

Coordenadores

Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Denise Lucena Cavalcante

Paulo Caliendo

# Leituras clássicas de DIREITO TRIBUTÁRIO

2018

 EDITORA  
jusPODIVM

[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)



# OS CLÁSSICOS DAS FINANÇAS PÚBLICAS E DO DIREITO FINANCEIRO E SEU PAULATINO ABANDONO PELA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO PRODUZIDA NO BRASIL

Marciano Seabra de Godoi<sup>1</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Tributação e finanças públicas como objeto da Economia Política (séculos XVII-XIX); 3. Surgimento da Ciência das Finanças como disciplina autônoma (séculos XIX-XX). Posterior afirmação da autonomia científica do Direito Financeiro em relação à Ciência das Finanças (início do século XX); 4. Síntese da história disciplinar do Direito Tributário brasileiro, segundo Jeferson Teodorovicz; 5. A peculiar ciência do Direito Tributário que se tornou hegemônica no Brasil a partir dos anos 70 do século XX e seu total abandono dos clássicos das finanças públicas e dos autores de direito financeiro; 6. Conclusão: Um convite a renovar os temas e interesses da Ciência do Direito Tributário e redescobrir os clássicos; 7. Referências bibliográficas.

## 1. INTRODUÇÃO.

O Direito Financeiro e o Direito Tributário, quando comparados, por exemplo, com o Direito Civil ou o Direito Penal, apresentam uma importante (e nem sempre devidamente advertida) peculiaridade. Estudos e

1. Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri, com pós-doutorado (bolsa CAPES) na Universidade Autônoma de Madri. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Bacharel em Direito (UFMG) e em Ciências Econômicas (Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas). Professor da Faculdade Mineira de Direito da PUC Minas (graduação, especialização, mestrado e doutorado). Fundador e vice-presidente do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi - Belo Horizonte). Advogado.



reflexões jurídicas, feitos por juristas, sobre a família ou sobre o crime, são muito mais antigos; a tributação e as finanças públicas passaram a ser objeto de estudo sistemático há muito menos tempo e, o que é mais importante, até o início do século XX foram temas estudados e investigados exclusivamente por filósofos e economistas, não por juristas.

Diante desse fato, os juristas que se dedicam atualmente ao Direito Financeiro e Tributário podem reagir basicamente de duas maneiras: incorporando em suas investigações (em maior ou menor medida) as propostas teóricas e as constatações empíricas dos economistas/financistas, os as ignorando quase por completo, mesmo em se tratando da obra de autores considerados clássicos.

O objetivo deste breve estudo é duplice: em primeiro lugar (seções 2 e 3), descreverei esquematicamente o processo histórico pelo qual o estudo da tributação e das finanças públicas foi deixando de ser uma tarefa exclusiva de filósofos e economistas para passar a ser, também, uma tarefa da ciência do Direito; em segundo lugar (seções 4 e 5), argumentarei que a ciência do Direito Tributário desenvolvida no Brasil foi paulatinamente abandonando qualquer interesse palpável e genuíno pela obra dos clássicos das Finanças Públicas, ou mesmo pela obra dos clássicos do Direito Financeiro.

## 2. TRIBUTAÇÃO E FINANÇAS PÚBLICAS COMO OBJETO DA ECONOMIA POLÍTICA (SÉCULOS XVII-XIX)

Durante os séculos XVII a XIX, a tributação e as finanças públicas foram objeto de estudo não de juristas, mas sim de economistas e filósofos.

Nesse período, avulta como a obra mais relevante a do escocês Adam Smith (1723-1790), que ocupou as cátedras de Lógica e Filosofia Moral da Universidade de Glasgow e é considerado pela generalidade dos autores como o pai da Economia Política<sup>2</sup> e do liberalismo econômico.

Antes de Adam Smith, o também britânico William Petty (1623-1687) já havia escrito seu *Tratado dos Impostos e Contribuições*

2. Friedrich Engels considerava Adam Smith "o Lutero da economia política". Depois de *A origem das espécies* de Darwin, o livro de Smith sobre *A Riqueza das Nações* foi o que colheu mais êxito e divulgação em todo o mundo – cf. NUNES, Antonio José Avelãs. Adam Smith e a teoria da distribuição do rendimento, In: VÁRIOS AUTORES, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Jorge Ribeiro de Faria*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003, 125-165.

(1662)<sup>3</sup> e diversos autores alemães, ditos cameralistas<sup>4</sup>, já ensinavam nas universidades e produziam obras de fôlego sobre tributos, patrimônio público e sua administração<sup>5</sup>.

A novidade de Adam Smith é que, na sua principal obra, *Uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações* (1776)<sup>6</sup>, formula-se pela primeira vez uma descrição meticulosa e um modelo teórico sistemático sobre o sistema econômico capitalista. A tributação e as finanças públicas são tratadas de modo analítico (Livro V) e inseridas num contexto mais amplo, em que se investigam pela primeira vez temas como a divisão social do trabalho, a origem e o uso do dinheiro, a formação dos preços no mercado, a origem e as relações conflitivas entre as classes sociais entre as quais é dividida a renda nacional (salários, renda da terra, lucros empresariais e juros).

Eis alguns motivos pelos quais os economistas consideram Adam Smith como o grande clássico da Economia Política. Em primeiro lugar, pelo fato de sua obra compor o réquiem do Estado patrimonial e romper com as visões mercantilistas<sup>7</sup> e fisiocratas<sup>8</sup> então em voga, que viam no domínio bélico, na acumulação de metais preciosos ou na força da terra/natureza (agricultura) os grandes trunfos econômicos

3. Cf. PETTY, William. *Obras econômicas*, traduções de Luiz Henrique Lopes dos Santos e Paulo de Almeida, São Paulo: Nova Cultural, 1988, p.3-78.

4. Flávio Bauer Novelli explica que o cameralismo ou ciência cameral, cátedra universitária na Alemanha desde o século XVII, deriva seu nome "da palavra alemã *Kammer* (do latim *camera*), que designava o lugar em que, na Idade Média, era guardado o tesouro público" – NOVELLI, Flavio Bauer. Considerações sobre o Cameralismo, *Revista de Direito Público e Ciência Política*, vol. V, n.º 1, jan-abr 1962, 28. É interessante observar que o cameralismo se desenvolveu na região da Áustria e Alemanha à mesma época que Adam Smith publicava sua obra na Grã-Bretanha. De modo oposto ao pensamento de Smith, a forte presença do Estado e a subordinação da economia à política marcaram a ciência e a política econômica cameralista. Foi a tradição do cameralismo, segundo aponta Novelli, que impediu que, na Europa central e oriental, tivesse maior divulgação e desenvolvimento o liberalismo econômico defendido por Smith (NOVELLI, *op.cit.*, 32).

5. Se retrocedermos mais ainda na história, encontraremos estudos sobre finanças públicas em Jean Bodin e Xenofonte (cf. DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*, São Paulo: Saraiva, 1954, 26-29). Mas nada que possa ser comparado à obra metódica, detalhada e seminal de Adam Smith.

6. SMITH, Adam. *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*, tradução de Luiz João Baraúna, Volumes I, II e III, São Paulo: Nova Cultural, 1988.

7. Cf. HUNT, E.K. *História do Pensamento Econômico*, tradução de José Ricardo Brandão Azevedo, 7.ª edição, Rio de Janeiro: Campus, 1989, p.41-53.

8. Cf. QUESNAY, François. *Quadro Econômico dos Fisiocratas*, tradução de João Guilherme Vargas Netto, São Paulo: Nova Cultural, 1988.



para o desenvolvimento. Em seu lugar, numa postura que hoje parece natural, mas àquela época se revelava revolucionária, Adam Smith afirmava a centralidade do trabalho produtivo e da livre-concorrência, tidos como os verdadeiros motores da acumulação de capital e da prosperidade econômica das nações. De outra parte, se lhe considera um clássico pelo fato de suas propostas e análises teóricas (sua teoria do valor-trabalho, por exemplo) terem continuado a ser estudadas, criticadas e desenvolvidas nos séculos seguintes por economistas de diversas escolas<sup>9</sup>.

Se abandonarmos o terreno amplo da Economia Política e nos limitarmos ao campo das finanças públicas, por que se há de reputar como clássico o pensamento de Smith?

Na parte da **Riqueza das Nações** dedicada às finanças públicas, as despesas públicas são classificadas em quatro categorias, correspondentes àquelas que seriam as quatro responsabilidades básicas do Estado – defesa (primeiro dever do soberano), justiça (segundo dever do soberano), desenvolvimento do comércio e instrução do povo, sustento/dignidade do soberano. A relevância da obra de Smith reside, neste ponto, não na descrição detalhada dos impostos e taxas cobrados à época, mas no fato de o autor analisar e propor parâmetros típicos do Estado Fiscal<sup>10</sup>, até hoje utilizados, para dividir o financiamento ou custeio desses gastos entre os contribuintes por meio de impostos ou taxas.

Formula-se e defende-se claramente a ideia, ainda atual, de que, quando o gasto público beneficiasse, por sua natureza, indistintamente a todos os indivíduos, seu custeio deveria se dar pela arrecadação de impostos ou contribuições gerais baseados na capacidade econômica de cada um, enquanto que despesas provocadas pela ação de indivíduos específicos (como as despesas com os processos judiciais), ou que a esses indivíduos concretos beneficiassem, deveriam ser custeadas por taxas cobradas somente dos referidos indivíduos. As noções de pedágio

e contribuição de melhoria defendidas pelo autor também se mostram notavelmente atuais<sup>11</sup>.

Seguramente a construção de Adam Smith mais lembrada e repetida pelos financistas dos séculos posteriores é a dos quatro cânones ou máximas da tributação, que, por sua “evidente justiça e utilidade”<sup>12</sup>, deveriam ser universalmente aplicados pelas nações. Trata-se dos cânones que podemos chamar, numa tradução livre, de equidade ou capacidade contributiva, certeza/segurança jurídica, oportunidade e economicidade.

Pelo primeiro cânone, “os súditos de cada Estado devem contribuir à manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de cada um desfruta, sob a proteção do Estado”. Pelo segundo cânone, “os tributos que cada indivíduo deve pagar devem ser certos, e não arbitrários. A data do pagamento, a forma do pagamento, a quantia a pagar, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para qualquer outra pessoa”. De acordo com o terceiro cânone, “todo tributo deve incidir no momento e da maneira que se mostrarem provavelmente como os mais convenientes para o contribuinte”. Pelo quarto cânone, “todo tributo deve engendrado de modo a retirar e conservar fora do bolso das pessoas o mínimo possível além da soma carregada aos cofres públicos”<sup>13</sup>.

Por que se trata de uma construção clássica? Por que todos os quatro cânones são ideias simples que permanecem extremamente atuais, podendo ser utilizadas para analisar, criticar e reformar os sistemas tributários em vigor. Nesse sentido, os clássicos das Finanças Públicas são autores *seminais*, capazes de estimular novas análises, novas críticas, novas teorias e novos institutos ao longo do tempo.

Finalizando essa breve incursão sobre algumas ideias de Adam Smith, destinada simplesmente a justificar a reputação do autor como um clássico das Finanças Públicas, é preciso destacar um aspecto quase nunca advertido pelos juristas que comentam a obra de Adam Smith. Smith encara o Estado e suas funções (especialmente a justiça e a segurança)

9. Cf. NAPOLEONI, Claudio. **Smith, Ricardo, Marx**, tradução de José Fernandes Dias, 6.ª edição, Rio de Janeiro: Graal, 1988, 40-84.

10. Smith afirma que as fontes de receita do Estado são basicamente duas: receitas patrimoniais (“rendas dominiais do príncipe”) e ingressos tributários cobrados sobre o “rendimento do povo”. Argumenta o autor, como era de se esperar, que o desenvolvimento das sociedades leva à necessidade de substituir as receitas patrimoniais ou dominiais pelas receitas tributárias – SMITH, *op. cit.*, p. 100.

11. Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 1999, 185.

12. Atualmente, os cânones de fato podem ser vistos como algo “evidente”, mas antes de Smith ninguém os havia proposto de modo tão claro e acabado.

13. Para descrever os quatro cânones, efetuamos uma tradução livre do texto em inglês disponível em [https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf). Acesso em 13 fev. 2018.



de um modo cruamente realista e materialista, e fundamenta a existência do cânone da equidade ou capacidade contributiva com a mesma lógica. Veja-se o seguinte trecho, que um leitor desavisado poderia julgar oriundo da pena de Marx:

Onde quer que haja grande propriedade, há grande desigualdade. Para cada pessoa muito rica deve haver no mínimo quinhentos pobres, e a riqueza de poucos supõe a indigência de muitos. A fartura dos ricos excita a indignação dos pobres, que muitas vezes são movidos pela necessidade e induzidos pela inveja a invadir as posses daqueles. Somente sob a proteção do magistrado civil, o proprietário dessa propriedade valiosa – adquirida com o trabalho de muitos anos, talvez de muitas gerações sucessivas – pode dormir à noite com segurança (...). É, pois, a aquisição de propriedade valiosa e extensa que necessariamente exige o estabelecimento de um governo civil. Onde não há propriedade, ou, ao menos, propriedade cujo valor ultrapasse o de dois ou três dias de trabalho, o governo civil não é tão necessário (...). Os ricos, em particular, necessariamente se interessam em manter essa ordem de coisas, já que só ela é capaz de assegurar-lhes a posse de suas próprias vantagens. (...) O governo civil, na medida em que é instituído para garantir a propriedade, de fato é para defesa dos ricos contra os pobres, ou daqueles que têm alguma propriedade contra os que não possuem propriedade alguma<sup>14</sup>.

Uma das características dos clássicos das ciências humanas e sociais aplicadas é despertar permanentemente a visão crítica sobre a realidade social, daí ser impossível ler o trecho acima e não se perguntar: visto o Estado brasileiro atual não sob as luzes cálidas das solenes declarações do texto constitucional de 1988, mas sob a crua realidade das relações de poder que o controlam e o utilizam, em que medida a visão de Smith ainda é atual?

Coerente com a sua visão do Estado, o cânone ou princípio da equidade ou capacidade contributiva não tem, em Adam Smith, qualquer conotação solidária ou de fraternidade<sup>15</sup>. Trata-se tão somente de algo que decorre naturalmente do interesse individual de cada um:

Os súditos de cada Estado devem contribuir à manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas do governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos

14. SMITH, Adam. *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*, tradução de Luiz João Baraúna, Volumes I, II e III, São Paulo: Nova Cultural, 1988, 16-19.
15. Sobre o tema, vide GODÓI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, 188 e seguintes.

rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade<sup>16</sup>.

Nesta seção, para ilustrar o porquê de se considerar um autor de Economia Política como clássico e seminal para os que estudam a tributação e as finanças públicas em qualquer quadra histórica, abordamos alguns aspectos reveladores da atualidade da obra de Adam Smith. Naturalmente, isso poderia ser feito também em relação a outros clássicos da Economia Política, como Malthus, Ricardo ou Marx. Um exemplo: o francês Thomas Piketty, em sua análise sobre o estágio atual do capitalismo, promove diálogos extremamente interessantes com as ideias de David Ricardo<sup>17</sup> sobre a necessidade de uma crescente tributação sobre a propriedade de terras<sup>18</sup>.

### 3. SURGIMENTO DA CIÊNCIA DAS FINANÇAS COMO DISCIPLINA AUTÔNOMA (SÉCULOS XIX-XX). POSTERIOR AFIRMAÇÃO DA AUTONOMIA CIENTÍFICA DO DIREITO FINANCEIRO EM RELAÇÃO À CIÊNCIA DAS FINANÇAS (INÍCIO DO SÉCULO XX)

Em Smith (segunda metade do século XVIII) e Ricardo (início do século XIX), o estudo das finanças públicas se inseria num contexto mais amplo de investigação do próprio sistema capitalista de produção. Com o desenrolar do século XIX, pouco a pouco os estudos econômicos sobre as finanças públicas foram se desgarrando da Economia Política. Surge, então, a Ciência das Finanças como sub-ramo da ciência econômica e, mais tarde, consolida sua autonomia, com cátedras universitárias, tratados, monografias e periódicos específicos destinados ao tema<sup>19</sup>.

Desse processo de autonomização e especialização resultou, dentre outras coisas, uma maior preocupação em diferenciar juízos de valor/normativos e proposições científicas, os quais ficavam completamente amalgamados nas obras de Smith e Ricardo<sup>20</sup>.

16. SMITH, op.cit., 99-100.
17. Cf. RICARDO, David. *Princípios de Economia Política e Tributação*, tradução de Paulo Henrique Ribeiro Sandroni e apresentação de Paul Singer, São Paulo: Abril Cultural, 1982.
18. Cf. PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*, tradução de Monica Baumgarten de Bolle, Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, 13-15.
19. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 17.ª edição revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 20-22.
20. Como observa Sousa Franco, "o pensamento clássico [Smith, Ricardo] toma como modelos normativos – e não apenas como hipóteses de trabalho – a economia concorrencial, o reforço



No caso da Alemanha e da Áustria, onde desde o século XVI se desenvolvia a tradição do cameralismo ou das ciências cameraais, e onde a doutrina do liberalismo econômico nunca chegou a ser hegemônica (vide nota de pé de página n.º 4), a nascente Ciência das Finanças teve grande desenvolvimento com os autores da chamada Escola Histórica (segunda metade do século XIX) e posteriormente do Socialismo de Cátedra ou Socialismo de Estado (com Adolph Wagner como figura de proa)<sup>21</sup>.

Assim como na Alemanha, na Itália a Ciência das Finanças também teve grande desenvolvimento ao longo do século XIX, o que não ocorreu com a mesma intensidade na França<sup>22</sup>, Espanha e Portugal. Em comparação com a Alemanha, o que destaca nos autores italianos<sup>23</sup> é a precoce autonomia da Ciência das Finanças em relação à Economia, e a consideração daquela como uma ciência ao mesmo tempo econômica, política e jurídica.

Na síntese elegante do português Sousa Franco, "a ciência das finanças alcançou a 'idade da razão' no começo do século XIX"<sup>24</sup>, e na Europa continental se desgarrou da economia política bem mais cedo do que

da iniciativa privada, o liberalismo em seus vários pressupostos: daí que se entenda ser anticientífico o desequilíbrio orçamental, por exemplo" - FRANCO, Antônio Luciano de Sousa. *Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro - Volume I*, Lisboa, 1974, 193-194.

21. Socialismo de Cátedra é uma denominação, um tanto irônica, do pensamento de economistas e financistas germânicos do fim do século XIX e início do século XX que, utilizando-se do prestígio de suas cátedras universitárias, se opunham tanto ao liberalismo econômico quanto ao marxismo revolucionário, e propunham reformas econômicas socializantes com intenso uso de tributos progressivos e alto grau de intervenção do Estado. Adolph Wagner (1835-1917), contemporâneo de Karl Marx e por este fortemente criticado, acreditava, nas palavras e com o apoio de Baleeiro, que "a civilização contemporânea marcha para uma intervenção progressiva do Estado" - BALEIRO, *op.cit.*, 100. Sobre as críticas à obra de Wagner publicadas por Marx, vide ALVES, Antônio J.L., A crítica marxiana à "economia de conceitos" de Adolph Wagner, *Verinotio Revista on-line*, n.º 10, out. 2009. Segundo Sousa Franco, a influência de Wagner foi muito grande em Portugal - FRANCO, *op.cit.*, 229.

22. Gaston Jèze, o grande nome francês das finanças públicas institucionais, iniciou sua produção científica já no limiar do século XX. No século XIX, a única obra mais conhecida sobre finanças públicas é a do economista Leroy-Beaulieu (1843-1916), profundamente conservador. Piketty critica vigorosamente a cientificidade de diversas obras e teorias de Leroy-Beaulieu, como seu "ensaio sobre a tendência de uma menor desigualdade das condições", utilizado para se opor às propostas de tributação progressiva na França do final do século XIX - cf. PIKETTY, *op.cit.*, 359; 489-491.

23. Em Pávia, o economista Luigi Cossa (1831-1896) foi o titular da primeira cátedra de Ciência das Finanças e seu discípulo Ricca-Salerno (1849-1912) levou adiante a tradição da universidade no campo das finanças públicas.

24. FRANCO, *op.cit.*, 191.

na Grã-Bretanha. De todo modo, no final do século XIX a tributação e as finanças públicas ainda continuavam a ser objeto de estudo exclusivo de economistas ou financistas, tanto na Europa quanto nas Américas, onde merece destaque a obra do economista estadunidense Edwin Seligman (1861-1939)<sup>25</sup>. O acesso dos juristas às finanças públicas e à tributação, como objeto de estudo científico, ainda não havia ocorrido. Como observa Jeferson Teodorovicz, muitas obras de Ciência das Finanças do século XIX, sempre escritas por economistas, reservavam capítulos para o estudo da "Legislação Financeira", pois não havia obras ou estudos jurídicos específicos sobre a temática. Em fins do século XIX, a legislação financeira e tributária - que já existia em profusão - era estudada por juristas apenas como apêndices ou capítulos do direito administrativo, especialmente na Alemanha<sup>26</sup>.

Essa situação começa a mudar no início do século XX, mais precisamente em 1906, ano da publicação do *Tratado de Direito Financeiro* do austríaco Franz von Myrbach-Rheinfeld<sup>27</sup>. Com essa obra, o autor não pretendia reunir e comentar a enorme massa de leis e atos normativos sobre tributação e finanças públicas, mas sim construir sistematicamente os princípios gerais que regiam a matéria. O espanhol Fernando Sainz de Bujanda, em obra publicada em 1965, afirma categoricamente que o livro de Myrbach-Rheinfeld, que utilizava rigoroso método jurídico, mudou completamente os rumos da investigação do fenômeno financeiro e iniciou uma nova etapa no ensino da matéria - a etapa de investigação jurídica da atividade financeira do Estado<sup>28</sup>.

25. Seus livros mais conhecidos são *Essays in Taxation* (1.ª edição publicada em 1895), *Progressive Taxation in Theory and Practice* (1.ª edição de 1908) e *The Income Tax* (1.ª edição de 1911). No século XX, a produção bibliográfica anglo-saxã, sobretudo depois de Keynes, pode ser considerada como a mais importante no domínio da economia e da política financeira - cf. FRANCO, *op.cit.*, 240.

26. TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Quartier Latin, 2017, 63.

27. Uma tradução francesa foi publicada em 1910, com prólogo elogioso de Gaston Jèze: "Este é um livro de pura técnica jurídica financeira. Inaugura um novo tipo de investigação (...). A doutrina descuidou até o momento dessa parte da ciência das finanças" - *apud* SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes*, Madrid: Asociación Española de Derecho Financiero, 1965, 481-482.

28. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes*, Madrid: Asociación Española de Derecho Financiero, 1965, 482. No mesmo sentido, TEODOROVICZ, *op.cit.*, 97-102.



A partir de 1906, na Alemanha, na Áustria e na Suíça vai aumentando o número de juristas<sup>29</sup> – oriundos quase sempre da Administração tributária ou outros órgãos públicos – que elegem a tributação e as finanças públicas como objeto de estudo, utilizando metodologia própria e distinta da até então manejada pelos economistas cultores da ciência das finanças. A partir da década de 30 e 40, o fenômeno chega à Itália, e dá-se uma inversão nos nomes das cátedras universitárias. Mantém-se a tradicional referência dupla à “Ciência das Finanças e Direito Financeiro”, mas a partir de então a ordem se inverte, e muitas cátedras passam a se chamar “Direito Financeiro e Ciência das Finanças”. Baleeiro<sup>30</sup> e Sainz de Bujanda<sup>31</sup> observam que até meados do século XX era bastante comum que as cátedras de Direito Financeiro fossem ocupadas ora por um jurista, ora por um economista.

Na Itália, a separação entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro foi muito traumática, uma verdadeira batalha acadêmica que durou décadas, algo que não se passou na Alemanha, Áustria ou Suíça. Como se sabe, a tradição dos economistas italianos desde o século XIX era a de considerar o fenômeno financeiro como um objeto ao mesmo tempo econômico, jurídico e político. Quando o Direito Financeiro começa a se desenvolver na Alemanha de modo autônomo da Ciência das Finanças, estabelece-se na academia italiana uma cisão: de um lado, Benvenuto Griziotti (1884-1956) e seus discípulos da tradicional Escola de Pávia rejeitam a autonomia e defendem a concepção científica integral do fenômeno financeiro; de outro, juristas como Achile Donato Giannini (1888-1965) e muitos outros apoiam a autonomia e criticam fortemente a visão integral ou a síntese científica de Griziotti, considerando sua proposta de síntese como um “mistério impenetrável” ou uma tentativa semelhante a se “querer combinar quimicamente a madeira com o ferro”<sup>32</sup>.

A polêmica acabou se resolvendo com a maioria dos autores, dentro e fora da Itália, dando razão à necessidade de separação metodológica e

didática entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro<sup>33</sup>. Não obstante, existem muitos matizes a diferenciar cada visão doutrinária adpta dessa tese mais ampla da autonomia<sup>34</sup>.

A vasta e profunda obra de Fernando Sainz de Bujanda (1915-1999) teve como propósito fundamental criar, na Espanha autoritária e ditatorial em que lhe tocou viver várias décadas após o início de sua vida acadêmica, uma cultura de submissão da atividade financeira à legalidade e ao princípio da capacidade econômica<sup>35</sup>. Sainz de Bujanda estudou exaustivamente todas as propostas teóricas à altura existentes sobre as relações entre o direito e a atividade financeira do Estado (daí sua principal obra ter por título “Hacienda y Derecho”), e defendeu a necessidade de uma autonomia científica e didática entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro.

Contudo, o professor espanhol sempre fez questão de ressaltar as íntimas conexões entre muitos conceitos jurídicos e econômicos presentes na tributação, e a necessidade de, na formação dos docentes e investigadores do Direito Financeiro (aqui incluído o Direito Tributário), haver um estudo conjunto de ambas as matérias, de modo que cada uma das disciplinas autônomas se sirva do dos conceitos elaborados pela outra, afinal “o jurista deve situar o Direito dentro do marco da vida social em que o ordenamento dissemina sua eficácia configuradora”, constatação válida especialmente para o Direito Financeiro e Tributário, tão estreitamente relacionados com as estruturas sociais e econômicas do país e com os mecanismos de produção e distribuição da renda. Em sua figuração reveladora, o Direito Financeiro deve ser autônomo em relação à Ciência das Finanças, mas não deve se desenvolver de costas para ela<sup>36</sup>.

33. Cf. TEODOROVICZ, *op.cit.*, 281-288.

34. As páginas mais completas, eruditas e exaustivas que conhecemos sobre esse tema são de Fernando Sainz de Bujanda - SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, Volumen Primero, Introducción, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, 315-399.

35. Carlos Palao Taboada, que acompanhou como aluno e pesquisador toda a trajetória docente e acadêmica de Sainz de Bujanda, afirma que, na ditadura do General Franco os princípios proclamados nas leis fundamentais do país careciam de conteúdo real, e que Sainz de Bujanda proclamou, com sua atividade formadora como docente e doutrinador, contribuir significativamente para a implantação do Estado Constitucional - PALAO TABOADA, Carlos. Una antología de “Hacienda y Derecho” de Fernando Sainz de Bujanda, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 169, março de 2016, 17-41.

36. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes*, Madrid: Asociación Española de Derecho Financiero, 1965, 494.

29. Albert Hensel, Ernst Blumenstein e Enno Becker são os mais conhecidos e influentes, e todos eles oriundos do serviço público - cf. SAINZ DE BUJANDA, *op.cit.*, p.484.

30. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 8.ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 1.152.

31. SAINZ DE BUJANDA, *op.cit.*, p.482-484.

32. GIANNINI, A.D. Diritto finanziario e Scienza delle finanze, *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1939, n.1, p.4-5, *apud* SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, Volumen Primero, Introducción, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, 373.



Como procurarei argumentar nas seções seguintes, partindo de evidências levantadas em tese de doutorado recentemente publicada<sup>37</sup>, a ciência do Direito Tributário no Brasil caminhou paulatinamente em direção a uma drástica separação, a uma falta de diálogo cada vez maior entre o Direito Financeiro e as Finanças Públicas, e inclusive entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro. As razões e as consequências desse drástico isolamento do Direito Tributário também serão objeto de estudo nas seções seguintes.

#### 4. SÍNTESE DA HISTÓRIA DISCIPLINAR DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, SEGUNDO JEFERSON TEODOROVICZ.

Em tese de doutorado produzida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo sob a orientação de Paulo Celso Bonilha, Jeferson Teodorovicz concluiu que o processo disciplinar do Direito Tributário no Brasil se caracterizou pela intensa busca da própria "autoafirmação perante outros ramos do conhecimento, jurídico ou não", e teve como "tônica perene" elevar a segurança do contribuinte perante os poderes do fisco<sup>38</sup>.

O autor formula a seguinte periodização do processo de construção disciplinar do Direito Tributário no Brasil:

- **Período pré-disciplinar:** não há separação entre estudos jurídicos e estudos econômicos, sociais, legislativos ou políticos sobre a legislação financeira e tributária (século XIX até a década de 30 do século XX). Desde esse período inicial, a atenção dos autores brasileiros recaiu muito mais sobre os aspectos tributários do que sobre os demais temas da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro;
- **Período de transição:** décadas de 30 e 40 do século XX, em que os estudos já mencionam a necessidade de autonomia do Direito Tributário, o que era provocado também pelo sensível aumento da carga tributária no período e pela incipiente criação de tribunais fiscais (o que, no Brasil, ao contrário da maioria dos demais países, nunca chegou a se realizar por completo). No aspecto jurídico, a ideia de Direito Fiscal ainda apresentava fortes conexões com o Direito Financeiro.

- **Período disciplinar:** da década de 40 até o início da década de 70 do século XX, em que a doutrina afirma a autonomia teórica e didática do Direito Tributário, que passa a ser reconhecido institucionalmente e ganha cátedras universitárias país afora. Esse período, por sua vez, se divide em:
  - **Período inicial** (década de 40 e início da década de 50): os autores já reclamam expressamente a autonomia teórica, mas ainda não se implementa a autonomia didática do Direito Tributário, com a criação de cátedras específicas separadas da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro. A obra Direito Fiscal, de João Martins de Oliveira, publicada em 1943, seria o "marco zero do período disciplinar", destacando-se o nome de Rubens Gomes de Sousa como o principal doutrinador e professor da disciplina no período<sup>39</sup>.
  - **Período de gradual reconhecimento institucional da disciplina** (da década de 50 até o início da década de 70), com a criação das cátedras universitárias separadas da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro. As reformas tributárias implementadas no período, a crescente constitucionalização do direito tributário iniciada pela Constituição de 1946, o movimento de codificação e o aumento vertiginoso das lides tributárias favorecem a especialização disciplinar e a preferência, cada vez mais marcada e peculiar nos autores brasileiros, por estudar o direito tributário "constitucional". Destacam-se, no período, a realização (1947) de um curso monográfico de direito tributário ministrado pelo italiano Tullio Ascarelli<sup>40</sup>, as primeiras aulas de Direito Tributário de Rubens Gomes de Sousa (1948) na Escola Livre de Sociologia e Política em São Paulo, e posteriormente da disciplina Legislação Tributária na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo - USP (a partir de 1949). A autonomia teórica reclamada pelos autores ocorreu bem antes

37. TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Quartier Latin, 2017.

38. TEODOROVICZ, op.cit., 713.

39. TEODOROVICZ, op. cit., 719.

40. A influência de Tullio Ascarelli sobre o impulso inicial da doutrina brasileira do Direito Tributário é marcante e comentada por diversos autores, tendo sido seus alunos os pioneiros Rubens Gomes de Sousa e Ruy Barbosa Nogueira. Estudando essa influência, Teodorovicz conclui que Ascarelli tinha uma clara visão aberta ao diálogo entre Economia e Direito e defendia a necessidade de maior autonomia entre o Direito Tributário e os outros ramos jurídicos. Essas posições marcaram profundamente a primeira geração de tributaristas brasileiros, mas seriam fortemente rejeitadas pela doutrina que se fez hegemônica a partir dos anos 70 - TEODOROVICZ, op.cit., 199.



da autonomia didática ou de ensino<sup>41</sup>. Nos principais autores das décadas de 50 e 60 – Rubens Gomes de Sousa (USP), Aliomar Baleeiro e Amílcar de Araújo Falcão (Universidade do Distrito Federal, atual UERJ), Ruy Barbosa Nogueira (USP), Gilberto de Ulhôa Canto, Tito Rezende e Carlos da Rocha Guimarães – Teodorovicz identifica “elementos” de positivismo conceitualista e de positivismo historicista ou sociológico, “mas ainda sem poder definir com precisão a prevalência de um frente ao outro”<sup>42</sup>.

- **Período de consolidação das estratégias de estudo e ensino do Direito Tributário.** Num primeiro momento (período do regime militar ditatorial), as linhas de estudo da USP (capitaneadas por Ruy Barbosa Nogueira) e da PUC-SP (capitaneadas por Geraldo Ataliba) já alcançam um papel hegemônico, não são convergentes<sup>43</sup> e convivem com outras escolas e autores de Direito Financeiro e Tributário<sup>44</sup>, mais ou menos influenciados pela corrente hegemônica paulista. Num segundo momento (posterior à queda do regime militar), as estratégias da USP e da PUC passam a ser cada vez mais convergentes, e, por outro lado, reforçam-se as linhas de pesquisa e estudo independentes (em alguns casos com orientação metodológica bem distinta e independente – é o caso de Ricardo Lobo Torres na UERJ) em outras regiões do país. No momento atual ou contemporâneo (século XXI), o autor

41. “Na realidade estrangeira, a autonomia legislativa (corpo de normas gerais consolidado) [o autor deve estar levando em conta o caso da Alemanha] e a autonomia do contencioso (criação de tribunais especializados) favorecem a criação da autonomia teórica, que leva rapidamente à autonomia do ensino”. No Brasil, “a autonomia teórica precede a autonomia legislativa e a autonomia do ensino, considerando-se também que a autonomia do contencioso (...) nunca se concretizou no País (...)”. – TEODOROVICZ, *op.cit.*, 723.

42. *ibid.*, 722.

43. Há maior influência dos autores fundacionais e da doutrina estrangeira na USP de Ruy Barbosa Nogueira (que adotaria um “positivismo que não ignorava elementos econômicos, sociais ou históricos, ou mesmo a influência estrangeira (notadamente germânica)” – *ibid.*, 727-8. Enquanto isso, prevalecia na PUC-SP o positivismo formal, sendo bastante valorizada a obra de Alfredo Augusto Becker. Teodorovicz afirma ainda que “os esforços desenvolvidos por Ataliba acabam se sobressaindo historicamente aos trabalhos de disseminação inicial de Ruy Barbosa Nogueira, especialmente fora de São Paulo. O esforço de harmonização de premissas, métodos e resultados começa a ser consolidado no desenvolvimento da “Escola da PUC-SP”, com o positivismo formal em detrimento de outras perspectivas – *ibid.*, 728.

44. Professores da Universidade Presbiteriana Mackenzie em São Paulo (liderados por Ives Gandra Martins e Fábio Fanucchi), Flavio Bauer Novelli no Rio de Janeiro (que sucedeu Amílcar de Araújo Falcão na Uerj), além de autores em diversos outros Estados (como José Souto Maior Borges, Sacha Calmon Navarro Coelho e Hugo de Brito Machado) – cf. TEODOROVICZ, *op.cit.*, 423-438.

identifica a convivência de várias correntes metodológicas, com ampliação dos horizontes e criação de novas áreas específicas de estudo, continuando forte, contudo, a tendência aos estudos garantistas sobre segurança jurídica e outros temas tradicionais.

Para os fins do presente estudo, em que meu objetivo é explicar como a doutrina hegemônica do Direito Tributário brasileiro foi paulatinamente abandonando os clássicos da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro, destacarei e comentarei apenas algumas conclusões específicas do estudo de Jeferson Teodorovicz. Não enfrentarei aqui, por exemplo, a importante análise feita por Teodorovicz sobre as tendências e propostas contemporâneas/atuais da doutrina tributária brasileira<sup>45</sup>.

## 5. A PECULIAR CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO QUE SE TORNOU HEGEMÔNICA NO BRASIL A PARTIR DOS ANOS 70 DO SÉCULO XX E SEU TOTAL ABANDONO DOS CLÁSSICOS DAS FINANÇAS PÚBLICAS E DOS AUTORES DE DIREITO FINANCEIRO.

Há uma clara diferença entre o estilo e as propostas metodológicas dos autores pioneiros do direito tributário brasileiro (anos 40 a 60), e a corrente doutrinária que se tornou hegemônica a partir da década de 70 do século passado, especialmente a partir da escola da PUC-SP. Teodorovicz afirma e documenta que os estudos dos autores pioneiros eram desenvolvidos com maior flexibilidade frente a elementos sociais, políticos, econômicos, apesar de se dedicarem prioritariamente aos elementos jurídicos da tributação e não se comprometerem, por exemplo, com os pontos de vista da Escola de Pávia<sup>46</sup>.

De fato, e agora aduzo minhas observações pessoais e não as de Teodorovicz, nos autores brasileiros clássicos (Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira) havia muito mais influência, contato e diálogo com os clássicos fundacionais da disciplina (principalmente os italianos e alemães)<sup>47</sup>. Havia também muito mais disposição para discutir questões interdisciplinares e de política tributária, especialmente no caso de Aliomar Baleeiro, autor da ainda hoje atual e valiosíssima *Uma Introdução à Ciência das Fi-*

45. *ibid.*, 497-713.

46. *ibid.*, 725.

47. Investiguei o ponto de vista desses autores sobre a interpretação do direito tributário no estudo GODOI, Marciano Seabra de. *Interpretação do Direito Tributário*, In: ROCHA, Sergio André (org.), *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 209-259.



nanças, cuja 1.<sup>a</sup> edição é de 1955. Não havia na obra desses autores posturas sectárias contra esta ou aquela tendência doutrinária. São exemplos disso os temas da interpretação econômica do direito tributário e da norma antielisão, temas estudados em profundidade e sem radicalismo por nossos autores pioneiros<sup>48</sup>.

A partir da década de 60 do século passado, forma-se e desenvolve-se rapidamente em São Paulo e depois em todo o país a corrente doutrinária que iria se tornar hegemônica nas décadas seguintes: essa corrente o estudo de Teodorovicz classifica como "positivismo formal de filiação kelseniana". Discordo, neste ponto, do autor. A meu ver, a filiação kelseniana da escola de Direito Tributário da PUC-SP é mais aparente que real, pois os autores dessa corrente nunca se dispuseram a investigar e aderir a Kelsen como um marco teórico global. Os pontos de vista de Kelsen sobre a interpretação jurídica como ato de vontade, por exemplo, nunca foram estudados em profundidade por essa corrente, que inclusive tem da interpretação da norma jurídica uma visão completamente oposta à de Kelsen<sup>49</sup>. Por outro lado, estou plenamente de acordo com Teodorovicz quanto à sua constatação de que essa corrente hegemônica se pautou por uma "defesa progressiva do completo afastamento do diálogo entre direito tributário e ciência das finanças", num ambiente histórico mais favorável "à especialização disciplinar do que ao diálogo entre disciplinas ou interação entre elas".<sup>50</sup>

Ressalta Teodorovicz que essa postura metodológica que se tornaria hegemônica era a que mais se adequava ao contexto político autoritário da época, pois não colocava em questão problemas de legitimidade política ou justiça tributária. Autores que viveram pessoalmente essa quadra histórica do país também colocam esse importante aspecto em evidência<sup>51</sup>.

48. Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário, In: ROCHA, Sérgio André (org.), *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 232-248.

49. KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, São Paulo: Martins Fontes, 1994, 387-399.

50. TEODOROVICZ, op.cit., 725, 730.

51. Vide GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 1998 e SUNDFELD, Carlos Ari. A ordem dos publicistas, *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n.º 1, jan.fev.mar. 2005, Salvador. Disponível em <http://www.direitodo-estado.com.br/artigo/carlos-ari-sundfeld/a-ordem-dos-publicistas>, Acesso em 17 fev. 2018. No estudo de Sundfeld, investigam-se as origens sociais, a atuação profissional e o perfil político dos publicistas da PUC-SP que impulsionaram o desenvolvimento da doutrina do direito tributário brasileiro, especialmente Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello.

As conclusões da tese de Teodorovicz são corretas e seu estudo admirável. Apesar disso, parece-me que alguns aspectos mais agudos da questão deixaram de ser abordados. A meu ver, o fechamento e o isolamento paulatino do Direito Tributário brasileiro hegemônico a partir da década de 70 fez com que, não raro, temas clássicos trabalhados com profundidade pela doutrina fundacional europeia e brasileira (autores pioneiros das décadas de 40 a 60) passassem a ser tratados com sectarismo e, inclusive, alguma mistificação. Exemplo disso é a mistificadora identificação, promovida por Alfredo Augusto Becker e posteriormente por Alberto Xavier, entre as doutrinas antielisão (fraude à lei tributária, abuso de formas) e o nazifascismo<sup>52</sup>. Essa mistificação contribuiu para se formar no Brasil uma doutrina majoritária cujo grau de resistência e reserva ideológica contra qualquer tipo de norma geral antielisão ou antiabuso não encontra paralelo em nenhuma parte do mundo<sup>53</sup>.

Outro aspecto não destacado por Teodorovicz é a extrema fragilidade metodológica de autores altamente valorizados e festejados pela corrente hegemônica. O maior exemplo é Alfredo Augusto Becker, que Teodorovicz descreve como um autor que teria propiciado uma maior influência kelseniana à doutrina hegemônica<sup>54</sup>. Discordamos dessa análise. Apesar de Kelsen estar relacionado nas referências bibliográficas das obras de Becker, a teoria do jurista austríaco em nada se reflete na estrambótica teoria da interpretação da norma jurídica propalada pelo autor gaúcho<sup>55</sup>. Mesmo na obra dos líderes da escola do Direito Tributário da PUC-SP – Geraldo Ataliba e, posteriormente, Paulo de Barros

52. Para uma análise documentada desse fenômeno, vide GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário, In: ROCHA, Sérgio André (org.), *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 246-248.

53. Cf. GODOI, *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, 118-133.

54. TEODOROVICZ, op.cit., 725. André Folloni (FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*, São Paulo: Saraiva, 2013) chega a considerar a obra de Alfredo Augusto Becker como o marco de inauguração do período científico do direito tributário brasileiro, posição da qual discordamos completamente.

55. É inacreditável como pode ser considerada "moderna" ou "inovadora" uma obra que afirma, na segunda metade do século XX, que "para o juiz a lei é um fato essencialmente imutável (salvo pelo advento de uma nova lei) e que só admite uma única interpretação" ou que "a juridicidade tem grande analogia com a energia eletromagnética e a incidência da regra jurídica projeta-se e atua com automatismo, instantaneidade e efeitos muito semelhantes a uma descarga eletromagnética". Para uma análise crítica da teoria de Becker sobre a interpretação jurídica, vide GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário, In: ROCHA, Sérgio André (org.), *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 221-225.



Carvalho, hegemônica a partir da década de 70, há muito mais uma utilização da obra de Kelsen em aspectos pontuais e específicos do que uma filiação geral levando em conta sua obra globalmente considerada.

Teodorovicz afirma que a corrente hegemônica do Direito Tributário brasileiro que se afirmou a partir da década de 70 se pauta principalmente pelo positivismo formal.<sup>56</sup> Creio que a afirmação não é inteiramente correta. O que se pode enxergar de formalismo<sup>57</sup> na doutrina hegemônica do direito tributário é algo que, a meu ver, faz parte de uma postura mais ampla. Essa postura (que não se restringe à escola da PUC-SP) recorre ao formalismo quando convém, e sabe também ser extremamente antiformalista quando assim o exigem as circunstâncias. No tema dos limites do planejamento tributário, a doutrina majoritária aferra-se a um alto grau de formalismo, mas no tema das imunidades, por exemplo, a doutrina majoritária se mostra extremamente antiformalista. Quando analisa o alcance da hipótese de incidência de um tributo, a doutrina majoritária chega a flertar com a Escola da Exegese, e age como se o sentido do texto legal fosse apenas e tão somente um (vide as construções de Alfredo Augusto Becker sobre a interpretação jurídica), não por coincidência aquele mais restrito em seu alcance. Mas quando analisa as normas de imunidade, a doutrina hegemônica rapidamente se liberta dos ideais da Escola da Exegese ou mesmo da moldura kelseniana (que nunca se dispôs a analisar e muito menos seguir), e se apropria dos pressupostos da Escola do Direito Livre, afirmando que onde está escrito "papel destinado à impressão de jornais e periódicos" (art. 150, VI da Constituição), se deve entender não só o papel, mas também as tintas, as impressoras, os computadores, enfim, todo o vasto equipamento destinado a imprimir jornais e periódicos.

Se fosse realmente kelseniana, a doutrina hegemônica do Direito Tributário brasileiro teria que admitir que as interpretações das normas tributárias realizadas por seus autores, mesmo os mais eminentes, seriam em grande medida frutos de atos de vontade e não de puros atos racionais. Mas isso seria desastroso, pois a doutrina hegemônica do Direito Tributário brasileiro a partir dos anos 70 – e isso explica grande parte da história – sempre foi exclusivamente formada e capitaneada por eminentes advogados militantes, patrocinadores das principais cau-

56. TEODOROVICZ, *op.cit.*, 725-726.

57. Cf. ROCHA, Sérgio André. O que é o formalismo tributário?, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 227, ago 2014, 146-155.

sas tributárias presentes nos tribunais do país<sup>58</sup>. Nestas circunstâncias, é muito mais apropriado estrategicamente defender – o que significa em grande medida defender *perante os tribunais* em petições, arrazoados e pareceres – que só existe uma interpretação correta da norma jurídica, à qual se é conduzido pelos passos da inteligência e da mais pura e neutra razão.

Por isso mesmo é que a teoria kelseniana foi apropriada pela corrente majoritária do Direito Tributário brasileiro de forma seletiva e estratégica. Todos os jovens discípulos da escola hegemônica aprenderam a invocar Kelsen e seu prestígio para enxergar no direito uma estrutura hierárquica piramidal de normas, sustentada por uma sobranceira norma fundamental. Mas nunca lhes foi ensinado nada sobre a visão desconfiada e relativista de Kelsen sobre a interpretação do direito como ato de vontade, e muito menos que a norma fundamental – que não é a Constituição como muitos ingenuamente pensam – põe a nu a relação íntima entre o direito e a força, o direito e o poder<sup>59</sup>.

A meu juízo, o que caracteriza a corrente majoritária, hegemônica da doutrina do Direito Tributário brasileiro a partir da década de 70 não é uma determinada postura metodológico-aplicativa formalista, nem uma determinada postura teórica sobre o Direito. Aproximadamente de 1970 a 2000, o normativismo lógico *pretensamente kelseniano* era o ferramental metodológico básico da doutrina tributarista brasileira. Mas a partir dos anos 2000 até a atualidade, o pós-positivismo, o neoconstitucionalismo, a hermenêutica jurídica foram incorporadas sem qualquer pejo pela doutrina tributária. A postura formalista e antiformalista convivem lado a lado. Tudo depende do problema específico a tratar: para o planejamento tributário internacional, Escola da Exegese; para a capacidade econômica e o mínimo existencial, pós-positivismo; para a substituição tributária, normativismo lógico; para a pesquisa da extensão de imunidades, hermenêutica jurídica, Escola do Direito Livre.

Parece-me que o característico da doutrina tributária brasileira hegemônica a partir de 1970 é uma postura ideológica, identificada e descrita com coragem e maestria por Marçal Justen Filho num impor-

58. Cf. SUNDFELD, Carlos Ari. A ordem dos publicistas, *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n.º 1, jan.fev.mar. 2005, Salvador. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/carlos-ari-sundfeld/a-ordem-dos-publicistas>, Acesso em 17 fev.

59. Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, 30-41.



tante e pouquíssimo conhecido artigo de 1998<sup>60</sup>, segundo a qual o **tributo configura uma restrição dos direitos fundamentais do contribuinte (liberdade, propriedade), e implica, por definição, a retirada de recursos de atividades produtivas para seu emprego em atividades improdutivas.** Por conseguinte, o direito tributário que merece maior atenção do investigador e do professor é aquele que se identifica com as normas estabelecidas com o objetivo de **defender o contribuinte contra o Estado arrecadador.**

Essa postura, de autêntico "libertarismo fiscal"<sup>61</sup>, me parece que se explica em boa medida pela **atividade profissional principal – a advocacia empresarial – a que se dedica a imensa maioria dos que escrevem os artigos e livros publicados na área do direito tributário, bem como a imensa maioria dos que ensinam essa disciplina nas cerca de 1.200 faculdades de direito existentes no Brasil**<sup>62</sup>.

Para os fins do presente estudo, o que mais importa destacar é que, a meu juízo, foi extremamente negativo que se formasse, a partir da década de 70, uma tendência hegemônica de desenvolver uma ciência do Direito Tributário **sem qualquer diálogo com a Ciência das Finanças ou mesmo com o Direito Financeiro.** Perdeu-se, assim, qualquer interesse por temas e por autores clássicos da tributação e das finanças públicas. A defesa da autonomia do Direito Tributário foi deturpada<sup>63</sup> e descambou

60. JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n.º 30, Curitiba, 1998, 215-233. Sobre a influência desse artigo no julgamento do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade do acesso automático do fisco às informações bancárias dos contribuintes (LC 105/2001), vide GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? In: GODOI, Marciano Seabra de & ROCHA, Sergio André (orgs.) *O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: DPLácido, 2017, p. 185-212.

61. Cf. GODOI, Marciano Seabra de, Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário, In: GASSEN, Valcir (org.) *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira*, 2.ª edição revista, atualizada e aumentada, Belo Horizonte: Arraes, 2016, 105-119.

62. Sainz de Bujanda, num texto de 1965, observou que os autores que fundaram a ciência do direito tributário na Alemanha, Áustria e Suíça no início do século XX eram todos eles ligados, de uma forma ou de outra, à Administração. Mas o autor espanhol não examina ou não se pronuncia sobre a questão de até que ponto essa circunstância influíu sobre o conteúdo da obra dos autores. - SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes*, Madrid: Asociación Española de Derecho Financiero, 1965, 484.

63. Fernando Sainz de Bujanda, por exemplo, que defendia resolutamente a autonomia científica do Direito Tributário, sempre alertou para a necessidade de que o seu desenvolvimento se construísse "com o auxílio de quantas ciências possam contribuir a definir seus conceitos

para o isolamento e autossuficiência. Até mesmo o diálogo e o estudo das doutrinas tributárias contemporâneas produzidas em outros países foram sendo abandonados, especialmente após o precoce falecimento de Geraldo Ataliba (1995).

Pouco a pouco, as dissertações e teses produzidas hegemonicamente pelo Direito Tributário no Brasil<sup>64</sup> foram perdendo qualquer interesse em autores – clássicos ou contemporâneos – de Ciência das Finanças ou de Direito Financeiro, e até mesmo em autores de Direito Tributário de outros países. **Numa realidade peculiar e única no mundo, os marcos teóricos das investigações tributárias no Brasil passaram a se localizar no âmbito da filosofia, da lógica formal, da filosofia da linguagem, da semiótica.** Mas, curiosamente, os tributaristas-filósofos brasileiros, em mais um sintoma de isolamento e autossuficiência, não buscam se aproximar e dialogar com seus pares – docentes e discentes – das Faculdades de Filosofia e Ciências Humanas que produzem há séculos sobre a mesma temática. É curioso, por outro lado, que, nos trabalhos dos filósofos-tributaristas ou dos tributaristas-filósofos da corrente hegemônica, os capítulos sobre filosofia, linguagem e semiótica são quase sempre meramente introdutórios ou propedêuticos, reservando-se os capítulos de fundo para defender a *correta* interpretação de um dispositivo legal objeto de demandas tributárias empresariais à espera de um posicionamento dos tribunais superiores.

## 6. CONCLUSÃO: UM CONVITE A RENOVAR OS TEMAS E INTERESSES DA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E REDESCOBRIR OS CLÁSSICOS.

A ciência do Direito Tributário tradicional e ainda hegemônica no Brasil quase sempre elege como objeto de estudo (de uma tese, de uma dissertação, de um artigo de periódico) um problema estritamente interpretativo-normativo, perguntando-se como essa ou aquela norma da Constituição, do Código Tributário Nacional ou da legislação ordinária específica deve ser corretamente interpretada. **Os peculiares e recorrentes voos filosóficos sobre teoria dos princípios ou filosofia da linguagem**

ou a interpretar suas normas, e, de modo especial, com o indispensável apoio das disciplinas econômicas" – SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes*, Madrid: Asociación Española de Derecho Financiero, 1965, 514.

64. Cf. MARINS, James. A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro, *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 34, 2015, 120-157.



são em geral a vistosa antessala que conduzirá a uma já formada conclusão específica sobre teses concretas, em que grandes contribuintes questionam nos tribunais determinadas normas legais ou pontos de vista interpretativos da fiscalização tributária.

Os conflitos vividos pelos contribuintes anônimos, que não chegam a judicializar suas pretensões, ganham muito menos expressão e atenção por parte da doutrina. Se um tema, ainda que importantíssimo sob o ponto de vista da justiça tributária, não é judicializado, especialmente por grandes contribuintes, permanece à sombra dos interesses acadêmicos tradicionais: o chamado princípio da transparência tributária, contido no art. 150, § 5.º da Constituição, com sua tardia e canhestra regulamentação (Lei 12.741/12), é um exemplo disso.

É preciso e mesmo urgente que se diversifiquem os temas e os interesses da ciência do Direito Tributário no Brasil. Uma ciência jurídica consciente de seu compromisso social deve contemplar a análise da eficácia do atingimento global dos propósitos institucionais vinculados aos ramos do ordenamento jurídico, perguntando-se, no caso do Direito Tributário, se determinado desenho institucional ou determinada prática de capacidades institucionais vem contribuindo concretamente para propiciar uma tributação dotada de um mínimo de previsibilidade, equidade e legitimidade discursiva.

É preciso se libertar da camisa de força que representa a compreensão e teorização do sistema tributário sempre a partir de casos judicializados e da análise lógica e semântica das normas da Constituição e do Código Tributário Nacional. Os clássicos da Economia Política, da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro nos ajudam a perceber que a tributação e os gastos públicos são das políticas públicas mais importantes do Estado contemporâneo, em que determinados agentes tomam decisões que afetam, de distintos modos, importantes princípios constitucionais, além de impactar diretamente a vida dos cidadãos, contribuintes ou não. É preciso que a ciência do Direito Tributário também se dedique a essa temática, voltando a desenvolver estudos e metodologias que enfoquem a relação entre o direito tributário, o direito financeiro, o direito econômico e o desenvolvimento nacional.

Décadas de domínio intelectual da corrente hegemônica do Direito Tributário brasileiro incutiram na cabeça de todo estudante que pensar o direito tributário é sinônimo de pensar num conflito individual fisco x contribuinte, daí decorrendo o fato de que o estilo dos estudos tributários no Brasil ora se assemelha ao dos pareceres, ora se assemelha à

das petições forenses destinadas a defender o réu ou o autor. A relação entre os próprios contribuintes, que está sempre implícita nas escolhas e técnicas da legislação tributária, não é percebida nem problematizada. Os propósitos e logros das políticas tributárias setoriais, e sua relação com a implementação ou não de princípios constitucionais, raramente é tratada. A legislação atual do imposto de renda da pessoa física implementa efetivamente a generalidade, tal como determina a Constituição? A legislação do ITR está de fato funcionando como política de reforma agrária, como determina a Constituição? A legislação do SIMPLES está cumprindo o dever de tratamento favorecido e simplificado às micro e pequenas empresas? Pouco se escreve e se publica sobre essas questões importantíssimas.

Termino com um exemplo bastante revelador e uma pergunta muito sincera.

O jurista espanhol Fernando Sainz de Bujanda, um clássico do Direito Financeiro com quem dialogaram os pioneiros brasileiros das décadas de 50 e 60, foi inegavelmente um dos maiores defensores da submissão dos interesses fiscais-arrecadatórios à legalidade, e da autonomia de uma abordagem jurídica das finanças públicas e da tributação<sup>65</sup>. Boa parte de sua obra, em que o Direito Tributário nunca é isolado do Direito Financeiro, se dedica ao estudo teórico e empírico das demais ciências que se ocupam do fenômeno financeiro, como a política, a sociologia, a psicologia e a pedagogia financeira<sup>66</sup>.

Como se verificou no presente estudo, esses estudos de sociologia, psicologia e pedagogia financeira seriam tachados de metajurídicos e metodologicamente condenáveis para os cultores da ciência do Direito Tributário hegemônica no Brasil. Ocorre que, a partir de tais estudos, o professor espanhol formulou propostas concretas para a política governamental de ensino do direito tributário e financeiro<sup>67</sup> nas universidades, nos órgãos da Administração pública e junto aos contribuintes e a

65. Cf. PALAO TABOADA, Carlos. Una antología de "Hacienda y Derecho" de Fernando Sainz de Bujanda, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 169, março de 2016, 17-41.

66. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, Volumen Primero, Introducción, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, 19-315. Lembre-se de sua advertência de que o Direito Financeiro deve ser autônomo em relação à Ciência das Finanças, mas não deve se desenvolver de costas para ela.

67. Vide BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da Educação Tributária como fator de desenvolvimento econômico e social, 2.º Congresso Interamericano de Direito Tributário (1975). São Paulo: CEAD-Editora Resenha Tributária, 1975.



sociedade em geral. Ao cabo de sua longa argumentação, são apresentados os prováveis resultados de uma política pública efetiva de educação financeira: maior justiça e racionalidade da atividade financeira, maior simplificação administrativa e redução do número e do perfil das lides tributárias.

Não é papel dos juristas que constroem o Direito Financeiro e Tributário estudar essas questões e construir propostas concretas para atingir esses objetivos? Ou somente devem ocupar seu valioso tempo com as mais valiosas teses tributárias em discussão nos mais importantes e prestigiosos tribunais do país?

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- ALVES, Antônio J.L. A crítica marxiana à "economia de conceitos" de Adolph Wagner, Verinotio Revista on-line, n.º 10, out.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 8.ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- DEODATO, Alberto. Manual de Ciência das Finanças, São Paulo: Saraiva, 1954.
- FOLLONI, André. Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges, São Paulo: Saraiva, 2013.
- FRANCO, António Luciano de Sousa. Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro - Volume I, Lisboa, 1974.
- SAINZ DE BUJANDA, Sistema de Derecho Financiero, Volumen Primero, Introducción, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977.
- GODOI, Marciano Seabra de. Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- \_\_\_\_\_. Interpretação do Direito Tributário, In: ROCHA, Sergio André (org.), Curso de Direito Tributário, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 209-259.
- \_\_\_\_\_. Justiça, Igualdade e Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 1999.
- \_\_\_\_\_, & ROCHA, Sergio André (orgs.) O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: DPlácido, 2017.
- GRECO, Marco Aurelio. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária, São Paulo: Dialética, 1998.
- HUNT, E.K.. História do Pensamento Econômico, tradução de José Ricardo Brandão Azevedo, 7.ª edição, Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica, Revista da Faculdade de Direito da UFPR, n.º 30, Curitiba, 1998.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, São Paulo: Martins Fontes, 1994.
- MARINS, James. A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro, Revista Direito Tributário Atual, n.º 34, 2015.

- NAPOLEONI, Claudio. Smith, Ricardo, Marx, tradução de José Fernandes Dias, 6.ª edição, Rio de Janeiro: Graal, 1988.
- NUNES, Antonio José Avelãs. Adam Smith e a teoria da distribuição do rendimento, In: VÁRIOS AUTORES, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Jorge Ribeiro de Faria, Coimbra: Coimbra Editora, 2003, 125-165.
- PALAO TABOADA, Carlos. Una antología de "Hacienda y Derecho" de Fernando Sainz de Bujanda, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 169, março de 2016.
- PETTY, William. Obras econômicas, traduções de Luiz Henrique Lopes dos Santos e Paulo de Almeida, São Paulo: Nova Cultural, 1988.
- PIKETTY, Thomas. O Capital no Século XXI, tradução de Monica Baumgarten de Bolle, Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- QUESNAY, François. Quadro Econômico dos Fisiocratas, tradução de João Guilherme Vargas Netto, São Paulo: Nova Cultural, 1988.
- RICARDO, David. Princípios de Economia Política e Tributação, tradução de Paulo Henrique Ribeiro Sandroni e apresentação de Paul Singer, São Paulo: Abril Cultural, 1982.
- ROCHA, Sergio André. O que é o formalismo tributário?, Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 227, ago 2014.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes, Madrid: Asociación Española de Derecho Financiero, 1965.
- \_\_\_\_\_. Sistema de Derecho Financiero, Volumen Primero, Introducción, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977.
- SMITH, Adam. Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações, tradução de Luiz João Baraúna, Volumes I, II e III, São Paulo: Nova Cultural, 1988.
- SUNDFELD, Carlos Ari. A ordem dos publicistas, Revista Eletrônica de Direito do Estado, n.º 1, jan.fev.mar. 2005, Salvador. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/carlos-ari-sundfeld/a-ordem-dos-publicistas>, Acesso em 17 fev.
- TEODOROVICZ, Jeferson. História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro, São Paulo: Quartier Latin, 2017.