.). *L'Evoluzione dell'Ordinamento Tributario Italiano. Atti del Convegno. I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*. 2-3 Luglio 1999, Genova. *Il Diritto Tributario*. Série I. V. 89. Milão: Cedam, 2000, pp. 80-83.

⁴⁰ Cf. GIANNINI, A.D., 1956, ob. cit., pp. 37-47.

⁴¹ Cf. TESORO, Giorgio, 1938, ob. cit., p. 9.

⁴² Cf. BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. T. 1. V. 2. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1957, p. 3.

⁴³ Cf. PUGLIÈSE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. México: Alfonso Cortina, 1939, pp. 122-127.

⁴⁴ Sugere-se, nesse sentido, a classificação de métodos interpretativos apresentados por Vanoni e que influenciaram Puglièse. Cf. VANONI, Ezio. *Opere Giuridiche. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*. V. 2. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1962, pp. 85-111.

⁴⁵ Cf. JARACH, Dino. “Hermenêutica no Direito Tributário”. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Educ, 1975, p. 83.

te afinidade com o Direito Fiscal, já maduro na realidade europeia, mas ainda incipiente na realidade jurídica brasileira.

Na década de 1940, no contexto brasileiro, impulsionou-se um sentimento de necessidade de criação de um contencioso especializado em matéria fiscal, especialmente após a chamada “Crise do Supremo”, que se deflagrou a partir do afogamento daquele Tribunal em face do afluxo excessivo de processos judiciais. Evidentemente, nesse contexto, a matéria de Direito Público, sobretudo no que respeita ao Direito Tributário, já era alvo de crescente preocupação pelos estudiosos e operadores do Direito da época. Conforme observou Bilac Pinto, tal fato pôde ser demonstrado pelos Congressos jurídicos organizados na década de 1940⁴⁶, e que tinham como pano de fundo a discussão de soluções para o problema do afogamento dos tribunais superiores, incapazes de atender a vertiginosa demanda produzida em matéria de Direito Público (e Tributário). Muitos fatores poderiam ser elencados para reforçar a determinação daqueles operadores do Direito em matéria tributária.

Como lembra Gerson Augusto da Silva⁴⁷, a preocupação crescente dos operadores do Direito naquela época também se relacionava com o súbito aumento da carga tributária brasileira da década de 1940 em diante e a conseqüente elevação do número de lides envolvendo a matéria tributária. Tal sentimento de necessidade de uma resposta efetiva ao problema do crescimento da atenção litigiosa à matéria tributária logo ecoou na forma de estudos elaborados por alguns dos primeiros juristas efetivamente dedicados à matéria, como o próprio Rubens Gomes de Sousa, que, em 1943, publicou uma obra intitulada “Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal”, na qual apresentava argumentos dedicados a demonstrar a conveniência e oportunidade da criação de uma jurisdição especializada em matéria tributária, apartada da jurisdição “comum”⁴⁸. Também merece expressa menção o trabalho de Mozart da Gama, escrito em 1941, e focado no mesmo tema⁴⁹.

Nunca é demais lembrar que o surgimento de um contencioso em matéria de Direito Público sempre foi o prenúncio para o efetivo desenvolvimento, e emancipação da matéria relativa ao Direito Público, seja na órbita do Direito Administrativo, seja Financeiro ou Tributário. Por isso a possibilidade da criação de um Contencioso especializado nessa matéria gerava perspectivas bastante positivas para aqueles que tencionavam sua criação. Contudo, para desafogar o poder judiciário, indubitavelmente tal medida não foi o caminho adotado no Brasil,

⁴⁶ Em 1943 foram realizados no Rio de Janeiro, o Congresso Jurídico Nacional, além da Segunda Conferência Interamericana de Advogados. Nos dois eventos ficou evidenciado o sentimento favorável à criação de um contencioso especializado em matéria fiscal (Cf. PINTO, Bilac. *Estudos de Direito Público*. Edição comemorativa do cinquentenário da fundação da *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 211).

⁴⁷ Cf. SILVA, Gerson Augusto da. *Sistema Tributário Brasileiro*. 2ª ed. Prefácio de Valentim F. Bouças. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1948, p. 22.

⁴⁸ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *A Distribuição da justiça em matéria fiscal no Brasil*. São Paulo: Livraria Martins, 1943, pp. 7-8.

⁴⁹ Cf. GAMA, Mozart da. *Direito Tributário e Justiça Fiscal: único livro que contém a mais moderna jurisprudência em vigor sobre: imposto de consumo, imposto de renda, vendas e mercadorias, selo e tarifas de alfândega*. São Paulo: Livraria Freitas Bastos, 1941, pp. 5-6.

muito embora a perspectiva de um contencioso administrativo tenha sido sempre uma ideia bem vista, e paralelamente viabilizada pelos entes tributantes, a exemplo do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, criado em 1935⁵⁰⁻⁵¹.

Evidentemente, ao lado do crescimento da carga tributária brasileira, a crescente movimentação que sugeria a consolidação de um contencioso judicial em matéria tributária, como possível solução para os problemas relacionados ao vertiginoso crescimento das lides sob a tutela do Poder Judiciário, que alcançou inclusive patamares acadêmicos, como observada na obra de Rubens Gomes de Sousa⁵².

Além disso, no campo acadêmico, outro aspecto teórico que já havia se manifestado na realidade jurídica europeia produzia efeitos muito semelhantes na realidade brasileira. Em outras palavras, tornava-se cada dia mais forte a percepção de que a doutrina jurídica brasileira deveria fincar as bases jurídicas no campo do Direito Tributário.

Contudo, ainda naquela época, a produção jurídica do Direito Tributário não poderia ser considerada efetivamente amadurecida. E por vários motivos, já que, segundo João Martins de Oliveira⁵³, a tradição de estudiosos do fenômeno financeiro se remeterem a obras “econômicas” (leia-se Ciência das Finanças) era resultado de um profundo descaso com a matéria, que evidenciava a “(...) pobreza de nossa literatura jurídica em matéria fiscal”. Para João Martins de Oliveira, três motivos concorriam para ocasionar essa lacuna: (a) a formação civilista dos juristas brasileiros; (b) a falta de atração da matéria, motivada pela antiga “odiosidade” do imposto; e (c) e as flutuações da legislação tributária⁵⁴. Na opinião de João Martins de Oliveira, a tradição civilista brasileira, que identificava no Direito Civil o “direito comum”, foi reforçada na época em que doutrinas individualistas e liberais atingiam seus ápices, isto é, em meados do século XX. Mas com a “socialização” do direito, especialmente a partir do Estado Social de Direito, chegaria o momento em que o Direito Público deveria tomar sua posição no Direito brasileiro, livrando-se das amarras do civilismo. Por isso o autor sinalizava que a tradicional predileção pelo Direito Civil no Brasil ocasionava grande obstáculo ao desenvolvimento do Direito Público brasileiro.

O segundo motivo referia-se à tendência histórica de aversão a questões do imposto, já que “(...) as velhas concepções dos tributos e os seus pesados processos de arrecadação fizeram sofrer muitas gerações de modo que, na atualidade, se

⁵⁰ Cf. 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. 8.

⁵¹ Para um contexto histórico da tutela jurídica do contribuinte no Direito brasileiro, recomenda-se a leitura de: BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 11-39.

⁵² Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *A Distribuição da justiça em matéria fiscal no Brasil*. São Paulo: Livraria Martins, 1943, pp. 7-8.

⁵³ Cf. OLIVEIRA, João Martins. *Direito Fiscal: estudos doutrinários e anotações ao Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938*. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943, p. 8.

⁵⁴ “O civilismo tem constituído obstáculo ao desenvolvimento do direito financeiro, não porque dê origem à *pigrizia* mental, de que falou Vanoni, nem por impregnar misoneísmo à vivaz mentalidade dos juristas, mas porque as modernas concepções do direito são incompatíveis com os seus cânones e tendências.” (Cf. OLIVEIRA, João Martins. *Direito Fiscal: estudos doutrinários e anotações ao Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938*. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943, p. 8)

torna difícil imprimir na consciência pública a verdadeira noção do impôsto como obrigação jurídica⁵⁵. E o último motivo lembrado por Martins de Oliveira foi o abandono do estudo das leis fiscais devido à sua “(...) continua flutuação”. A complexidade, a alteração e a inovação constante de leis fiscais, provocavam contradições entre contribuintes que “(...) veem sempre aumentados seus deveres fiscais”⁵⁶.

Das preocupações de João Martins de Oliveira sobre as causas que motivaram a dificuldade para o reconhecimento e estudo do Direito Tributário, preferindo-se a tradicional percepção civilista do Direito, constituiu-se em importante indício sobre a adoção de conceitos de Direito Privado frente à realidade jurídica tributária. E obviamente, Oliveira, atento à rica realidade jurídico-tributária europeia que havia se desenvolvido em torno do Código Tributário Alemão, via na autonomia ou emancipação do Direito Tributário como a resposta para os problemas acadêmicos e jurídicos que ainda permeavam na tradição jurídica brasileira, ainda essencialmente civilista⁵⁷.

É claro que, à semelhança do exemplo europeu, a problemática da interpretação logo ganhou também espaço na discussão sobre a autonomia do Direito Tributário brasileiro frente ao então forte Direito Privado. Aliás, é curioso observar como a temática da interpretação da lei tributária sempre foi um dos principais instrumentos para discussão da necessidade - ou não - de se considerar elementos de Direito Privado na interpretação e aplicação da lei tributária.

É por isso que a polêmica europeia interpretação das leis tributárias decorrente do Código Tributário Alemão, e o próprio debate autonomista, atravessou o continente europeu e desembarcou na América Latina, tendo como principais artífices, Giuliani Fonrouge⁵⁸, Rubens Gomes de Sousa⁵⁹, Amílcar de Araújo Falcão⁶⁰,

⁵⁵ “Hoje, é preciso esclarecer que o tributo tem a sua causa e não é consequência do arbítrio de quem governa. Também é preciso pôr em evidência que não pode ser odioso o que é necessário à existência do Estado.” (Cf. *Idem*)

⁵⁶ “E o erro maior está nas inovações, pois é sabido que impôsto velho é pago sem relutância, porque está previsto no orçamento de cada cidadão. Verdadeira fonte de receita é o estímulo à produção, ao comércio e à indústria que levam florescimento à fortuna particular. Também a despesa pública deve ser prevista sob critério que a faça legítima e estritamente necessária. Tributar e tributar sempre não faz a riqueza do Estado e aumenta o custo de vida dos cidadãos”. (Cf. *Idem*)

⁵⁷ Cf. OLIVEIRA, João Martins, ob. cit., 1943, p. 8.

⁵⁸ Cf. FONROUGE, C. M. Giuliani. *Anteproyecto de Código Fiscal: precedido de un estudio sobre lo contencioso fiscal en la legislación Argentina y comparada*. Buenos Aires: Facultad del Derecho y Ciências Sociales/Sección publicaciones del seminário de ciencias jurídicas y sociales, 1942, p. 366. (Investigaciones del Seminário de Ciências Jurídicas y Sociales 38).

⁵⁹ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária/Ibet, 1975, p. 76.

⁶⁰ No Direito Tributário brasileiro, Brandão Machado entendeu que não seria possível a utilização do critério econômico e do abuso de formas no Direito Tributário brasileiro por existir a vedação da utilização do instituto da analogia no Direito Tributário. Nada obstante, é interessante a observação de Brandão Machado de que Rubens Gomes de Sousa tentou, sem sucesso, inserir semelhante dispositivo de interpretação econômica, no futuro Código Tributário Nacional. Ademais, acrescentou também que a possibilidade de interpretação econômica levantada por parcela da doutrina nacional se deve ao equívoco de Amílcar de Araújo Falcão de trazer as ideias do Direito Tributário alemão, sem fazer as necessárias ressalvas de sua aplicabilidade ou não na realidade jurídico-tributária brasileira. MACHADO, Brandão, 1993, ob. cit., pp. 7-8. Também cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Estácio de Sá, 1998, pp. 69-93. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª ed. São Paulo: RT,

Dino Jarach⁶¹, Rafael Bielsa⁶², Antônio Roberto Sampaio Dória⁶³, Ramón Valdés Costa⁶⁴, entre outros. Tome-se como exemplo a iniciativa de Giuliani Fonrouge que, expressamente influenciado por Enno Becker, fez questão de introduzir em seu Anteprojeto de Código Fiscal da Argentina, de 1942, no art. 2º, o seguinte teor: “Os atos, fatos ou circunstâncias sujeitos à tributação, se interpretam conforme a sua significação econômico-financeira, prescindindo de sua aparência formal, ainda que esta corresponda a figuras ou instituições de direito comum”⁶⁵.

O próprio Tullio Ascarelli, comercialista italiano que exerceu enorme influência no desenvolvimento dos estudos iniciais em matéria de direito tributário no Brasil, era um grande exemplo dessa tendência, pois era conhecida sua visão da lei como consubstanciada pela utilização da chamada interpretação econômica (vinculando-a ao direito) em prioridade à tradicional “interpretação jurídica do direito” (relacionando-o às tradicionais concepções construídas na órbita do direito privado)⁶⁶.

Afinal, a polêmica vivenciada pela doutrina europeia sobre a conveniência - ou não - da adoção de conceitos de Direito Privado na realidade jurídica tributária já mostrava sinais muito parecidos com o vivenciado no Velho Continente. Consagrar a interpretação funcional ou econômica, naquela época, era o mesmo que garantir um genuíno instrumento propriamente tributário para revelar o conteúdo de uma lei tributária. Em um país secularmente marcado pela tradição civilista, isto é, do uso apriorístico de conceitos de Direito Privado, ainda que a lide não tenha como principal objeto o Direito Tributário, com certeza tais movimentações facilitaram sobremaneira o desenvolvimento da nova disciplina entre seus compatriotas.

O desenvolvimento desta disciplina no Brasil caminhou por veredas ligeiramente distintas daquele contexto europeu, mas recebeu de braços abertos a in-

1965, pp. 42-47. Sobre a repercussão dessas doutrinas - favoráveis e contrárias - à interpretação econômica, sugere-se a leitura da coletânea organizada a partir dos debates promovidos entre alguns dos principais tributaristas da época, ocorridos em evento promovido no II Curso de Especialização em Direito Tributário, da PUC-SP, no segundo semestre de 1971, sob a coordenação do Prof. Geraldo Ataliba. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Educ, 1975.

⁶¹ Cf. JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Cima, 1980, pp. 205-214. JARACH, Dino. *O Fato Imponível: Teoria geral do Direito substantivo*. 2ª ed. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: RT, 2004.

⁶² Cf. BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público. Derecho fiscal*. V. 2. Buenos Aires: Depalma, 1951, pp. 71-94.

⁶³ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971, p. 50.

⁶⁴ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideo: A. M. Fernández, 1982, pp. 61 e seguintes. COSTA, Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996; Sobre o assunto também: COSTA, Ramón Valdés. “A codificação tributária na América Latina”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 241-242.

⁶⁵ Cf. FONROUGE, C. M. Giuliani. *Anteproyecto de Código Fiscal: precedido de un estudio sobre lo contencioso fiscal en la legislación Argentina y comparada*. Buenos Aires: Facultad del Derecho y Ciencias Sociales/Sección publicaciones del seminário de ciencias jurídicas y sociales, 1942, p. 366. (Investigaciones del Seminário de Ciências Jurídicas y Sociales 38).

⁶⁶ Sobre a visão de Ascarelli sobre a relação entre Economia e Direito, e especialmente, sobre a interpretação econômica no Direito, recomenda-se a leitura de: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “A Contribuição de Túllio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil”. *Direito Tributário Atual*. V. 10. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1990, pp. 2.705-2.743.

fluência codificadora, que na América Latina já havia se expressado através do Código Fiscal Mexicano, em 1938 e no Anteprojeto de Fonrouge, em 1942.

Aliás, o próprio Código Mexicano, de 1938, a primeira codificação latino-americana em matéria tributária, trazia, no art. 11, *que* “(...) o direito comum só se poderá aplicar subsidiariamente a propósito deste Código e das demais disposições fiscais, quando expressamente esteja (isso) previsto, ou quando não exista norma expressa e a aplicação subsidiária não esteja em contradição com a própria natureza do direito tributário definido nessas leis. As normas de direito tributário que estabeleçam encargos à particulares serão de aplicação estrita. Para as demais, observar-se-ão os princípios gerais do direito”⁶⁷. Tencionava alcançar, o art. 11, um equilíbrio na relação entre Direito Tributário e o Direito Privado, ou, em melhores termos, no uso de conceitos e princípios do Direito Privado frente ao Direito Tributário, naturalmente concedendo preferência ao último em detrimento do primeiro, que só seria utilizado em caráter subsidiário, isto é, sem comprometer a prevalência do instituto tributário.

É por esse motivo que Rubens Gomes de Sousa, em 1953, inspirado pela mesma influência, resolveu elaborar o Anteprojeto de Código Tributário Nacional, que, no ano seguinte, serviu de inspiração para o Projeto de Código Tributário Nacional, em 1954 e que, 12 anos depois, em 1966, acabaria entrando em vigor no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei 5.172 de 1966, que dava força ao disposto no art. 5º da Constituição de 1946, depois reformada pela Emenda Constitucional 18/1965, e que traçava a possibilidade de a União lançar mão de normas gerais em matéria de direito financeiro, isto é, autorizando constitucionalmente a elaboração de norma geral naquela matéria que abarcava o próprio Direito Tributário. Esse processo histórico que levou ao desenvolvimento legislativo (constitucional e infraconstitucional) da matéria tributária também apresentou suas próprias semelhanças à experiência codificadora germânica, pois a tendência autonomista demonstrada naquele contexto acabou repetida na experiência brasileira, que, naturalmente, apresentou contornos levemente distintos, que serão apontados nas linhas seguintes.

Conforme recorda Aliomar Baleeiro, o próprio Anteprojeto de Código Tributário Nacional, criado por Rubens Gomes de Sousa, forneceu suporte para o Projeto de Código Tributário Brasileiro reproduzir inicialmente o preceito da interpretação econômica no art. 74: “A interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes”⁶⁸. Mas, complementando a opinião de Baleeiro, o art. 73, no título IV do mesmo Projeto, previu que na aplicação da legislação tributária, seriam admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, desde que respeitado o conteúdo do presente título IV⁶⁹.

⁶⁷ Cf. “Lei de Adaptação Fiscal de 1934”. In: DINIZ, Souza. *Códigos tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. Tradução em língua portuguesa por Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., pp. 343-447.

⁶⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, pp. 688-689.

⁶⁹ Cf. “Projeto de Código Tributário Brasileiro”. In: DINIZ, Souza. *Códigos tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. 1ª ed. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965, pp. 469-530.

O mesmo título ainda trazia o art. 75, que inseriu as técnicas de integração da lei tributária, que incluía a adoção da analogia, princípios gerais de Direito Tributário, princípios gerais de Direito Público e a equidade, com suas respectivas restrições, no caso da analogia, para não ocasionar instituição de tributo previsto em lei e, no caso da equidade, para não dispensar pagamento do imposto devido.

Ora, evidentemente, a introdução de um dispositivo relativo à interpretação das leis tributárias que fosse distinto daqueles mecanismos interpretativos secularmente construídos na raiz do Direito Privado, representava, de igual forma, a consagração de um pensamento crescente entre estudiosos que começavam a se reunir em torno daquela matéria que agora possuiria sua própria fonte legislativa autêntica de interpretação.

Mas o art. 74 (relativo à interpretação econômica) foi revogado antes mesmo de se tornar vigente no ordenamento jurídico, motivando Baleeiro a deduzir que a interpretação econômica foi inserida de forma muito tímida no Código Tributário Nacional, limitada por aqueles conceitos de Direito Privado previstos previamente na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais, nas Leis Orgânicas Municipais e do DF. Porém, fora da prévia limitação prevista naqueles dispositivos, asseverou Baleeiro: “(...) tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias (...)”. Em outras palavras, fora daquelas limitações, abrir-se-ia campo de atuação para que a interpretação econômica fosse adotada. Baleeiro tocou em ponto fulcral que determinou a consagração das regras de Direito Privado no ordenamento jurídico brasileiro, na interpretação das leis tributárias, pois, o próprio Código Tributário Nacional, no art. 76, introduziu uma técnica não visualizada no Código Fiscal Mexicano, que tencionava equilibrar ou botar panos frios na dificuldade da utilização de conceitos de Direito Privado em matéria tributária, ao determinar que “(...) os princípios gerais de direito privado constituem método ou processo supletivo de interpretação da legislação tributária unicamente para pesquisa da definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas de direito privado a que faça referência aquela legislação, mas não para a definição de seus efeitos tributários”. E o parágrafo único determinava que a “(...) lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária”. Se o conceito ou instituto construído na senda do Direito Privado fosse previsto ou tratado expressa ou implicitamente em matéria constitucional, haveria restrição ao uso ou modificação desse instituto relativo ao Direito Tributário, não podendo ser objeto de restrição, transformação ou extensão em sua estrutura (e efeitos) no Direito Tributário. Tal dispositivo, ao tentar resolver ou colocar um obstáculo constitucional ao uso (e desvirtuamento) de conceitos civis em matéria tributária, tinha seus motivos, pois o desenvolvimento histórico da atividade tributária sempre demonstrou estranha e previsível tendência do desvirtuamento de conceitos de Direito Privado unicamente para facilitar ou potencializar a arrecadação tributária pelo Fisco, gerando riscos inerentes à segurança jurídica, ao patrimônio e à liberdade do cidadão. Colocar um “freio constitucional” a impulsos modificadores abusivos

do Estado parecia ser um justo e adequado mecanismo que evitaria tais transtornos legais, e parecia se coadunar com o espírito constitucionalista protetor dos direitos e garantias individuais.

É pela intrincada relação entre os dispositivos já previstos no Projeto de Código Tributário Nacional, conforme é possível observar na opinião de Alcides Jorge Costa, que posteriormente o tema encontrou forte discussão doutrinária, opinando, conforme o revogado art. 110 da Constituição Brasileira alterada pela EC 1/1969, que “(...) inexistente entre nós sequer a possibilidade de discutir se os conceitos e institutos de direito privado mencionados na Constituição Federal devem ou não ser recebidos como tais pelo Direito Tributário”. E, naturalmente, aqueles originários dispositivos previstos nos arts. 75 e 76 do Projeto de Código Tributário Nacional, foram recepcionados na figura dos arts. 109 e 110 da Lei 5.172/1966, praticamente repetindo seus respectivos teores:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Em outras palavras, ao manter a prevalência de conceitos de Direito Privado constitucionalmente previstos à margem da possibilidade da alteração de efeitos tributários respectivos, e com a tentativa aparentemente frustrada de inserção do dispositivo da interpretação funcional no ordenamento jurídico brasileiro (art. 74 do Projeto), através do Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa, e das preocupações de Aliomar Baleeiro, que reconheceu a possibilidade, ainda que tímida, de utilização desse recurso no Direito Tributário, vale a pena lembrar a opinião de Alcides Jorge Costa, que observando essa realidade, concluiu, à época, que, “(...) se há conceitos, institutos e formas de direito privado não utilizados pela Constituição nem pela lei complementar, parece-me que podem ser alterados explicitamente pela lei ordinária, desde que a alteração não constitua maneira oblíqua de ofender a discriminação constitucional das fontes de receita tributária”.⁷⁰

É importante destacar que, a par de toda a polêmica legislativa que se instaurou ao lado daqueles conhecidos dispositivos, a interpretação econômica ou funcional da lei tributária ainda repercutia importantes questionamentos, sobretudo quanto à autonomia do Direito Tributário e à utilização dos conceitos de Direito Tributário e de Direito Privado. Certamente, embora o Direito Tributário no Brasil tenha concedido contornos constitucionais ligeiramente distintos ao problema, esses não findavam a polêmica. Não surpreende que no Brasil a noção de autonomia (científica) do Direito Tributário tenha sido ainda fortemente advogada por importantes autores, a exemplo de Amílcar de Araújo Falcão.⁷¹ Mas

⁷⁰ Cf. COSTA, Alcides Jorge, 1984, ob. cit., pp. 225-226.

⁷¹ “(...) Ocorre autonomia jurídica de uma disciplina quando ela preenche duas condições: a) cria um número de institutos e instrumentos próprios e entre si aproximados - autonomia estrutural;

nem por isso encontrou fácil aceitação na doutrina jurídica pátria, especialmente aquela de tradição dogmático-positivista. Essa doutrina, com um notório e compreensível preciosismo pela segurança jurídica, via na utilização de conceitos construídos no milenar Direito Privado, e sua consagração constitucional no próprio Código Tributário Nacional, o caminho para proteger o Direito Tributário de abusos possivelmente cometidos pelo próprio uso “independente” de conceitos de Direito Tributário, sem necessariamente relacionar-se aos conceitos de Direito Privado. Mas, assevera-se que outros autores, não necessariamente positivistas, também viam na necessária observância dos conceitos construídos pelo Direito Privado como um caminho natural para garantir a proteção dos institutos jurídicos já sedimentados no Direito Privado.

É claro que o ideal de unidade do ordenamento jurídico corroborava solidamente para essa linha de pensamento. Na realidade, com o amadurecimento da ciência jurídica durante o século XX, e a expansão da importância do dogmatismo jurídico de viés kelseniano, especialmente, a partir das décadas de 1950 e 1960, na Europa e na América Latina, a percepção de um ordenamento jurídico formado por normas jurídicas dispostas em relação de hierarquia e coordenação passou a ser corolário para muitos estudiosos do Direito. Naturalmente, a unidade do ordenamento jurídico, especialmente relacionando os ramos do Direito enquanto componentes de um mesmo corpo jurídico, fez muito sentido para esses estudiosos, que culminaram em ver pouca relevância ao debate existente entre considerações “extrajurídicas” (e, sobretudo, econômicas) para o “direito”. Nessa linha seguiu Alfredo Augusto Becker, para quem, apoiado por Geraldo Ataliba⁷², a autonomia do Direito Tributário seria falsa, assim como falsa seria também a autonomia de qualquer ramo positivo⁷³. Alfredo Augusto Becker foi categórico ao apontar os resultados supostamente negativos que a adoção à doutrina favorável da interpretação econômica apresentaria: “(...) a) Incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) Destrói a certeza e praticabilidade do Direito Tributário; c) Importa na inversão da própria fenomenologia Jurídica; d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico”⁷⁴.

Mas da mesma maneira que a prevalência do dogmatismo jurídico kelseniano reforçava tendências refratárias a qualquer perspectiva de estudo que tivesse proposta interdisciplinar de estudo (isto é, Economia e Direito), alguns estudiosos, especialmente aqueles atentos aos rumos do Direito Tributário Alemão, como Ruy Barbosa Nogueira, colocaram-se ao lado daqueles que defendiam a autonomia científica do Direito Tributário, pois para Nogueira “(...) a separação por

b) cria um certo número de princípios e regra que lhe são peculiares - autonomia dogmática”. (Cf. FALCÃO, Amílcar, 1998, ob. cit., p. 13)

⁷² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 99; CARVALHO, Paulo de Barros. *Hermenêutica do Direito Tributário. Elementos de Direito Tributário*. III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na PUC-SP. Coordenação de Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, 1978, pp. 233 e seguintes; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 24; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 1ª ed. Saraiva: São Paulo, 1963, p. 126.

⁷³ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 1ª ed. Saraiva: São Paulo, 1963, p. 23.

⁷⁴ Cf. *Ibidem*, p. 126.

motivo puramente didático não pode ser considerada verdadeira autonomia, porque ela não é feita em razão de princípios específicos. Assim, por exemplo, a divisão do Direito Civil em direito de família, direito das coisas, é feita apenas por motivo prático, metodológico ou didático, pois são todos eles regidos pelos princípios do direito civil. Cientificamente autônomo é o Direito Civil⁷⁵.

Por outro lado, o dogmatismo jurídico kelseniano seguiu no Brasil caminhos esplendorosos, especialmente entre tributaristas representantes da chamada “Escola da PUC/SP”, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho. O renomado professor, advogando a unidade e indivisibilidade do ordenamento jurídico, seguiu a tendência maciça da doutrina jurídica contemporânea. Seus elementos, as unidades normativas, estariam irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, mas admitindo o Direito Tributário como um ramo didaticamente autônomo do Direito, recusando a autonomia científica. Para este autor, recorrer a elementos econômicos na interpretação do Direito Tributário configuraria verdadeiro “absurdo”⁷⁶. Na mesma linha, ponderou Misabel Derzi, para quem o Código Tributário Nacional rejeitaria a interpretação econômica⁷⁷⁻⁷⁸.

O posicionamento acima é fortemente defendido por aqueles autores que consideram que o Direito Tributário é “Direito de Sobreposição”, utilizando-se de conceitos oriundos do Direito Privado, mas componentes de um único ordenamento jurídico. Notadamente, conforme já realçado, tal tendência segue reforçada por autores que utilizam os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que garante núcleo duro constitucional àqueles conceitos de Direito Privado nela previstos, ainda que implicitamente.

De fato, o grande problema do debate autonomista do Direito Tributário, residiu na difícil aceitação de extrair da interpretação econômica (e juntar forças com as contribuições dos estudiosos da Ciência das Finanças) o principal elemento de reconhecimento do Direito Tributário enquanto disciplina autônoma do Direito Privado. Concentrar a argumentação em mecanismo hermenêutico que dependia de ramo do conhecimento distinto do próprio direito, seria equivocado.

⁷⁵ E complementa: “(...) Toda vez que uma parte do Direito passa a ser estudada autonomamente, por necessidade científica, por diferenciação de princípios, é que podemos realmente falar de um ramo novo, porque existe uma matéria a ser estudada por métodos próprios, constituindo então um sistema de normas jurídicas regidas por princípios diferentes dos princípios que regulam outros ramos jurídicos. Este é o caso do Direito Constitucional, do Direito Administrativo; Direito Financeiro; Direito Tributário”. (Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 34)

⁷⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. “O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’ - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinariedade”. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da Unibrasil* nº 7. Curitiba: Publicação Oficial do Curso de Mestrado em Direito da Unibrasil, janeiro-dezembro de 2007, p. 448. Sobre o tema da interpretação no Direito Tributário, também recomenda-se a proposição do autor sobre a interpretação enquanto sistema de linguagem. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2011, pp. 131-169.

⁷⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 689.

⁷⁸ Sobre o assunto, também conferir: TÔRRES, Heleno Taveira, 2003, ob. cit., p. 87. Para uma crítica ao conteúdo dos arts. 109 e 110 do CTN, conferir: TORRES, Ricardo Lobo, 2006, ob. cit., p. 136.

Em outras palavras, para aqueles autores defensores da autonomia meramente didática, tal estratégia acabava reforçando ainda mais a dificuldade de aceitar uma produção jurídica tributária a par de conceitos extraídos do Direito Privado.

Mas quando a doutrina brasileira encontrava-se convicta de que os arts. 109 e 110 seriam suficientes para aduzir essa prevalência, desconsiderando a necessidade ou mesmo autorização legal para a adoção de uma interpretação funcional, à luz do exemplo germânico, um novo tempero foi adicionado a essa polêmica.

Nesse íterim, o parágrafo unido do art. 116 da mesma Lei, trazido pela LC 104/2001, trouxe a chamada “norma antielisão”, permitindo à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos conforme as circunstâncias, atentando apenas à natureza econômica camuflada naquelas operações. Em outras palavras, há, nesse dispositivo, remissão expressa à consideração econômica, conforme se pode observar, *in verbis*: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”⁷⁹

Ora, rápida leitura desse dispositivo ocasiona inevitável percepção de que o Direito Tributário brasileiro retornou ao início do século XX, mais precisamente, ao ano de 1919, na Alemanha, quando os supramencionados parágrafos do Código Tributário Alemão apresentavam praticamente idêntico dispositivo, e que introduzia a polêmica interpretação econômica da lei tributária para evitar o chamado “abuso das formas do Direito Privado”. O equilíbrio de poder que havia se estabelecido através dos arts. 109 e 110, e que resultava na prevalência de conceitos de Direito Privado pelo Direito Tributário, foi alterado substancialmente no início do século XXI, pois se havia qualquer dúvida que o mecanismo da interpretação funcional da lei tributária fora recepcionado no Brasil durante o século XX, ela findou com o novo teor do art. 116 introduzido pela Lei Complementar 104/2001. O legislador reconheceu a oportunidade - e utilidade - de utilizar o mecanismo da interpretação econômica ou funcional como mais uma arma à disposição do aplicador da Lei Tributária, ou, em outras palavras, do agente fiscal para evitar o já conhecido abuso das formas do Direito Privado, agora em suas contemporâneas manifestações. Mas adotá-la (a interpretação econômica) sem considerar necessariamente os limites trazidos pelos arts. 109 e 110 do CTN, e o véu constitucional protetor de determinados conceitos e institutos do Direito Privado seria desconsiderar o amadurecimento jurídico peculiar do Direito Tributário brasileiro, e sua própria legislação, que encontrou na restrição constitucional, a solução para evitar eventuais abusos da legislação tributária (pelo poder estatal, presume-se).

Mas, graças à sólida produção teórica que se seguiu a partir daqueles dispositivos germânicos, e suas respectivas repercussões teóricas e legislativas em outros países europeus e latino-americanos (incluindo-se o Brasil), não se crê ser

⁷⁹ A importância da consideração econômica no fenômeno da elisão fiscal e da evasão fiscal pode ser observada no grande clássico brasileiro da matéria: cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971, p. 54.

necessária nova discussão sobre a existência ou não desse mecanismo interpretativo no Brasil, mas sim, afinal, sobre os casos em que deva ser aplicado ou não, e os limites trazidos pelos arts. 109 e 110, que remetem inevitavelmente à temática constitucional de proteção de usos e conceitos do Direito Privado.

Se tal restrição constitucional acabou por veicular uma inevitável prevalência dos conceitos de Direito Privado, pois incluiria um núcleo duro não alterável (ou pelo menos, não tão facilmente alterável) pela própria legislação tributária, e a generalização de uma percepção teórica que advogava o Direito Tributário como “Direito de Sobreposição” ao núcleo duro constitucional formado por conceitos e institutos expressa ou implicitamente previstos em seu texto, tais ideias possuem justificativas óbvias que permeiam pelo argumento legislativo de que a Lei (Tributária) assim o reconhece, como também do ponto de vista da observância de maior segurança jurídica nas relações tributárias, pois estruturada por um direito que teria seu conteúdo protegido constitucionalmente de abusos ou deformidades eventualmente cometidas pelo legislador tributário (e pelo aplicador da lei tributária). E, sem dúvida, tal argumento encontrou forte aceitação na doutrina que visava consagrar gradativo viés protetor às relações jurídicas tributárias no qual participam o Estado (Fisco) e o contribuinte. O preço a ser pago (Direito Tributário como Direito de Sobreposição e a prevalência do Direito Privado) era absolutamente aceitável em face dos grandes riscos que o contribuinte, nas relações tributárias, poderia sofrer, acaso não houvesse essa consagração constitucional (embora introduzida pelo CTN, ou seja, por lei infraconstitucional, mas que complementa a Constituição).

Contudo, como fica a figura do “Direito de Sobreposição” se o art. 116 consagra expressamente mecanismo interpretativo que foi um dos pivôs ao rápido desenvolvimento do Direito Tributário na Europa, e considerado o principal argumento da tese autonomista em matéria de Direito Tributário?

Como se disse, o parágrafo único do art. 116 trouxe nova tônica à polêmica, mas não alterou o teor dos arts. 109 e 110, e nem outros dispositivos que se remetem às circunstâncias que continuam estabelecendo a proteção de conceitos do Direito Privado que estejam previstos na Constituição. Se adotar-se o mecanismo hermenêutico da interpretação sistemática, isto é, considerando o contexto sistêmico dessa legislação, perceber-se-á que estes ainda devem ser respeitados, mesmo na aplicação da interpretação econômica autorizada pelo art. 116, pois não o prejudicam, mas garantem, se adequadamente interpretados, um mandamento limitativo às investidas da interpretação econômica, o que não ocorria com o seu antecessor germânico.

Por outro lado, a inclusão expressa da interpretação funcional incorre em irremediáveis considerações adicionais, sobretudo a respeito da evolução dos estudos tributários relativos à vinculação com conceitos de Direito Privado, a seguir aduzidos nas considerações finais do presente estudo.

5. Considerações Finais: Perspectivas Contemporâneas e Futuras do Debate Autonomista

Atualmente, reconhece-se que a discussão da interpretação econômica das leis tributárias, nada mais é que do que aspecto da chamada “consideração eco-

nômica” em matéria de direito, e, para o que interessa ao presente estudo, ao Direito Tributário, pândega que se remete inevitavelmente às atuais tendências interdisciplinares reveladas pela epistemologia.

É justamente nesse contexto que Luís Eduardo Schoueri, a propósito da consideração econômica em matéria tributária, assevera que hoje é consenso na doutrina que o Direito Tributário e o Direito Civil são partes de uma única ordem jurídica, o que implica que os princípios fundamentais do Direito Civil sejam respeitados pelo Direito Tributário, ao mesmo tempo em que não se admite que o Direito Civil se sobreponha aos princípios fundamentais do Direito Tributário. Em outras palavras: “Em caso de concorrência entre os princípios, adota-se a ponderação entre uns e outros, sem que se tenha prevalência *a priori*”. Contudo, ressalta o tributarista que: “A esse resultado, entretanto, não se chegou de imediato: por muito tempo, o Direito Tributário foi visto como um ‘Direito de Sobreposição’, o que implicaria que a tributação incidiria sobre situações jurídicas, estas entendidas como aquelas reguladas por outro ramo do direito. Assim, havia uma espécie de subordinação ao Direito Privado, já que se acreditava que as leis tributárias fariam referência a fenômenos do direito privado (reenvio) e apenas na ocorrência destes é que seria possível que aquelas fossem aplicadas. Noutras palavras: na hipótese tributária haveria, necessariamente, um fato jurídico de natureza privada, na inexistência (ou invalidade) deste, não haveria que cogitar de tributação”. Depois de décadas de amadurecimento, os estudos do Direito Tributário, no que tange à consideração econômica, manifestam maior consonância no sentido de “(...) que o legislador tributário é livre para valer-se ou não, das estruturas de direito privado. É a partir do contexto que se concluirá acerca da decisão do legislador, descabendo qualquer conclusão *a priori*”⁸⁰.

Na realidade, há sólidos posicionamentos tanto no caminho para que o Direito Tributário utilize-se de conceitos privados, como para que os afaste resolutamente. Assim, diante desse panorama, algumas perguntas merecem averiguação: quando o instituto objeto de análise possui contornos definíveis tanto pelo Direito Privado, pelo Direito Tributário e pela consideração econômica? O que fazer? Deve-se empreender análise separada de todos os feixes do instituto? Ou partir-se de análise que procure compreender a sua própria complexidade, sem desprezar os elementos importantes que o corporificam?

Na opinião do presente estudo, aparentemente, as querelas dedicadas à autonomia do Direito Tributário foram importantes para impulsionar o estudo e o amadurecimento da disciplina enquanto disciplina essencialmente jurídica, mas alguns caminhos poderiam ser apontados como estratégias equivocadas para demonstrar a prevalência metodológica do Direito Tributário enquanto ramo do Direito distinto por possuir um método interpretativo que se dissociaria do Direito Privado (bem como de todos os outros ramos do Direito). É verdade que a consideração econômica arregimenta importância peculiar nos rumos do Direito Tributário, mas tal fato não deveria ser considerado como elemento fulcral para a autonomia da disciplina, mas apenas um aspecto adicional inerente à riqueza da matéria. O ideal seria que o Direito Tributário, se tencionar verdadeiramente

⁸⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 648.

extirpar o estigma de Direito de Sobreposição em face do Direito Privado, ou de qualquer outro ramo do Direito, deveria investir a possibilidade de utilização de conceitos (jurídicos) que simplesmente não utilizassem - ou tomassem como base institutos ou conceitos de Direito Privado.

Mas na realidade, por mais que tal esforço seja engendrado, não seria possível a qualquer ramo do Direito, em algum momento, não ser considerado como “Direito de Sobreposição” a outro ramo. É assim com o Direito Privado, na maior parte das vezes, mas poderia ser também com outros ramos do Direito Público, como o Direito Administrativo, e o próprio Direito Penal. Hoje em dia, acredita-se que o debate perde um pouco o interesse, pois, se é verdade que existem elementos jurídico-civilistas constitucionalmente protegidos, não menos verdade é que existem vários institutos, tipos e/ou conceitos tributários que, inseridos na chamada “Constituição Tributária”, ou “Direito Tributário Constitucional” alcançam semelhante proteção do ordenamento jurídico contra abusos ou desvirtuamentos. Mas, voltando ao uso de conceitos, tipos ou institutos “exclusivos de Direito Tributário”, remanescem as seguintes perguntas: é necessário que tal esforço seja depreendido? Se afirmativa a resposta, deve-se engendrar-la em todos os casos, ou somente em alguns casos? Não seria mais conveniente servir-se de institutos, tipos e/ou conceitos de Direito Privado quando assim se fizesse necessário, logrando mão de sua construção jurídica já consolidada, e buscando alcançar a construção jurídico-tributária efetiva sobre aquilo que não necessitaria da influência do Direito Privado? Não seria essa uma opção mais razoável para o desenvolvimento material do Direito Tributário, e que não contrastaria com a produção jurídica contemporânea, nem com o ordenamento jurídico brasileiro (em especial, em conformidade com os arts. 109 e 110 do CTN)? Mais razoável seria se as peculiaridades de cada caso determinassem a necessidade ou conveniência da adoção de conceitos de Direito Privado como pressupostos a serem preenchidos com os respectivos elementos tributários, ou simplesmente buscar compreendê-lo apenas sob a perspectiva puramente tributária, sem considerações de índole civilista.

Caminho semelhante foi apontado pelo tributarista alemão Klaus Tipke, que, a respeito da relação entre a Legislação do Imposto e o Direito Privado, reconheceu que muitas vezes não há como fugir da legislação do Direito Privado, especialmente, quando determinado instituto não possui origem no Direito Tributário. Porém, para Tipke, que analisou as obras de Kurt Ball e Liebisch, clássicos do assunto, também é verdade que existem conceitos ou noções que não necessariamente se remetem em outros ramos do Direito, ou, especialmente, no Direito Privado, isto é, são próprios do Direito Tributário. É o exemplo da renda para fins tributários, e, naturalmente, abriu-se espaço para que conceitos que detinham origem em outros ramos do Direito, como o próprio Direito Privado, alcançassem efeitos ou consequências específicas quando inseridas ou tratadas pelo Direito Tributário⁸¹.

⁸¹ As obras consultadas por Klaus Tipke foram: BALL, Kurt. *Steuerrecht und Privatrecht, Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems*, 1924; Liebisch, *Steuerrecht und Privatrecht*, 1933; Tipke, *Steuerrecht und bürgerliches Rechts*, Jus 1970, 149. In: TIPKE, Klaus. *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*. 4ª ed. Colônia: Verlag Dr. Otto Schmidt KG., 1977, pp. 8-9.

Ademais, o sentimento geral de que a utilização de conceitos de Direito Privado deve ser priorizada no âmbito do Direito Tributário, sobretudo por uma questão de segurança jurídica, deve ser afastado como pressuposto hermenêutico apriorístico, pois se há observância da segurança jurídica consubstanciada na utilização ou respeito de institutos de Direito Privado, sobretudo na leitura dos arts. 109 e 110 do CTN no Sistema Tributário brasileiro, a mesma percepção acarreta em inevitável “laqueadura” para o aprimoramento de institutos tributários por excelência, ou seja, acarreta incentivo à formação de entraves para o completo desenvolvimento do Direito Tributário, sobretudo porque se o Direito Tributário serve como limitador jurídico da atividade tributária estatal por excelência, desenvolvê-lo em máxima potência também é caminho indiscutível para alcançar a segurança jurídica própria que deve ser ideal nas relações tributárias, e que não necessariamente se remete à segurança jurídica imanente às relações civilistas próprias do Direito Privado.

Não é preciso acrescentar mais linhas para demonstrar que a pretensa vinculação de conceitos, tipos ou institutos entre o Direito Privado e o Direito Tributário não é um dado tão automático, irremediável e inevitável, como poderiam supor alguns renomados doutrinadores. A autonomia (ainda que didática) é produto de secular insistência, de estudiosos de elevada envergadura, comprometidos a lutar pela emancipação da disciplina frente aos abusos enfrentados na utilização do Direito Privado. Não é afirmativa óbvia que o Direito Tributário seja necessariamente um Direito de Sobreposição. Não há aqui um óbvio ululante, e nem deveria ser assim.

A autonomia (didática) do Direito Tributário, especialmente em um contexto histórico que já permite o apego à intedisplinariedade⁸², ou seja, a consideração de produção acadêmica conjunta por dois ou mais ramos do conhecimento (no caso do Direito Tributário, por exemplo, com a Economia ou a própria Contabilidade), ainda possui um longo caminho pela frente, e deve ser o centro dos debates acadêmicos relacionados à autonomia do Direito Tributário frente a outros ramos do Direito, bem como frente à discussão da conveniência autonomista em face da interdisciplinariedade epistemológica, e da própria complexidade do fenômeno financeiro (e tributário), o que pressupõe o reconhecimento de que cada objeto de conhecimento é inerente e inextrincável em sua complexidade. Esses, portanto, são alguns desdobramentos aguardados para o desenvolvimento disciplinar do Direito Tributário contemporâneo apartado ou não de outros ramos do conhecimento, isto é, abraçando ou não a proposta interdisciplinar de investigação acadêmica. De qualquer forma, o estudo da autonomia (didática ou científica) do Direito Tributário, e seus respectivos reflexos, considerando outros ramos do Direito, ou mesmo outros ramos do conhecimento, deve conservar como pressuposto a constante necessidade de aprimoramento, de reinvenção, de disposição à mudança e às novas propostas investigativas (e, sobretudo, epistemológicas) que possam contribuir para o aprimoramento do método (ou métodos)

⁸² Sobre a interdisciplinariedade e o Direito Tributário, conferir: TEODOROVICZ, Jeferson; e ARAÚJO, Sarah Maria Linhares de. “Ilusão financeira, carga tributária brasileira e interdisciplinariedade”. *Direito Tributário Atual* nº 27. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, pp. 408-425.

aplicável ao estudo do fenômeno jurídico-tributário. A riqueza doutrinária, a multiplicidade de opiniões, harmônicas ou dissonantes, é própria de cada ramo do conhecimento, e viabiliza a relativização das perspectivas investigativas de seu próprio objeto. Questioná-las, os métodos ou formas de enxergar determinado objeto, é uma maneira saudável de promover o avanço científico da matéria. Nenhuma disciplina científica, sobretudo própria das humanidades, deve conservar a errônea visão de que apenas um método investigativo lhe é caro, mas sim reconhecer que uma variedade metodológica é ínsita à própria realidade do objeto a ser conhecido. Isso é exatamente o que se espera das Escolas de Direito Tributário, que já no século XXI sinalizam recentes perspectivas de estudo⁸³, buscando refletir sobre as propostas anteriores, por vezes reafirmá-las, melhorá-las e, se necessário, substituí-las, sempre guardando em si mesmas a proposta de constante aprimoramento científico da disciplina. Afinal, o surgimento de diferentes propostas de estudo para o fenômeno jurídico tributário é totalmente saudável e deve ser incentivado por uma simples questão de tentativa e erro, viabilizando, em maior ou menor velocidade, o aprimoramento científico do Direito Tributário, que, afinal, não pode residir unicamente na opinião ou na linha de pesquisa assimilada por um ou dois autores proeminentes, mas na visão coletiva de que o desenvolvimento científico é causa e efeito de construção científica conjunta, não significando, naturalmente, a produção sempre harmônica e absolutamente consonante entre estudiosos. Portanto, o sentido de autonomia disciplinar contemporânea do Direito Tributário tem muito mais sentido quando remetido à noção de constante aprimoramento, não necessariamente entendido como separação de outros ramos do conhecimento, mas emancipação investigativa, isto é, que o Direito Tributário seja livre (pelo menos o suficiente) para alcançar seus próprios caminhos, para crescer segundo os seus próprios passos, e para permitir o amadurecimento de seus institutos, utilizando-se, quando e se necessário, de outros ramos do conhecimento, jurídicos ou não, que possam acrescentar positivamente no percurso dessa estrada.

⁸³ Sobre o assunto, exemplificativamente, recomenda-se a leitura de algumas obras que, embora não necessariamente harmônicas em suas premissas e conclusões, caminham por essas veredas, seja buscando defender e reforçar linhas de pensamento já sedimentadas no Direito Tributário brasileiro, seja para refletir sobre as mesmas e aprimorá-las, ou mesmo questioná-las e substituí-las por outras perspectivas de análise eventualmente mais apropriadas ao fenômeno jurídico-tributário contemporâneo, apresentando propostas que busquem elevar os estudos tributários a novos patamares de investigação acadêmica: cf. ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. *Direito Tributário Atual* nº 29. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013, pp. 181-204; FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. Saraiva: São Paulo, 2013; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013; TORRES, Ricardo Lobo. “Considerações sobre o futuro da hermenêutica tributária à luz dos princípios da liberdade e justiça tributária”. *Revista de Direito Tributário*. V. 88. São Paulo, 2004; HARET, Florence; e CARNEIRO, Jeferson (coords.). *Vilém Flusser e Juristas. Comemoração dos 25 anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009; CARVALHO, Paulo de Barros. “Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário”. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em www.conjur.com.br. Acesso em 1º de outubro de 2013; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005; MARINS, James. “O desafio da política jurídico-fiscal”. In: MARINS, James (coord.). *Tributação & Política*. Livro 6. Curitiba: Juruá, 2005; BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. São Paulo: Max Limonad, 2000, dentre muitos outros.