

EZIO VANONI

NATUREZA E INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

Titulo original :

NATURA ED INTERPRETAZIONE DELLE LEGGI TRIBUTARIE

C E D A M - Casa Editrice Dott. A. Milani - Pádua 1932

Tradução de

RUBENS GOMES DE SOUSA

Waldemar Jerning

*Edições Financeiras S.ªl.
Rua Leônet 23-sala 1107
Rio de Janeiro*

repeir a invasão da sua própria esfera jurídica pelo do credor (211).

Sob este aspecto, não há dúvida que o devedor de imposto é menos livre que o não-devedor porquanto deve pagar o imposto ou, como diz CARNELUTTI, deve tolerar que o Estado exija dele o imposto. Mas a menor liberdade a que se refere esta afirmativa evidentemente não significa somente que, em virtude de uma causa idônea, surgiu em concreto, a cargo do sujeito, um vínculo que o obriga a um determinado comportamento negativo ou positivo, sem que por isso a esfera da sua capacidade jurídica seja substancialmente alterada.

Em direito positivo, a objeção é apresentada de maneira mais concreta quando se diz que o tributo restringe os direitos patrimoniais do indivíduo e limita a sua liberdade, porquanto lhe impõe determinadas obrigações.

Naquilo que se refere à afirmativa de que o tributo constitui uma limitação do direito de propriedade, observa-se que o tributo aparece no ordenamento positivo como uma obrigação pessoal, que surge a favor do Estado e a cargo do indivíduo que se encontra nas condições previstas nas leis tributárias. Basta portanto, para excluir o tributo dentre limitações impostas pelo direito público à propriedade, o fato de que o tributo não grava os bens, mas vincula o indivíduo.

E' com efeito erroneo colocar o tributo no mesmo plano do direito de desapropriação por utilidade pública, ou das servidões de direito público. O tributo é sempre uma obrigação pessoal de concorrer para as despesas públicas: a relação do indivíduo com os bens materiais oferece tão somente a oportunidade e a medida da cobrança. Da mesma forma que um débito de direito privado, embora constitua um elemento negativo do patrimônio, não representa nunca um limite dos direitos patrimoniais, o tributo não restringe o exercício do direito de propriedade.

(211) PENOZZI, Silvio, *Istituzioni di diritto romano*, cit., vol. II, pgs. 10 sgs.; CARNELUTTI, Francesco, *Appunti sull'obbligazione*, cit., pg. 533.

CAPITULO IV

CARACTERISTICAS DO DIREITO FINANCEIRO

29. O direito financeiro como ramo do direito público. direito, para o direito tributário. 33. Posição do direito privado. 31. Direito tributário e direito privado. 32. Valor dos conceitos de direito privado, e de outros ramos do direito, para o direito tributário. 33. Posição do direito tributário no direito público. 34. O direito tributário não é direito excepcional.

29 — Para repelir a opinião de que o direito tributário seja direito excepcional, importa sublinhar as características sistemáticas de direito financeiro, de que o direito tributário é parte. Para esse fim, é especialmente útil investigar a posição que compete ao direito financeiro no campo geral do direito, estudando suas relações, por um lado, com o direito privado, e por outro com o direito público.

E' de grande importância apurar se o direito financeiro pertence ao direito público ou ao direito privado. Este estudo não somente visa definir as características do direito financeiro, como ainda contribui para a delimitação das fronteiras entre o direito público e o direito privado. O direito financeiro, sendo o direito que regula um complexo de relações patrimoniais do Estado, situa-se, com efeito, numa esfera limítrofe entre os dois campos em que se costuma dividir o direito. Alguns institutos financeiros encontram-se efetivamente na zona cinzenta existente nas margens extremas, na qual nem sempre é fácil traçar uma linha que separe nitidamente os institutos pertencentes ao direito público, dos pertencentes ao direito pri-

vado. Determinando o âmbito do direito financeiro e as relações que o ligam a outros ramos do direito, contribui-se portanto para esclarecer toda uma região, na qual os pontos de contacto entre direito público e direito privado são particularmente intensos.

A doutrina amplamente dominante considera o direito financeiro como pertencente ao direito público. O carácter público da norma financeira apresenta-se de tal forma evidente, que em geral não se considera necessário aprofundar mais o estudo das características do direito público e do direito financeiro. Entretanto, essa pesquisa se impõe para os fins do presente trabalho.

Uma importante corrente da doutrina moderna afirmou que a distinção entre direito público e direito privado não se baseia em nenhuma diferença substancial da natureza das relações compreendidas nos dois campos (213). O direito é único: tão somente razões de ordem sistemáticas levam a dividi-lo em categorias que facilitem a sua compreensão e o seu estudo. As categorias do direito público e do direito privado são categorias históricas que se conservam na ciência jurídica por tradição e porque correspondem a finalidades práticas e didáticas (214). Não repousando sobre nenhuma diferença substancial, o critério que distingue os dois campos é um critério meramente exterior, ligado às condições históricas do momento em que o direito seja estudado.

No Estado de Direito, a distinção é fundada, pela doutrina dominante, sobre a posição dos sujeitos a que se refira a relação jurídica. Assim, do direito privado teríamos relações ocorrentes entre sujeitos igualmente submetidos ao poder soberano: no direito público, relações ocorrentes entre um sujeito munido de *ius imperii* e um outro sujeito submetido ao *imperium* do primeiro (direito público interno), ou entre sujeitos

(213) Quanto às opiniões sustentadas a este respeito na Itália, cf. PACINOTTI, Giovanni, *Qualificazione pubblica o privata dei rapporti giuridici*, na "Riv. dir. Comm.", 1923, I, pgs. 143 sgs.

(214) Cf. COVELLO, *Manuale di diritto civile italiano*, cit., pg. 11; FEINER, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, cit., pg. 39 e p. 47 nota 6.

igualmente dotados de direito de império (direito internacional).

Todavia, se se procura definir mais exatamente o conceito de *imperium*, surgem dificuldades.

Com efeito, se por *imperium* se entende o poder supremo do Estado, a sua soberania, o *imperium* será o fundamento de todo direito, porquanto não ocorre direito sem sangue, isto é, sem um poder que garanta a observância da norma jurídica. Neste sentido o *imperium* constitui o pressuposto, tanto do direito público, como do direito privado.

Por outro lado, se se considera o *imperium* como a capacidade do Estado impor a sua actividade como absolutamente predominantemente sobre a actividade do indivíduo, confirma-se o direito público dentro de limites por demais estreitos. Um predomínio absoluto do Estado sobre o indivíduo verifica-se, sob o ponto de vista jurídico, unicamente no campo estreito dos poderes discricionários do Estado, a respeito dos quais se pode até duvidar se dão lugar a relações jurídicas, ou antes a simples relações de fato.

Como exactamente observe NAWIASKY (215), quando o Estado regulamenta as suas próprias relações com os indivíduos mediante normas jurídicas, não se pode mais falar, em sentido formal, de uma situação proeminente do Estado sobre o indivíduo, mas Estado e indivíduo encontram-se colocados num mesmo plano, sendo igualmente obrigados a respeitar e a cumprir a lei.

Não basta, para criar um vínculo de subordinação tal como o entende a teoria que combatemos, o fato de uma norma ser orientada no sentido da tutela do interesse de uma das partes, como é o caso da norma tributária, que tutela o interesse do Estado em obter os meios económicos que lhe são necessários: porque então se deveria falar em vínculo de subordinação também a propósito de normas cuja colocação no direito privado

(215) NAWIASKY, *Steuernrechtliche Grundfragen*, cit., p. 21. A igualdade de posição jurídica do Estado e do indivíduo na relação tributária pareceu a SMERL, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, cit., 2ª ed., p. 126, por tal forma evidente e decisiva, que o induziu a colocar o direito tributário no âmbito do direito financeiro privado.

não se discute, e que se resolvem na garantia do interesse de uma só das partes a que se refere a relação (alimentos, reparação das avarias, etc.).

JELLINEK, embora levando em conta a distinção dos sujeitos da relação jurídica com base no conceito de *imperium*, procurou aprofundar a classificação examinando as relações de direito, tanto sob o aspecto formal (faculdade de querer), como sob o aspecto material (interesse desejado), tentando assim identificar diferenças substanciais entre as relações de direito público e as de direito privado (216).

Segundo a teoria de JELLINEK, no direito privado encontra-se normalmente uma vontade permitida, isto é, uma vontade que preexiste ao direito como vontade natural, e que o direito reconhece e tutela. No direito público, ao contrário, o ordenamento jurídico acrescenta à capacidade do sujeito da relação jurídica, algo que este naturalmente não possui: a norma resolve-se portanto na concessão de uma faculdade, ou numa qualificação da personalidade jurídica.

Materialmente, o direito tutela sempre um interesse individual mas este é considerado digno de reconhecimento jurídico somente quando esse reconhecimento corresponda a um interesse geral. A diferença entre o interesse que constitui o conteúdo de uma relação de direito público, e o interesse contido em uma relação de direito privado, estaria no grau de intensidade da relação ocorrente entre o interesse individual garantido e o interesse geral que impõe a respectiva tutela. Os interesses individuais, que sejam juridicamente reconhecidos principalmente em atengão a finalidades individuais, formariam o conteúdo de direito privado: os interesses individuais, tutelados principalmente em virtude de finalidades coletivas, formariam o conteúdo do direito público.

Entretanto, o conceito de JELLINEK tampouco elimina a dificuldade. No campo que mais interessa ao estudioso do direito financeiro, ou seja, no campo dos direitos patrimoniais que competem ao Estado, o próprio JELLINEK é obrigado a ad-

(216) J. JELLINEK, Giorgio, *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*; cit., pp. 46 sgs.

mitir a impossibilidade de estabelecer limites nítidos entre direito público e direito privado com base em critérios substanciais (217).

E' certo que naquilo que se refere ao aspecto material da relação jurídica, o interesse que inspira toda a atividade estatal é o interesse do Estado, isto é, o interesse comum dos membros do Estado, tutelado em função de finalidades de utilidade geral: e portanto, todas as relações que competem ao Estado dever-se-iam materialmente considerar como relações de direito público. Desta forma, desapareceria a possibilidade do Estado ser sujeito de relações de direito privado.

A distinção que JELLINEK tenta introduzir a este respeito entre os fins gerais próprios do instituto de direito, e os fins que se encontram fora desse instituto, para classificar os primeiros entre os institutos de direito público e os segundos entre os de direito privado, é artificiosa e não pode vigorar.

JELLINEK entende, por exemplo, que o monopólio do tabaco seja de direito privado, porque o Estado, além de se propor uma finalidade de interesse geral, que seria a de fornecer tabaco aos indivíduos, propõe-se ainda uma finalidade fiscal, qual seja a de aumentar a receita, finalidade esta que seria externa em relação ao instituto do monopólio. Mas, se o objetivo de obter meios financeiros necessários à subsistência do Estado não é de interesse geral, como se poderá considerar, como faz este autor em outro ponto do seu livro, a atividade tributária tendente a este único objetivo como uma atividade materialmente de direito público? E, por outro lado, como se poderá dizer que não seja essencial à natureza jurídica do monopólio a finalidade de obter receita para o Estado, quando é exclusivamente por esta razão que o monopólio é exercido? (218).

(217) JELLINEK, Giorgio, *Sistema dei diritti pubblici* etc., cit., p. 70.

(218) Note-se que o monopólio do tabaco corresponde ao imposto sobre a fabricação do tabaco, adotado em outros países, e de cujo caráter de direito público não é possível duvidar. Não são nunca razões jurídicas, mas motivos financeiros e técnicos (possibilidade de maior rendimento, facilidade da arrecadação, maior segurança da fiscalização etc.) que levam a preferir o monopólio ao imposto ou vice-versa, enquanto que

Na realidade, quando o Estado possui bens patrimoniais e os administra, e quando arrecada riquezas por meio de impostos ou de outros institutos financeiros, a atividade que exerce é, em ambos os casos, substancialmente inspirada pelo mesmo interesse e orientada para o mesmo objetivo: conseguir os meios econômicos necessariamente à sua existência e à realização de suas finalidades próprias. Se existe uma diferença entre as diferentes atividades, esta não está certamente na situação das finalidades em relação à atividade exercida, mas nos meios empregados para obter o objetivo visado.

Não são menores as dificuldades que se apresentam quando se consideram as relações patrimoniais do Estado sob o ponto de vista formal. Ainda que se quizesse acolher a tese de JELLINEK, que representa o Estado como possuidor de uma vontade essencialmente independente do reconhecimento por parte do ordenamento jurídico (219), e portanto afirma a capacidade do Estado para ser sujeito de direitos privados, não é possível encontrar uma linha precisa de demarcação que separe, segundo suas características formais, as relações de direito privado das de direito público que competem ao Estado. Até onde chega, em matéria de relações patrimoniais, a capacidade natural de querer do Estado, que o ordenamento jurídico reconhece e que constitui o conteúdo do direito privado? Onde começa o poder de vontade concedido pelo ordenamento jurídico?

30 — A insuficiência da teoria clássica levou a doutrina mais recente a procurar novas orientações. Interesse particularmente ao nosso estudo a tentativa feita por NAWIASKY

o fim que o Estado se propõe (obter receita à custa dos consumidores de tabaco) permanece sempre o mesmo.

Que a finalidade de proporcionar receita ao Estado seja a finalidade genérica essencial do monopólio é reconhecida por WALTER JELLINEK, *Verwaltungsrecht*, cit., p. 385, que escreve: "*der fiskalische Zweck ist wesentliches Begriffsmerkmal, da man sonst das Monopol von dem in öffentlichen Interesse eingeführt, von früher her so benannten Regal*". B. dem Postregal, Münzregal, nicht unterscheiden kann".

(219) JELLINEK, *Giorgio, Sistema etc.*, cit., pp. 32 sgs.

(220), no sentido de distinguir o direito financeiro, e por conseguinte, o direito público, do qual o financeiro é parte, do direito privado com base em um critério por ele chamado de material.

Segundo NAWIASKY, não é possível distinguir, sob o ponto de vista formal, entre direito público e direito privado. Considerados, formalmente, o direito financeiro e o direito privado não apresentam nenhuma diferença, porque como a administração financeira pode exercer a sua vontade a não ser naquilo que a lei lhe faculta, assim também o sujeito do direito privado não pode fazer senão aquilo para que a lei lhe atribui ou reconhece capacidade. Os dois campos diferem, todavia, pela maneira com que consideram os interesses que constituem o conteúdo das respectivas relações jurídicas. As relações de direito privado são disciplinadas com base no princípio do igual valor dos interesses respectivos dos sujeitos: as de direito financeiro, com base no princípio do maior valor do interesse do Estado em confronto com o interesse do cidadão.

O critério distintivo elaborado por NAWIASKY é sem dúvida penetrante. Não é entretanto possível acolher a sua tese quando ele denomina o seu critério de *material*, como se fôra baseado sobre uma autêntica diferença substancial entre os interesses que constituem o conteúdo da relação jurídica.

A rigor, a *diversidade na maneira de considerar os interesses* não importa em *diversidade dos próprios interesses*, ou seja, em diversidade do elemento material da relação jurídica, mas quando muito em diversidade dos meios previstos para tutela desse interesse e, por conseguinte, em diversidade de um fator inteiramente extrínseco à essência da relação. Com efeito, quando se fala em igual ou diferente valor dos interesses, não se tem em vista uma igualdade ou uma diferença objetivas, ou seja, baseadas numa diversidade das características essenciais de relação, mas, ao contrário, uma igualdade ou uma diferença de intensidades, formulado pelos órgãos aos quais o ordenamento jurídico atribui competência para tais

(220) NAWIASKY, *Steuerverrechtliche Grundfragen*, cit., p. 21.

juízos, ou seja, pelos órgãos competentes para conceder tutela jurídica à atividade orientada no sentido da realização de determinados fins.

Vejamos a atividade financeira, isto é, a atividade que, como já foi dito mais de uma vez, orienta-se no sentido de proporcionar ao Estado os meios econômicos necessários à realização de seus fins.

O Estado pode procurar por diferentes processos a obtenção das riquezas que lhe sejam necessárias. Em certos casos, exercerá uma atividade concorrente com a atividade privada, valendo-se, para tutelar o seu próprio interesse, dos mesmos meios que o ordenamento jurídico atribui ao indivíduo para garantir o seu interesse privado. O Estado possui florestas, pastagens, terrenos, edifícios, que não lhe servem para o exercício de funções públicas, mas de que se utiliza para a obtenção de receitas. Para esse fim, vende, compra, contrata, aluga, ou dá em aforamento, segundo as normas fixadas pelo direito civil. O Estado é proprietário de ações de sociedades industriais e comerciais: além disso, promove êle próprio quando tenha nisso um interesse, a constituição de tais sociedades, da mesma maneira pela qual um particular possui ações de sociedades ou promove a constituição de novas entidades comerciais. Nesta atividade o Estado se submete, da mesma forma que o particular, às normas contidas no Código Comercial.

Em outras hipóteses, ao contrário, o Estado realizará os seus fins através de atividades específicas próprias da entidade pública, que o ordenamento jurídico reconhece, delimita e garante em seu livre exercício dentro de determinados limites. Para obter os meios econômicos necessários, o Estado exerce monopólios legais, contrai empréstimos nas formas específicas aos empréstimos públicos, e que vão desde a dívida consolidada até a emissão do papel moeda, e, finalmente, cobra tributos.

Nas hipóteses consideradas em primeiro lugar, o Estado utiliza-se do direito privado; ao contrário, na segunda série de hipóteses, utiliza-se do direito público.

Analizando as duas categorias, não se consegue encontrar qualquer característica material que as diferencie. A finali-

dade que inspira a atividade do Estado, e o interesse que anima essa atividade, é o mesmo em ambos os casos: a obtenção de meios econômicos indispensáveis à vida do Estado. Tão somente razões de oportunidade levam a considerar, em certos casos, como mais idôneo à obtenção da finalidade que o Estado se propõe, o emprego de institutos de direito público; mas, fora esses critérios de oportunidade, que são critérios políticos ou históricos sujeitos a modificações e a evoluções, não existe nenhum critério que diferencie as duas categorias.

Quando o Estado põe em ação uma atividade dirigida no sentido de obter meios econômicos, quer utilize o direito público, quer utilize o direito privado, estamos sempre em presença de uma mesma vontade — a vontade do Estado, manifestada segundo as formas reguladas pelo ordenamento jurídico — orientada no sentido da obtenção de um mesmo interesse.

São somente os meios, pelos quais o ordenamento jurídico assegura o exercício da atividade do Estado, que podem diferir, segundo sejam consideradas suficientes as mesmas regras que garantem a atividade de todos os demais sujeitos de direito, ou, ao contrário, sejam formuladas regras específicas para garantir a atividade do Estado no caso particular; por sua vez, a diversidade de tutela está em relação com a diversa finalidade que as condições históricas, políticas, econômicas ou sociais impõem à atividade do Estado.

Fica assim esclarecida a impossibilidade de encontrar uma distinção entre direito público e direito privado, com base no elemento substantivo: a única discriminação possível é baseada sobre a forma que assume em concreto a tutela jurídica (221). Neste sentido, pode-se considerar como pertencentes ao direito público as normas destinadas exclusivamente a regular e tutelar a organização e a atividade do Estado e das demais

(221) A necessidade de basear a distinção entre direito público e direito privado sobre critérios exteriores à essência de relação jurídica impõe-se à mais recente doutrina publicista. Não faltam com efeito autores que, ao definirem as relações de direito público e de direito privado, declararam que relação de direito público é todo ato administrativo e toda relação estreitamente conexa a um ato administrativo. Cf. WALTER JELLINEK, *Verwaltungsrecht*, cit., pp. 40 sgs.

entidades públicas: ao direito privado, as normas que regulam e garantem a atividade de todos os sujeitos de direito indistintamente, inclusive o Estado e as demais pessoas de direito público, quando o ordenamento jurídico não considere oportuno disciplinar a atividade daquele e destas mediante normas especiais *ad hoc*, ou seja, mediante normas de direito público.

O caráter absolutamente extrínseco do critério que divide o direito público do privado é confirmado pela história do direito. Direito público e direito privado não se situam como categorias separadas por diferenças especiais tão profundas, que não permitam a passagem das relações de uma categoria para a outra, ao sabor das mudanças das condições históricas.

Quanto mais o Estado se consolida, e quanto mais afirma a sua personalidade jurídica, tanto mais se amplia a natureza pública das funções que exerce, e por conseguinte cresce o âmbito do direito público, no qual se vêm a incluir até mesmo relações jurídicas que, em outras formas de Estado, eram reguladas pelo direito privado. Fica assim confirmada a possibilidade da transferência da tutela de uma determinada atividade de Estado, do campo do direito privado para o direito público e vice-versa, em estreita dependência com os princípios que, nos diferentes países e nas diferentes épocas, inspiram o ordenamento jurídico.

Quanto às normas que regulam a atividade financeira esta evolução é especialmente evidente. No Estado policial, o caráter privado da atividade financeira era de tal forma radicada na consciência jurídica, que o Estado, como sujeito de direitos patrimoniais (fisco), assumia o caráter de pessoa jurídica de direito privado, nitidamente destacada e autônoma do Estado como pessoa jurídica de direito público. O fisco era súdito do Estado, e ficava submetido às regras de direito civil nos mesmos termos que qualquer particular (222). No Estado de Direito, ao contrário, chegou-se a afirmar a unidade da

(222) MAYER, O., *Deutsches Verwaltungsrecht*, cit., vol. I, pp. 49 sgs.; FEINER, *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts*, cit., pp. 33 sgs.; HARTSCHKE, Julius, *Die rechtliche Stellung des Fiskus im bürgerlichen Gesetzbuche*, Berlin, Heymanns, 1899, pp. 33 sgs.

pessoa jurídica do Estado como titular de direito público e privado (223), no entretanto afirmou-se o caráter de direito público da atividade financeira. A obtenção dos meios necessários para realização dos fins do Estado, como atividade essencial à própria existência deste, passou a ser considerada digna de uma tutela especial, concretizando-se no complexo ordenamento da administração financeira do Estado moderno. Nem por isso, entretanto, o Estado renunciou inteiramente a utilizar-se nas suas relações patrimoniais, das garantias que o ordenamento jurídico reconhece aos sujeitos de direito *uti singuli*: com efeito, na gestão de parte dos bens que constituem o seu patrimônio, o Estado utiliza-se do direito privado. Assim é que o Estado pode comprar, vender, adquirir por doação ou por sucessão testamentária, da mesma forma que qualquer indivíduo, e segundo as normas do direito privado (224).

Todavia, a atividade financeira permanece em sua essência uma atividade de direito público, e este caráter essencialmente público aparece até mesmo quando a atividade financeira se utilize do direito privado. Assim é sempre o direito público que determina o modo de manifestação da vontade do Estado, mesmo quando esta seja orientada no sentido de pôr em atividade uma relação de direito privado; assim também, pode o direito público reagir até mesmo sobre as relações privadas do Estado, fixando limites que o direito privado não

(223) OTTO MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, cit., vol. I, pp. 118 sgs.; GIORGIO JELLINEK, *Sistema dei diritti pubblici subbietivi*, cit., p. 67; WALTER JELLINEK, *Verwaltungsrecht*, cit., p. 25; FEINER, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, cit., pp. 38 sgs. Contra: HARTSCHKE, *Die rechtliche Stellung des Fiskus etc.*, cit., *passim*, que considera que no direito civil alemão, em contraste com o francês e o inglês, embora não mais exista uma contraposição entre fisco e Estado, como no Estado-policial, todavia existe sempre um fisco, representante do Estado, titular de relações de direito privado, e dotado de personalidade própria de direito civil, desaccado do Estado, titular de relações de direito público. E pelo menos duvidoso que a doutrina de HARTSCHKE possa ser conciliada com os mais recentes desenvolvimentos da doutrina e da legislação alemãs.

(224) Nesse sentido, WALTER JELLINEK, *Verwaltungsrecht*, p. 371, chega a falar de direito privado financeiro. Mas o próprio JELLINEK não deixa de perceber como em muitas relações financeiras, que são consideradas privadas, a natureza peculiar da atividade financeira esteja

conhece, como por exemplo quando recusa capacidade para contratar com a administração pública administradores, empregados ou dependentes da própria administração; ou ainda, a utilização pelo Estado de relações de direito privado pode levar a modificações no exercício concreto da jurisdição, como acontece na Itália, onde, com a instituição do fóro do erário foram estabelecidas, no interesse do Estado, normas especiais de competência para conhecer das ações em que seja parte uma administração estatal, ainda que tais ações tenham por objeto relações de ordem privada.

De tais considerações pode-se evidentemente concluir que o direito financeiro coloca-se indiscutivelmente no direito público, muito embora em seus aspectos extremos tenha muitos pontos de contacto com o direito privado, chegando mesmo a utilizar-se, em certos casos, de determinados institutos privados.

O carácter público do direito financeiro afirma, a fortiori, a natureza pública do direito tributário, que é o que interessa especialmente ao nosso estudo. O direito tributário pertence inteiramente ao direito público: com efeito, no ordenamento positivo o tributo possui sempre regras próprias, correspondentes à função essencial que no Estado moderno é atribuída a esta fonte de receita.

31 — A circunstância, que vimos de afirmar, do direito tributário pertencer ao direito público, permite observar como a doutrina, admitida ainda hoje principalmente pelos civilistas franceses, que considera o direito tributário como direito que faz exceção ao direito civil encarado como direito comum, não representa, em substância, outra coisa que a elaboração, num caso particular, da opinião atualmente superada, de que no direito privado se contém os princípios gerais do direito.

Esta teoria apresentou um obstáculo não pequeno à elaboração de uma doutrina própria do direito público, que presente e atue de alguma maneira. Parece mais conforme à realidade considerar, como fizemos no texto, a actividade financeira como um tronco essencialmente publicístico, sobre o qual, por motivos de conveniência ou por sobrevivência histórica, envertem-se ramos privatísticos.

zesse em evidência as características peculiares das relações de natureza pública. Mas o desenvolvimento do direito público como ramo jurídico independente do direito privado, a sua afirmação como um complexo autónomo de normas reguladoras de uma importantíssima parte da vida social, mostraram como o direito público seja um organismo que do ponto de vista sistemático, pode ser considerado como não menos completo, se bem que menos elaborado, que o direito privado. Se por direito comum se entende o conjunto dos princípios gerais que informam o direito, pode-se desde logo, admitir, com ORLANDO, que direito comum "*è tanto o diritto pubblico como o diritto privato; nem as differenti istituzioni porque decorram da principios differenti, saem da esfera do diritto comune*" (225). O direito tributário, como ramo do direito público, não pode portanto constituir uma excepção às regras do direito privado. Resta ainda a considerar a sua posição relativamente aos princípios gerais de direito, e a questão, posta nestes termos, constituirá o objeto de um parágrafo posterior.

Interessa neste momento aprofundar o problema das relações que se verificam entre direito tributário e direito privado, porque a doutrina da interpretação da lei tributária tem muitas vezes baseado sua obra de explicação das normas sobre a afirmação de um parentesco entre os dois campos do direito.

O fato de excluir-se que o direito tributário seja um direito excepcional ao direito privado, não deve levar a concluir que se negue qualquer relação entre direito privado e direito tributário. As relações entre os dois ramos do direito são, ao contrário, particularmente intensas, mesmo porque direito tributário e direito privado têm efetivamente por objeto as mesmas manifestações da vida social, que estudam e disciplinam, cada qual em função das finalidades que são próprias ao seu respectivo campo jurídico. Não se deve ainda esquecer que

(225) ORLANDO, V. E., *Le fonti del diritto amministrativo in parte, tricolore*, no "Trattato di dir. amm." etc., vol. I, p. 1.076. De accordo, VACCHELLI, *La responsabilità civile della pubblica amministrazione e il diritto comune*, Milão, 1892, pp. 61 sgs.; RANDELLETTI, *Principi di diritto amministrativo*, cit., vol. II, p. 101, nota; ROMANO, *Principi*, cit., n. 6; etc.

o direito tributário movimenta-se naquela zona do direito público, que mais se avizinha do direito privado.

O estudo das relações entre os dois campos do direito e, em termos mais gerais, das relações das normas de direito tributário com as pertencentes a outros ramos jurídicos, foi em-preendido pela doutrina alemã mais recente sob um ponto de vista especialmente importante para o intérprete da lei tributária. Indagou-se, efetivamente, qual seja a importância dos conceitos e dos institutos do direito privado para o direito tributário. A lei faz depender o nascimento da obrigação tributária da verificação de determinadas circunstâncias da vida social, que por sua vez podem ser representadas por relações reguladas por outros ramos do direito, ou por fatos que já constituam objeto de outras normas jurídicas. Quando fala em propriedade, em fruto, em sucessão, em venda, em doação, etc., como determinando um débito de imposto, refere-se a norma tributária aos institutos de direito privado ou ao contrário, a institutos próprios do direito tributário? Em outras hipóteses, ainda, a lei, para disciplinar o desenvolvimento formal da relação tributária, utiliza expressões que já tenham encontrado acolhida no direito civil. Quando a lei tributária menciona domicílio, prazo, solidariedade, garantia, etc., é exatamente aos institutos elaborados pelo direito privado que ela entende de se referir, ou ao contrário, não se referirá antes a instituições que levem em conta as exigências particulares do direito tributário?

MYRBACH-RHEINFELD (226), pode ser considerado como o primeiro tratado de direito financeiro inspirado em critérios modernos, tinha-se limitado, ao aflorar o problema, a observar que todas as vezes que o direito tributário cria institutos, que não possam ser reconduzidos ao direito privado, não se lhes deve aplicar, em absoluto, princípios ou normas de direito privado. Mas, quando se encontra referido na lei tributária um instituto de direito privado, mesmo que aquela o tenha parcial-

(226) FRANZ VON MYRBACH-RHEINFELD, *Précis de droit financier*, trad. Franc. de Bouché-Leclerc, Paris, Giard & Brière, 1910, p. 18.

mente modificado, é ao direito privado que se deve recorrer para procurar os esclarecimentos, quanto aos quais a lei silencia.

Todavia, a evolução do direito tributário, particularmente rápida no período da guerra e do após-guerra, obrigou a doutrina e a jurisprudência a enfrentar o problema de maneira mais completa.

BECKER (227), que foi o elaborador da lei fundamental do direito tributário alemão, (*a Reichsabgabenordnung*), considera que raramente a lei tributária refere-se efetivamente a institutos tal como são formulados pelo direito privado. Assim, no direito tributário alemão o imposto sobre cambiais (*Wechselsteuer*) e o imposto sobre a venda de terrenos (*Grundverwertsteuer*), por exemplo, baseiam-se geralmente sobre conceitos de direito privado, que conservam o seu valor também com relação ao tributo. Mas, na maior parte dos casos, o direito tributário se refere a atividades da vida econômica: e são fenômenos da vida econômica, como o rendimento, o patrimônio, o acréscimo de patrimônio, a troca, o uso, etc., que interessam às leis tributárias. Como, entretanto, faltam princípios ou conceitos próprios de direito tributário para definir esses fenômenos que, por outro lado, já interessaram sob outros aspectos, ao direito civil, que os definiu e elaborou a sua figura jurídica, a lei tributária utiliza os termos do direito civil porquanto entende que assim possa delimitar com suficiente aproximação os fenômenos que constituem o objeto das suas próprias normas. Neste sentido fala em propriedade, em venda, em alienação: mas estes conceitos não devem ser entendidos formal ou rigidamente, atribuindo-se-lhes esse valor: o valor que tenham no direito privado, e tão somente ao contrário, deve ser levado em conta o objetivo para o qual o direito tributário os utiliza, que é aquele de indicar fatos econômicos. Quando a norma tributária fala em proprietário, tem geralmente em vista o possuidor pacífico, ainda que sem título, ou seja, aquele que

(227) BECKER, *Reichsabgabenordnung*, cit., pp. 37 sgs.; *Idem Zur Auslegung der Steuergesetze* em "Steuer und Wirtschaft", 1924, fasc. 2, col. 166 sgs.

detém efetivamente a coisa, e não o proprietário de direito, a cuja posse a coisa tenha sido eventualmente subtraída. Ao direito tributário não interessa, com efeito, o direito formal de propriedade, senão muito mais a possibilidade efetiva de exercer as faculdades de disposição e de utilização, que constituem o conteúdo econômico daquele direito.

Segundo BALL (228), nenhum conceito de direito civil referido pelo direito tributário deve ser entendido no sentido do direito civil. O direito tributário, que já se afirmou como independente dos outros ramos do direito, e especialmente do direito civil (afirmação que, na Alemanha, surgiu no após-guerra), tende também a formular de maneira independente os seus próprios institutos. Todavia, este processo é difícil e complexo, e por esta razão o legislador, ainda que se esforce por criar para os conceitos tributários uma terminologia nova, recorre a expressões já conhecidas pelas normas tributárias. Assim, a expressão na enunciação das normas tributárias. Assim, a expressão não tem, no direito tributário, o mesmo significado que tinha no direito privado, mas adquire um valor particular, ligado à função econômica normal do instituto a que se refere. O emprego da mesma palavra em dois campos diferentes do direito, com significados diferentes, explica-se pela circunstância de que os dois campos têm como substrato o mesmo fenômeno da vida social; é necessário aceitar este duplo emprego da mesma palavra, seja porque a língua não possuia suficientes expressões vivas para os diferentes conceitos, seja porque o legislador não os sabe encontrar. De tal maneira, como observa um crítico da doutrina de BALL (229), o conceito de direito privado usado pela lei tributária, não é mais o mesmo conceito conhecido de direito civil, mas um conceito tributário com significação própria ao direito tributário.

(228) BALL, Kurt, *Steuernrecht und Privatrecht*, Mannheim, Bensheimer, 1924, pp. 121 sgs.

(229) LION, Max, *Steuernrechtliche Wirtschaftsbegriffe*, em "Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht", 1927, p. 132.

Partindo da crítica das opiniões expostas, LION (230) observa que não é exato pensar que o legislador não seja capaz de encontrar novas expressões para exprimir novos conceitos, quando ocorra essa necessidade. Na realidade, o legislador, quando utiliza um conceito de outro ramo do direito, ou entende de conservá-lo invariável, e portanto se refere ao instituto tal como já esteja formulado pela doutrina jurídica, ou pretende modificá-lo, adaptando-o aos fins da norma que redige, e então declara, expressa ou indiretamente, esta sua intenção. Assim, o legislador pode declarar que "*para os efeitos da lei tributária*", determinado instituto de direito civil se deverá entender de determinada maneira; como pode dizer que *também* fica sujeita ao imposto tal ou qual relação, que o instituto de direito civil, tomado como base do nascimento da obrigação tributária, não teria abrangido; ou ainda, inversamente, pode excluir da tributação uma relação, que segundo a lei civil caberia dentro do conceito utilizado. Desta forma, o problema do valor dos conceitos de direito civil (ou, mais geralmente, dos conceitos provenientes de outros ramos do direito), usados pelo direito tributário resolve-se em um problema de interpretação, porque se trata efetivamente de verificar se a lei tributária tenha entendido modificar, e de que maneira, os conceitos de direito privado, para atingir as suas finalidades próprias (231).

Tentando levar em conta com maior aproximação o desenvolvimento real das relações jurídicas, BLUMENSTEIN (232) distingue três maneiras, segundo as quais os institutos de direito civil tendem a influir nos institutos de direito tributário. Em primeiro lugar, a lei tributária pode utilizar conceitos de direito civil para definir o *objeto da tributação*, o que

(230) LION, Max, *Steuernrechtliche Wirtschaftsbegriffe*, cit., pp. 135 sgs.

(231) O ponto de vista de LION é aceito em substância por POPIERZ, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, 3.^a ed., Berlin, Liebmann ed., 1928, p. 92, que abandona assim a teoria de BECKER, que acolhera nas edições anteriores (cf. 2.^a ed., p. 60).

(232) BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, cit., vol. I, pp. 25 sgs.; IDEM, *Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht*, em "Festschrift für Eugen Huber zum sechzigsten Geburtstag dargebracht von der juristischen Fakultät der Universität Bern, Bern, Wyss, 1919, pp. 209 sgs.

significa, segundo BRUMENSTEIN, que a relação de fato, que constitui o substrato do instituto do direito privado, é considerada como causa do nascimento da obrigação tributária. Nestes casos, direito privado e direito tributário coincidiriam, porquanto consideraram efetivamente o mesmo fato da vida social, e então, como o direito privado já atingiu uma elaboração aprofundada e precisa do fenômeno econômico que interessa ao legislador, este utiliza a expressão de direito privado para que todos possam compreender imediatamente de que se trata. Mas os institutos de direito privado, nesse caso, são usados pela lei tributária como *dados de fato*; têm portanto um valor objetivo bem determinado: tanto assim que, quando a lei civil viesse a modificar a conceituação de um instituto, isso nenhuma eficácia teria para o direito tributário, para o qual o instituto continuaria a ter o mesmo valor que tinha no direito civil vigente ao tempo em que a lei tributária o mencionou.

Em segundo lugar, os institutos de direito privado exerceriam influência no campo tributário através da *aplicação analógica*, que se verifica quando um instituto de direito privado é mencionado pelo ordenamento tributário em razão de uma analogia íntima entre relações dos dois campos (por exemplo, no que se refere às regras fundamentais da personalidade do contribuinte, do domicílio, dos prazos, da prescrição, etc.). Segundo BRUMENSTEIN, as normas de direito civil, quando aplicadas desta forma, passam a fazer parte do direito tributário em contraposição com os institutos do primeiro grupo, os quais têm valor simplesmente como dados de fato utilizados pelo legislador para elaboração da norma tributária.

Finalmente, o direito civil influencia o direito tributário mediante a *transformação* de instituições de direito privado em instituições de direito tributário. Existem hipóteses em que as relações dos dois ramos do direito, embora muito vizinhas, não são por tal forma idênticas, que permitam a aplicação dos mesmos institutos de um ramo jurídico em outro. Acontece então que institutos do direito civil sejam modificados de maneira a levar em conta as necessidades do ordenamento tributário, embora conservando muitas das características do di-

reito privado. Entre os institutos tributários decorrentes da transformação e adaptação de institutos de direito civil, BRUMENSTEIN recorda a solidariedade, o regresso, a substituição e a sucessão em matéria de imposto.

Análise semelhante à de BRUMENSTEIN é feita por BÜHLER (233), que distingue a influência exercida pelos conceitos de direito civil sobre a construção das relações tributárias, da influência exercida sobre a determinação do objeto tributável. Para a construção das relações tributárias (delimitação da capacidade do sujeito, fixação da maneira de calcular os prazos, regulamentação formal do nascimento, desenvolvimento e extinção do débito de imposto, etc.), a lei tributária pode utilizar conceitos de direito civil remetendo expressamente às normas do direito privado. Em outros casos, os conceitos de direito privado podem ser adaptados às finalidades próprias da tributação, através da declaração expressa da lei, no sentido de modificar o alcance do conceito civilístico. Se a lei, embora utilizando conceitos civilísticos, não refere expressamente o instituto de direito privado, nem declara explicitamente pretender construir um conceito próprio de direito tributário, compete à doutrina estudar caso por caso se os institutos de direito privado são aplicáveis por analogia à relação de direito tributário, e dentro de que limites, ou se, ao contrário, não decorre do sistema da lei a intenção de elaborar um instituto particular, que leve em conta as exigências específicas da tributação.

Até mesmo para a definição do objeto tributável pode a lei utilizar institutos de direito civil conservando-os invariáveis, como pode, ao contrário, alterar-lhes o conteúdo. Mas como a utilização de conceitos de direito civil visa definir mais facilmente uma situação econômica, quando se verifica que uma discordância entre a regulamentação jurídica do direito privado e o fato econômico, o direito tributário abandona o instituto de direito privado para levar em conta o efetivo desenvolvimento da relação da vida social. Nessas condições, não

(233) BÜHLER, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., vol. I, pp. 106 sgs.

é tributável aquele a quem tenham sido subtraídos objetos ou valores, muito embora conserve o título jurídico de proprietário: assim, para a atual jurisprudência tributária alemã, são perfeitamente válidos e hábeis para originar obrigações tributárias os negócios ilícitos e contrários à lei, ainda que sejam nulos do ponto de vista do direito civil.

32 — Para resolver o problema do valor, face às leis tributárias, de conceitos anteriormente formulados pelo direito privado, e de modo geral por outros ramos do direito, que sejam referidos de qualquer maneira pelo direito tributário, é oportuno tomar em consideração a finalidade geral do direito, que é a de regular o desenvolvimento da vida social, e bem assim recordar que uma idêntica relação da vida pode interessar de maneiras diferentes a mais de um ramo do direito.

O fato de um indivíduo ceder a outro o uso e a disponibilidade de um bem contra o pagamento de um preço, dando lugar a uma venda, interessa ao direito privado, que disciplina e tutela a vontade dos indivíduos orientada no sentido de realizar determinadas finalidades individuais. Mas pode ainda interessar ao direito administrativo, por exemplo, quando o objeto do contrato esteja sujeito a certos encargos ou limitações de direito público, ou ainda quando uma das partes seja o Estado ou uma outra entidade pública. Pode interessar ainda ao direito penal, quando haja possibilidade de delito contra a propriedade, ou contra a fé pública, e casos semelhantes. Pode, finalmente, ter importância para o direito tributário, quando naquele fato se encare uma manifestação tributável.

Todavia, cada um desses ramos do direito, embora aplicando ao mesmo fato as suas próprias normas, o considera em função de finalidades diversas, pondo em relevo aquele aspecto da situação, que particularmente lhe interessa.

Enquanto o direito privado, ao disciplinar o instituto da compra e venda, preocupa-se com tutelar o exercício da atividade individual orientada para fins particulares, o direito tributário considera, ao contrário, as relações que surgem, em consequência da compra e venda, entre indivíduos e Estado, em termos de obrigação tributária.

As instituições assim elaboradas pelos dois ramos do direito, embora tenham o mesmo nome, e sejam baseadas no mesmo fato, não são conceitualmente idênticas. A lei tributária pode ligar o nascimento de um débito de imposto à compra e venda, enquanto constate na transmissão de riqueza, que se verifica através desse contrato, a manifestação de uma capacidade para suportar a tributação: é claro, então, que o direito tributário considera, na compra e venda, essencialmente a transmissão de riqueza; e o tributo será devido sempre que tal transmissão se apresente, ainda que, na hipótese, a relação efetivamente ocorrida não calha nos limites do instituto da compra e venda tal como o conceitua o direito privado.

Admite-se que na maioria dos casos o conceito de direito tributário coincide com o de direito privado, porque, continuando com o mesmo exemplo, geralmente não ocorre compra e venda no direito privado que não implique na situação econômica que interessa ao direito tributário, e vice-versa, geralmente não ocorre a situação econômica visada pela lei tributária sem que importe em um contrato de compra e venda, válido segundo o direito privado.

Todavia, esta admissão não anula a observação de que, do ponto de vista abstrato, uma identidade absoluta entre os conceitos de direito tributário e os de direito privado não existe e não pode existir, porque não pode existir identidade absoluta de objetivos entre direito privado e direito tributário.

Resta examinar a razão porque conceitos diferentes tenham conservado a mesma denominação. Não seria exato pensar que isto ocorra por motivos extrínsecos, como seria a falta de imaginação do legislador ou a comodidade daqueles a quem a lei se dirige. Embora diferentes entre si no plano abstrato, os institutos elaborados pelos vários ramos de direito para disciplinar, segundo os objetivos próprios de cada um deles, a mesma manifestação da vida social, possuem entre si um elemento comum: o fato material que constitui o seu objeto.

Essa identidade de objeto explica porque os institutos tenham a mesma denominação. Esta, na realidade, não é tanto o nome próprio do instituto no direito privado, que seja usurpado pelo direito tributário, da mesma maneira que o

instituto de direito privado não é a simples relação jurídica que possa surgir de um idêntico fato material. Aquela denominação é antes o nome próprio do fenômeno material que constitui o objeto de diferentes institutos jurídicos, que o direito tomou da linguagem comum e de que se apropriou, re-duzindo-o, na linguagem técnica, a significar especificamente o fruto da sua elaboração. Compreende-se assim que a mesma palavra possa servir para designar, em diferentes ramos do direito, conceitos que, mesmo tendo uma raiz comum, qual seja o fato material, não se podem considerar como abstratamente idênticos.

HENSEL (234) diz a êste respeito que, em vez de unidade de conceitos nos diversos campos de direito, deve-se falar de conceitos *funcionais*, ou seja de conceitos cujo conteúdo é influenciado pelas finalidades que êstes são chamados a realizar nos diversos ramos do direito. A denominação de "funcionais", atribuída a tais conceitos, indica em síntese como a identidade do térmo corresponde à identidade de objeto dos diversos institutos: ao passo que a diferença no conteúdo dos próprios institutos depende da diferente função, que êles desempenham na regulamentação jurídica do mesmo fato material.

Em sentido absoluto, não se deveria nunca falar de *apropriação de conceitos* de direito privado por parte do direito tributário, mas sim de ulterior elaboração de conceitos de direito tributário tendo por objeto o mesmo fato material que já constituin o objeto de institutos de direito privado. Na realidade, muitas vezes a lei tributária fez e continua a fazer uso de conceitos de direito privado entendendo, ao utilizar tais conceitos, designar o fenômeno que constitui o seu objeto: e isto ocorre tanto mais facilmente quanto, na maioria dos casos por êles compreendidos, os dois conceitos se combinam: e o conceito de direito privado, representando já uma abstração em relação à realidade material, facilita a elaboração do conceito de direito tributário.

Mas o simples fato do instituto de direito privado ser incorporado ao direito tributário, retira ao próprio instituto qual-

(234) HENSEL, *Der Einfluss des Steuerrechts etc.*, cit., pp. 93 sgs.

quer característica de direito privado, para transformá-lo em instituto de direito tributário. O instituto perde, com efeito, com essa incorporação, qualquer função de tutela de um interesse individual, para transformar-se num conceito concernente à tutela do interesse do Estado em obter os meios necessários para fazer frente às necessidades públicas. Essa mudança de objeto dá em resultado uma mudança de conteúdo do conceito jurídico: e o resultado final não é diverso daquele, que é obtido pelo legislador quando formula *ex-novo* conceitos próprios do direito tributário.

Antes que de apropriação de conceitos do direito privado, é mais exato falar, neste sentido, de elaboração de conceitos do direito tributário, facilitada pela elaboração já existente do direito privado. Fica assim afirmado, que a influência do direito privado sobre o direito tributário não é uma influência conceitual, que fôsse devida à maior generalidade dos conceitos do direito privado em comparação com os conceitos do direito tributário considerados como sub-espécies daqueles; mas é uma influência devida a razões históricas, isto é, ao grau de elaboração que o direito privado já havia atingido quando o direito tributário começou a se impor como ramo jurídico independente.

Existe porém uma hipótese, na qual os institutos de direito privado são referidos pelo direito tributário, e entretanto conservam inalterado o seu valor originário. A lei tributária faz depender o nascimento da obrigação da verificação de fatos materiais da vida social, os quais são, na maioria dos casos, relações econômicas, mas podem também ser algumas vezes relações jurídicas.

Alguns tributos, como as taxas de *enregistrement*, de transmissão, de fiscalização, de insinuação, como eram chamadas no direito tributário anterior à Revolução Francêsa, e que estão em referência com uma atividade posta em prática pelo Estado a favor do indivíduo, eram e são ainda conceituados como direitos cobrados pelo Estado pelo serviço que presta ao indivíduo, ao assegurar o exercício da atividade individual visando certas finalidades. Visto que na maioria dos casos essa garantia do Estado é conferida através da preser-

vação do ordenamento jurídico, e, mais particularmente, da preservação da observância de normas de direito privado, o nascimento da obrigação tributária é ligado pela lei fiscal ao aperfeiçoamento das condições que implicam a prestação da tutela, isto é, à verificação de relações que caibam na definição de um instituto de direito privado.

O direito tributário utiliza, nesta hipótese, institutos de direito privado, mas deles não se apropria. O instituto de direito privado permanece externo em relação ao direito tributário: para os efeitos da lei tributária, trata-se de um *dado de fato*, de um fenômeno material qualquer, que a lei tributária faz objeto da sua própria regulamentação. Portanto, uma vez que o instituto de direito privado não é incorporado ao direito tributário, não há razão para que ele perca o valor que tem no direito privado: a finalidade própria do instituto é sempre aquela de disciplinar relações entre particulares. O fato da lei tributária ter, por um dispositivo especial, ligado ao nascimento de uma obrigação tributária à verificação da relação jurídica disciplinada pelo direito privado, não modifica o caráter substancialmente privado da própria relação.

Para o direito tributário, na hipótese considerada, a relação de direito privado não é senão o objeto do instituto fiscal construído pela lei tributária.

Ora, como a norma jurídica não altera a substância de fato material ou social que toma por objeto, mas limita-se a pôr em destaque os seus aspectos que mais lhe interessam, assim também, quando o objeto da norma tributária seja uma relação jurídica de direito privado, a referida norma não lhe altera a substância, que permanece de direito privado, mas limita-se a tomar em consideração, entre os elementos da relação, aqueles que tenham relevância para efeitos tributários.

Desta maneira se compreende como o direito tributário, ao utilizar-se de institutos de direito privado como *dados de fato* para a construção dos seus próprios conceitos, se bem que não chegue ao ponto de modificar o conteúdo dos próprios institutos, entretanto possa prescindir de certas características daqueles institutos, ainda que essenciais do ponto de vista do direito privado. A lei tributária pode estabelecer equivalentes

cias, bem entendido que somente para fins financeiros, entre institutos que no direito privado sejam diferentes, assim como pode diferenciar hipóteses que o direito privado considere como idênticas (235). Os negócios nulos, isto é, aqueles que por via insanável são incapazes de produzir efeitos jurídicos de direito privado, e os negócios anulados, aos quais uma sentença judicial tenha negado a capacidade de produzir efeitos jurídicos de direito privado, e a respeito dos quais o direito privado fala então de inexistência, conservam em certos casos a sua capacidade de produzir efeitos fiscais, paralelamente aos negócios plenamente válidos para o direito civil (236).

Compete ao intérprete verificar se a lei tributária, ao usar expressões jurídicas já conhecidas do direito privado, tenha entendido construir um conceito próprio do direito tributário ou, ao contrário, não tenha feito mais que valer-se de institutos já elaborados no direito privado, para sôbre eles fundar institutos financeiros.

Em tal pesquisa o intérprete deverá guiar-se principalmente pela função que o instituto, sôbre o qual ocorre a dúvida, exerça no direito tributário. E para êste fim é indispensável que o intérprete tenha presentes as características financeiras de cada tributo, de modo a enquadrar a norma de que se trate no conjunto das finalidades que a lei se propõe.

(235) Cf. p. ex. o art. 1.º, al. A, parte I, da Tarifa da Taxa de Registro (texto único aprovado pelo dec. n.º 3.269 de 30 de dezembro de 1923), no qual são consideradas idênticas, para fins fiscais, as "alienações, vendas, revendas, cessões, retrocessões, e quaisquer atos civis, judiciais ou extra-judiciais, translativos, a título oneroso, da propriedade, do usufruto, do uso ou gozo de bens, etc.", muito embora se trate de institutos diferentes de direito privado, embora depois o mesmo art. 1.º e os seguintes arts. 2 e 3 da Tarifa estabeleçam efeitos fiscais diversos para o mesmo negócio de direito privado (compra e venda), conforme a natureza mercantil dos móveis ou imóveis, e, dentre os móveis, conforme a natureza mercantil dos próprios bens.

Ainda mais típico é o caso da cambial em branco, equiparada pela lei do selo (Tarifa, al. A, parte I, art. 31, n.º 4) às cambiais com prazo de vencimento superior a seis meses, enquanto que sob o ponto de vista do direito comercial a cambial em branco, até o momento em que seja datada, não tem valor de título de crédito à ordem, sendo de simples instrumento probatório de débito. Cf. ANTONIO BRUNETTI, *La nuova legge (1908) sul bollo delle cambiali e la cambiale in bianco*, na "Riv. dir. comm.", 1908, I, pp. 261 sss.

(236) Cf. texto único Taxa de Registro, arts. 11 sss.

Por exemplo, para entender e aplicar exatamente muitos institutos da taxa de registro, tal como são atualmente formulados pela lei de 30 de dezembro de 1923, n.º 3.269, é indispensável verificar se o tributo constitui, em sua função financeira, um imposto de transmissão devido em razão da capacidade contributiva evidenciada pela circulação da riqueza, ou se é ao contrário uma taxa instrumental, devida pela tutela jurídica prestada a uma determinada atividade. Na primeira hipótese, quando a lei fala em venda, doação, permuta, etc., entende referir-se à circulação de riqueza que se opera através daqueles contratos, e sobrepõe a realidade do fato econômico ao *nomen juris* de direito privado, construindo dessa forma institutos próprios do direito tributário, que designa com nomes já conhecidos pelo direito privado. Na segunda hipótese, a lei considera os próprios institutos de direito privado a que se refere, os quais serviriam então como dados de fato para a construção de conceitos financeiros.

Finalmente, não se pode deixar de referir a existência de institutos regulados pelo direito privado, que vêm a constituir parte essencial do direito tributário, embora conservando inalterado o valor que têm no direito privado. O direito civil, por exemplo, regula o estado da pessoa e a sua capacidade, a maneira de computar o tempo, oferece as normas gerais da representação, da prescrição, etc. Ora, o direito tributário remete muitas vezes, expressa ou tacitamente, a tais regras de direito civil, as quais conservam na lei tributária a mesma eficácia que têm no direito privado. Poderá esta circunstância estar em contradição com as observações que acabamos de fazer?

Existem, na verdade, normas que, embora materialmente incorporadas ao direito civil e especialmente formuladas com referência às consequências de direito privado que decorrem daquele, não obstante transcendem o direito privado, sendo regras que interessam a todo o campo do direito em geral.

A capacidade jurídica, ou seja, a idoneidade de um indivíduo para ser sujeito de direito, a capacidade de agir, isto é, a idoneidade do sujeito para praticar atos jurídicos e exercer os seus direitos, são conceitos que interessam tanto ao direito

privado quanto ao direito público, e tanto ao direito civil quanto ao direito tributário. O fato do legislador italiano ter entendido regular a matéria da cidadania, no Código Civil, Título I, Livro I, e nas leis que posteriormente modificaram aquelas normas não justifica considerar a relação de cidadania como interessando exclusivamente ao direito privado.

Encontramo-nos substancialmente em face de institutos disciplinados pelo direito civil por motivos extrínsecos, pela utilidade de fixar conceitos gerais para a regulamentação de relações específicas, ou para preservação do sistema ao qual o Código Civil se filia.

Não se pode portanto falar de conceitos de direito privado que permaneçam invariáveis no direito tributário, senão antes de conceitos gerais, consagrados, por motivos vários, em leis de direito privado, mas que têm o valor de princípios fundamentais de direito e que, como tais, não pertencem ao direito civil, como tampouco pertencem ao direito tributário.

Não é suficiente a colocação de uma norma para lhe imprimir um caráter de direito privado, como demonstram claramente, em outro sentido, os artigos 1957, 1958 n.º I, 1960, primeira alínea e 1962, princípio, todos do Código Civil, que disciplinam certos privilégios do Estado relativamente a créditos tributários: na verdade, tais normas, embora tenham indiretamente efeitos civis, porquanto influem sobre a ordem dos privilégios, são essencialmente normas de direito tributário.

33 — O problema da sistematização do direito financeiro e do direito tributário no direito público é raramente enfrentado *ex-professo*.

Muitos consideraram as relações tributárias como pertencentes ao direito administrativo, e as incluem em seu tratamento desta última disciplina. Como parte do direito administrativo consideraram também o direito tributário alguns autores que fazem deste ramo do direito objeto de estudos par-

ticulares (237), enquanto BÜHLER entende que (238) as relações tributárias se enquadram em parte no direito constitucional e em parte no direito administrativo.

MYRBACH-RHEINFELD (239) professa, ao contrário, uma concepção que faz do direito financeiro um ramo do direito público independente, compreendendo normas relativas à constituição e normas relativas à administração, e divide o seu estudo em direito constitucional financeiro e direito administrativo financeiro. Uma classificação semelhante é acolhida por BALL (240), que ensina que o direito tributário é um ramo independente do direito público e o divide em direito tributário constitucional, administrativo e penal.

JELLINEK (241) enxerga no movimento de sistematização independente do direito tributário uma nova manifestação da tendência ao fracionamento que domina o direito público contemporâneo, do qual já se destacou com características próprias o direito trabalhista. Este autor distingue o direito civil relativo ao fisco, a que ele chama direito privado financeiro, do direito financeiro propriamente dito; e divide este último direito financeiro em sentido estrito, em direito financeiro constitucional e direito financeiro administrativo, limitando o seu estudo a este último, único que interessa ao direito administrativo, objeto do seu tratado.

Enquanto a doutrina publicística permaneceu dominada pela teoria da tripartição dos poderes do Estado em poder legislativo, executivo e judiciário, a divisão do direito público em direito constitucional, administrativo e judiciário (este último

(237) Cf. HENSEL, *Steuernrecht*, cit., p. 1; BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, cit., vol. I, p. 17; VON PISTORIUS, *Unser Steuerrecht*, cit., vol. I, pp. 12 sgs. Cumpre notar que VON PISTORIUS entende por direito administrativo, de que seria parte o direito tributário, não o direito da administração mas o direito administrativo em sentido amplo, compreendendo também a legislação e a jurisdição em matéria administrativa.

(238) BÜHLER, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., vol. I, p. 103.

(239) MYRBACH-RHEINFELD, *Précis de droit financier*, cit., pp.

16 sgs.

(240) BALL, *Steuerrecht und Privatrecht*, cit., pp. 1 sgs., pp. 148

sgs.; IDEM, *Einführung in das Steuerrecht*, cit., *passim*.

(241) W. JELLINEK, *Verwaltungsrecht*, cit., pp. 42 sgs., pp. 371 sgs.

dividido por sua vez em direito penal e direito processual), parece repousar sobre uma distinção natural e inevitável da atividade do Estado disciplinada pelo direito. Todavia, a crítica moderna rejeita a doutrina clássica da divisão dos poderes, e seguindo TREITSCHKE, que substitui a tripartição já recordada pela simples bipartição em constituição e administração, a mais recente doutrina publicista alemã considera que toda a atividade pública pode ser reduzida aos termos de administração legiferante e administração executiva, tendendo a compreender no direito administrativo em sentido amplo o estudo de todas as principais atividades do Estado relativas à administração, desde a legislação até a jurisdição administrativa (242).

A incerteza que, através da crítica e das construções das doutrinas mais recentes, veio a afetar a classificação dos ramos que constituem o direito público, mostra ainda uma vez que todas as subdivisões do direito em disciplinas particulares não correspondem a diferenças essenciais das relações consideradas, mas a critérios de oportunidade sistemática.

Justamente, neste assunto, o problema da colocação do direito tributário, e do direito financeiro em geral, no direito público, é encarado por alguns sob o ponto de vista de indagar se o complexo das relações consideradas constitui um conjunto autônomo e inspirado por critérios próprios, que justifique o seu estudo segundo conceitos particulares. Nestes termos, o problema foi enfrentado na Itália por VITAGLIANO (243), e mais recentemente na Alemanha por BALL e HENSEL (244). A solução não pode ser duvidosa: o direito tributário possui unidade, independência e propriedade de normas e de conceitos, que decorrem da identidade da função exercida pelos institutos disciplinados por esse ramo particular do direito, e que

(242) Cf. os autores citados por VON PISTORIUS, *Unser Steuerrecht*, cit., vol. I, p. 13.

(243) VITAGLIANO, Gaetano, *Il diritto finanziario nella scienza e nell'evoluzione dello Stato moderno*, em "Giornale degli Economisti", 1910, p. 540.

(244) KURR BALL, *Steuerrecht und Privatrecht*, cit., pp. 1 sgs.; HENSEL, A., *Der Einfluss des Steuerrechts etc.*, cit., pp. 66 sgs.

fazem dele um organismo autônomo que deve ser estudado como método apropriado.

Não afeta a importância desta conclusão o fato de que diferenças na conceituação do direito público e dos campos em que este se divide, tenham levado BALL a considerar o direito tributário como ramo independente do direito público, enquanto HENSEL foi levado a considerá-lo como um ramo especial do direito administrativo, correspondente a conceitos independentes (245).

O direito financeiro é o conjunto das normas que regulam a atividade do Estado e das demais entidades públicas, no sentido de obter os meios econômicos necessários para fazer frente às necessidades públicas (246). É portanto um conjunto de normas unidas entre si por uma finalidade comum: e a unidade de fins determina a unidade do critério jurídico que o inspira, unidade esta que não pode ser descurada pelo estudioso do direito. Enquanto a divisão clássica do direito público em constitucional, administrativo e judiciário repousa sobre a natureza formal da atividade exercitada pelo Estado, a unidade do direito financeiro baseia-se sobre a finalidade visada pela atividade pública regulada pelo direito, de modo

(245) É oportuno observar aqui como na literatura jurídica alemã de nossos dias se fala comumente de direito do imposto (*Steuernrecht*) e não de direito tributário, e como geralmente os estudos das relações que ligam o direito do imposto com o direito financeiro seja descurado. Isto decorre em grande parte da influência exercida sobre a doutrina pela *Rechtsabgrenzung* de 1919, que constitui em substância a causa imediata do recente florescimento de estudos do direito tributário alemão, e na qual se processa exclusivamente a regulamentação jurídica do imposto. É verdade que no conceito de imposto adotado pela R. A. O. recaí a maioria dos tributos como *Gebühren* (taxas), o direito fiscal alemão atualmente vigente considera tão somente alguns direitos sobre serviços administrativos. Não se comete portanto nenhum arbitrio aplicando ao direito tributário as considerações desenvolvidas pelos autores alemães relativamente ao direito do imposto apenas.

Merece porém ser acentuado, por outro lado, que o caráter incompleto do estudo só da relação do imposto não escapou aos mais recentes autores, alguns dos quais, ao criticar os métodos de estudo geralmente seguidos, foram levados a negar a utilidade de um estudo autônomo das relações de imposto tão somente, e a afirmar a necessidade do tratamento, com critério unitário, de todas as relações financeiras. Cf. WADDEKER, Ludwig, *Steuernrecht und Rechtsstaat*, Berlin, Sack, 1928, pp. 8 sgs. (246) Cf. analogamente GRIZOTTI, *Crisi e tendenza degli studi finanziari*, em "Giornale degli Economisti", 1915, p. 106.

que no âmbito do direito financeiro se contém normas que, segundo o critério formal, pertenceriam quer ao direito administrativo, quer ao judiciário.

Não é caso de investigar aqui se seria preferível uma classificação do direito público baseado em critérios materiais (isto é, fundada sobre a diversa natureza dos fins, ou seja, dos interesses visados pelo Estado) (247). Importa mais, para a nossa pesquisa, determinar a utilidade, do ponto de vista científico, de agrupar o estudo de todas as relações jurídicas que tenham por fim a obtenção de receita para o Estado em uma disciplina única, e principalmente importa insistir em acentuar como as normas do direito financeiro correspondem a princípios gerais próprios, independentes de conceitos desenvolvidos em outros campos do direito.

Neste sentido, parece justificada a doutrina mais recente que se esforça por fazer do direito financeiro o objeto de uma disciplina independente do direito público. À semelhança do direito penal, do direito processual, do direito trabalhista, o direito financeiro apresenta um conjunto de normas que, pelas finalidades a que se destinam, pela natureza da respectiva tutela jurídica, pela ordem das relações da vida social a que se referem, apresentam características próprias, que as diferenciam de outras normas do direito público. É bem verdade, como observa HENSEL, que o processo de diferenciação entre os conceitos de direito financeiro e os conceitos pertencentes a outros ramos do direito ainda não está completo, nem mesmo a respeito do próprio direito tributário alemão, que doutrinalmente se apresenta em nossos dias como o mais evoluído. Mas é suficiente acentuar como a necessidade de uma finança mais racional (colocada em primeiro plano pelas necessidades excepcionais da guerra europeia e do pós-guerra) determinou

(247) Tanto mais que também os que consideram o direito financeiro como um ramo autônomo do direito público, costumam subdividir as normas financeiras em normas de direito financeiro constitucional, administrativo e processual (ou de contencioso financeiro).

A valagem da possibilidade de pesquisar e formular, com critérios essencialmente na possibilidade de pesquisar e formular, com critérios unitários, os princípios gerais, que inspiram a tutela jurídica da atividade financeira do Estado e das entidades públicas.

a aceleração do processo de diferenciação entre o direito financeiro e os outros ramos do direito, para demonstrar que o afirmado caráter específico das relações financeiras corresponde à realidade das coisas. Na verdade, quanto mais as leis financeiras se aperfeiçoam, tanto mais a natureza particular das relações reguladas apresenta-se como indiscutível.

A afirmação do direito financeiro como direito independente traz consigo a afirmação da independência, relativamente a outros ramos do direito público, do direito tributário, que é parte essencial do direito financeiro.

34 — Consequência da independência do direito financeiro, e portanto do tributário, é a independência das normas tributárias relativamente às demais normas jurídicas.

A distinção entre direito comum e direito singular ou excepcional é uma das distinções mais incertas da teoria geral do direito. Esta incerteza perturbou bastante a doutrina da interpretação, porquanto se costuma ensinar que nem tôdas as regras de hermenêutica, próprias do direito comum, são aplicáveis à interpretação das normas de direito singular. A hesitação na classificação de uma norma como sendo de direito comum ou de direito singular produz como consequência uma incerteza quanto às regras aplicáveis à sua interpretação.

Constitui um dos méritos da doutrina mais recente (248) o fato de ter imprimido clareza à matéria da classificação das normas jurídicas, recorrendo às fontes do direito romano. Das diversas distinções e sub-distinções que vinham surgindo, foi mantida unicamente a contraposição fundamental entre direito comum ou geral e direito especial ou excepcional. Norma de direito comum é aquela que, sendo baseada em princípios gerais, vale para a generalidade dos casos, em confronto com tôdas as relações jurídicas e com tôdas as pessoas sujeitas à lei. Norma excepcional é aquela que, por considerações particulares,

(248) Cf. BONFANTE, P., *Istituzioni di diritto romano*, cit., pp. 14 sgs.; COVARELLI, N., *Manuale di diritto civile italiano*, cit., p. 16; DE RUGGERO, R., *Istituzioni di diritto civile*, cit., vol. I, pp. 58 sgs., e autores ali citados.

desvia-se dos princípios gerais acolhidos pelo sistema jurídico positivo (249).

Com base nestes conceitos, e nas características da norma tributária, tal como foram indicados nos parágrafos anteriores, especialmente quanto à oposição entre os preceitos tributários e as outras normas de direito privado e público, é fácil ver como os preceitos do direito tributário não sejam normas que constituam exceções a normas mais gerais. Na verdade, se o direito tributário é aquele que codifica a maneira pela qual se concretiza o dever genérico dos indivíduos de concorrer para fazer frente às despesas públicas do Estado, as normas do direito tributário referem-se à generalidade dos sujeitos do ordenamento jurídico e regulam a normalidade dos casos, da mesma forma que as normas communmente consideradas como normas de direito comum.

Antes de mais nada, o tributo considerado em si mesmo como fenômeno da vida social, não representa a exceção, mas a regra, porque é um pressuposto de fato da existência do Estado: e sem Estado é inconcebível uma vida juridicamente ordenada. Sob este ponto de vista, a razão que inspira o ordenamento tributário aparece muito mais alta, e até mais genérica do que aquela que inspira o ordenamento do direito privado, no qual a doutrina tradicionalista costuma colocar exclusivamente o direito comum.

Em segundo lugar, não é tampouco a maneira pela qual a obrigação tributária é regulada nos sistemas positivos modernos, que pode ter a virtude de atribuir ao direito tributário um caráter excepcional. O legislador tende, com efeito, a construir ordenamentos que permitam a satisfação, da melhor maneira possível, ou seja, com o menor sacrifício individual e com o maior benefício para a coletividade, do dever genérico do indivíduo de concorrer para as despesas do Estado a que pertence por vínculos políticos, sociais e econômicos. Desta forma, o tributo, que em sua essência representa a normalidade

(249) O direito singular é definido por PAVO no texto L. 16, D. 1, 3: "*quod contra rationem populi aliquam utilitatem auctoritate constituentium introductum est*".

dos casos na vida do Estado, tende a assumir em concreto a melhor organização: e a norma jurídica, através da qual essa organização se manifesta, sendo inspirada por tais finalidades de interesse coletivo, não pode deixar de ser a norma mais geral possível, em relação à natureza do complexo das relações disciplinadas.

Além disso, importa recordar tudo quanto já foi exposto acerca das características da norma tributária, isto é, que o preceito de tributação é um preceito geral e abstrato, dirigido contra todos quantos sejam subordinados ao ordenamento jurídico, sem nenhuma distinção baseada em circunstâncias pessoais. A generalidade da norma tributária, no que respeita a sua extensão a todas as pessoas subordinadas à lei, é de fato declarada por dispositivo expreso da Constituição.

Em contrário à conceituação da norma tributária como norma de direito comum, não vale objetar que a norma de tributação representa a exceção relativamente ao princípio geral, acolhido pelo direito vigente, que proclama a inviolabilidade da propriedade particular. Basta, com efeito, recordar que o tributo em sua essência jurídica não é senão uma obrigação pessoal de concorrer para a manutenção do Estado, para se verificar que ele não representa uma exceção relativamente ao preceito de tutela da propriedade privada, da mesma maneira que não constitui exceção a este princípio geral a norma que garante outras obrigações patrimoniais. A tutela da propriedade privada é baseada sobre o critério do *uniquaque suum*, e não sobre qualquer princípio de prevalência do interesse individual sobre o interesse do Estado. A norma que impõe ao indivíduo dar ao Estado aquilo que lhe é devido não pode ir de encontro à norma que garante ao indivíduo a utilização daquilo que lhe pertence.

Não está portanto em contradição com a afirmada generalidade da norma tributária a constatação, feita no parágrafo anterior, da natureza específica das características que inspiram o direito tributário. A particularidade dos conceitos fundamentais que inspiram o sistema tributário confirma assim a impossibilidade de reduzir as normas tributárias à simples condição de sub-espécies de normas mais gerais.

Não pretendemos com isto afirmar que todas as regras do direito tributário sejam regras gerais. Assim como existem normas tributárias que devem ser consideradas como limitadoras de certos direitos, muito embora o tributo em si não possa ser assim considerado, assim também existem indubitavelmente normas tributárias excepcionais. Mas a sua excepcionalidade consiste justamente nisto, que em virtude de considerações particulares afastam-se dos princípios gerais que informam o próprio direito tributário. Certamente são excepcionais, por exemplo, as normas que, por diferentes motivos, outorgam isenções do pagamento de tributos, que seriam devidos segundo os princípios gerais contidos nas próprias leis de tributação.