

1. Manicômio jurídico-tributário

Durante muitos séculos, os tributos foram manipulados por príncipes e assembléias sem qualquer conhecimento científico sobre estas questões, simplesmente porque a Ciência das Finanças Públicas ainda não havia surgido. Em épocas mais próximas, no século XVIII, já se pode considerar existente um núcleo de princípios sobre as finanças públicas. Porém esses princípios eram de natureza econômica e a ordenação *jurídica* das finanças públicas continuava rudimentar até o fim do século XVII.¹

No século XIX, os estudiosos dedicaram mais atenção ao fenômeno jurídico da tributação.² Contudo, ao terminar esse século, a Ciência das Finanças Públicas e o Direito Tributário ainda permaneciam rudimentares. LUIGI EINAUDI, queixava-se:

“Me dejaba un sabor amargo aquel ir cogiendo flor a flor en los campos más diversos de la Economía política (traslación de los impuestos), del Derecho (leyes tributarias), de la Historia (precedentes de las instituciones tributarias actuales) y de la Legislación comparada (income tax, Einkommensteuer y otras maravillas análogas que sólo se ven en el extranjero), como se observa en una sinopsis anterior de mis lecciones, hecha también con suma diligencia por el ilustre doctor CESARE JARACH (Casale, 1907). Tenía la sensación de que aquello no era una construcción científica, sino un batiborrillo incoherente, una especie de diccionario de doctrinas y hechos unidos por un hilo sumamente

1. F. Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, vol. I, Madrid, 1955, p. 450.

2. Idem, *ibidem*.

sutil y tenue, consistente nada más en referir todas esas doctrinas y todos esos hechos a los ingresos y gastos del estado”.³

Com o decorrer dos anos, a confusão doutrinária foi ficando cada vez pior, a tal ponto que, 45 anos depois, em 1959, o mesmo LUIGI EINAUDI (porém, agora, com a experiência de Professor, Reitor de Universidade, Ministro da Fazenda do Estado, Senador e Presidente da República Italiana) declara: “Os doutrinadores são uma das sete pragas do Egito e, na escala da perniciosidade pública, somente estão abaixo daquela outra pestilência que em língua italiana se diz *periti* e mais conhecida na linguagem internacional genebrina sob o nome de *esperti*.”⁴

“Com a finalidade de alcançar o estado de graça antidoutrinária, fechei, enquanto escrevo e também algum tempo antes de iniciar a escrever, todos os livros de Ciência financeira, evitando de consultá-los para citações e referências, exceto quando precisei recordar algum nome a título de honra”.⁵

Em 1955, F. SÁINZ DE BUJANDA, o atual Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Madrid, procedeu ao magnífico e exaustivo levantamento, no espaço e no tempo, do Direito Tributário, e concluiu que *el pavoroso desconcierto* que hoje domina o Direito Tributário é devido, em grande parte, à falta de distinção entre o Direito Tributário e a Ciência das Finanças Públicas.⁶ A. D. GIANNINI e ANTONIO BERLIRI manifestam, em 1956-57, conclusão análoga.⁷

3. L. Einaudi, *Principios de Hacienda Pública*. Madrid, 1955 (trad. da ed. italiana, 1940), p. 440. Essa observação de Einaudi surgiu pela primeira vez na 2ª edição de 1914 do *Corso di Scienza delle Finanze*, editado em colaboração com A. Necco.

4. Idem, *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*. Torino, 1959, p. 4.

5. Idem, *ibidem*, p. 7.

6. F. Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, vol. I, Madrid, 1955, p. 450.

7. A. D. Giannini (Professor Catedrático da Universidade de Bari). *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*. Torino, 1956, pp. 7-15; A. Berliri (Professor da Universidade de Bologna), *Principi di Diritto Tributario*, vol. II (tomo I), Milano, 1957, pp. 116, 118.

Além da infeliz mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças Públicas que o desviriliza – pois exaure toda a juridicidade da regra jurídica tributária – sucede que a maior parte das obras tributárias que pretendem ser jurídicas, quando não padecem daquela hibridez, é simples coletâneas de leis fiscais singelamente comentadas à base de acórdãos contraditórios e paupérrimos de argumentação cientificamente jurídica, cuja utilização prática está condicionada à curta vigência da lei fiscal, por natureza a mais mutável das leis. O consulente sente-se orientado mais pela quantidade física e autoridade hierárquica dos acórdãos que pela análise verdadeiramente jurídica do problema. A adição dos acórdãos determina a soma dos dinheiros para a satisfação do débito fiscal e a Ciência Jurídica Tributária converte-se numa operação aritmética de nível primário.

A propósito, observa ENRICO ALLORIO, no ano de 1959: “Embora nossa literatura jurídica inclua, agora, trabalhos egrégios de Direito Financeiro, entretanto aquele ramo do Direito ainda não se libertou inteiramente da vexatória hipoteca de um método empírico (seria mais apropriado dizer: de um vício) que ainda domina em inumeráveis obras de caráter mediocrementemente comentarístico, puras e simples coletâneas ocasionais, que podem fornecer, talvez ao prático, um útil subsídio informativo, mas não servirão de base para uma interpretação verdadeiramente racional sustentada por fundamento objetivo”.⁸

Também em Portugal, reina a mesma patologia tributária. Em 1953, Pedro Soares Martinez, Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, reconhece que o Direito Tributário “se reduz a uma desgraciosa e contraditória combinação de princípios velhos e de preceitos práticos”; no seu livro *Estudos de Direito Financeiro – Da personalidade tributária*, vol. I, Lisboa, 1953, p. 33.

8. Enrico Aliario (Professor Catedrático da Universidade Católica de Milão), no prefácio que escreveu ao livro de E. Antonini, *Studi di Diritto Tributario*. Milão, 1959.

Por outro lado, a maioria dos especializados em Ciência das Finanças Públicas, quando decidem invadir o campo do Direito Tributário, confundem o momento da *criação* da lei tributária com o momento de sua *interpretação*, de modo que “acabamos muchas veces por malentendernos mucho más que si, mudos, procurásemos adivinarnos”.⁹

Por isto não é estranhável que, ainda no recente ano de 1959, LELLO GANGEMI, Professor Catedrático da Universidade de Nápoles, analisando o sistema tributário italiano, escolheu para seu trabalho um título que diz tudo: “Manicômio tributário italiano”.¹⁰ O estudo do sistema tributário italiano atual deu a LELLO GANGEMI a seguinte visão: “a infelicíssima situação do nosso ordenamento tributário: um caos de leis contraditórias e em antítese aos mais elementares princípios de racionalidade, justiça e socialidade”.¹¹

Em outubro de 1961, JAIMME GARCIA AÑOVEROS, Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Sevilla, também demonstra que a presente situação jurídico-tributária é de confusão total e orgia. A segurança jurídica perdeu-se dentro da “*maraña* legislativa” e, hoje um impulso fanático caracteriza a proliferação das leis tributárias, nunca se sabendo “*asta qué punto se trata de buena fé o de fariseísmo*”.¹²

No Brasil, como em qualquer outro país, ocorre o mesmo fenômeno patológico-tributário. E mais testemunhas são desnecessárias, porque todos os juristas que vivem a época atual – se refletirem sem orgulho e preconceito – dar-se-ão conta que circulam nos corredores dum manicômio jurídico-tributário.

9. A expressão é de J. Ortega y Gasset, *La Rebelión de las Masas*, in *Obras Completas*, 4ª ed., vol. IV. Madrid, 1957, p. 114.

10. L. Gangemi. *Studi in Memoria di Benvenuto Griziotti*. Milano, 1959, pp. 127-194.

11. Idem, *ibidem*, p. 131.

12. J. G. Añoberos, “Desarrollo económico y ordenamiento jurídico”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, dezembro 1961, vol. XI, nº 44, pp. 1.223-26, 1.231-33.

“No debe extrañar, por otra parte, la preponderancia de esa opinión confusa y ridícula sobre el derecho, porque una de las máximas desdichas del tiempo es que, al topar las gentes de Occidente con los terribles conflictos públicos del presente, se han encontrado pertrechados con un utillaje arcaico y torpísimo de nociones sobre lo que es sociedad, colectividad, individuo, usos, ley, justicia, revolución, etc. Buena parte del azoramiento actual proviene de la incongruencia entre la perfección de nuestras ideas sobre los fenómenos físicos y el retraso escandaloso de las ‘ciencias morales’. El ministro, el profesor, el físico ilustre y el novelista, suelen tener de esas cosas conceptos dignos de un barbero suburbano.”¹³

E a mais confusa e ridícula das mentalidades pseudojurídicas é a que predomina no Direito Tributário; neste campo “há burrices que, de tão humildes, chegam a ser pureza e têm algo de franciscano. Outras há, porém, tão vigorosas e entusiásticas, que conseguem imobilizar por completo o nosso espírito para a contemplação do espetáculo”.¹⁴

2. Efeitos da demência

Freqüentemente, a balbúrdia que acabou de ser apontada, conduz o legislador, a autoridade administrativa, o juiz e o advogado ao estado de exasperação angustiante do qual resulta a terapêutica e a cirurgia do desespero: o *cocktail* de antibióticos ou a castração. Receita-se o remédio ou amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem se saber qual era o problema.

“Muitos juristas”, deplora GILBERTO DE ULHOA CANTO, “se obstinam em assimilar o novo ramo da árvore jurídica a outros mais

13. J. Ortega y Gasset, “La Rebelión de las Masas”, in *Obras Completas*, 4ª ed., vol. IV, Madrid, 1957, p. 118.

14. Anibal Machado, *Cadernos de João*. Rio de Janeiro de Janeiro, 1957, p. 150, referindo-se à burrice em geral.

proyectos, como o Direito Civil, o Comercial ou o Administrativo, enquanto que uns tantos o imaginam solto no espaço, como o túmulo de Maomé, comandado apenas pelas arbitrarias conveniências do erário público.” Mais adiante diz o mesmo autor: “Conflitos de competência impositiva são deslindados em juízo, de modo que não convencem a vencedores nem a vencidos nos pleitos em que se suscitam; incoerências e erros incompreensíveis constituem a moldura do tratamento de questões fundamentais, como a distinção entre impostos e taxas. E isso tudo acontece diariamente, para estarecimento dos especialistas, que nunca podem antecipar em que medidas coincidirão a certeza científica do que afirmam, e a certeza pragmática do que os tribunais decidem”.¹⁵

Pode-se formular novamente a desencantada conclusão de GUICCIARDINI: “no creo que puedan ser tan malas las sentencias de los Turcos, que se expiden inmediatamente y casi al acaso... y se auspiciase el éxito del rabelaisiano juez Brid’ oye, que decidia las litis consultando, no las leyes, sino los dados”.¹⁶

Muito a propósito das modernas questões litigiosas tributárias é interessante lembrar que, na Antigüidade, o critério da sorte foi adotado, freqüentemente, como elemento de decisão a fim de se obter, a todo o custo, a certeza jurídica que não se atingia de outro modo.¹⁷

São os sociólogos e os economistas os especializados na aceleração da História. Eles traduzem, imediatamente, o ritmo da evolução do homem. Mas esta evolução se introduz no Direito somente depois duma *mise en forme* subordinada à função

15. Gilberto de Ulhoa Canto, no prefácio (pp. 9-10) que escreveu para o livro de Amílcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário brasileiro (Aspectos concretos)*. Rio de Janeiro, 1960.

16. L. Oñate, *La Certeza del Derecho*, trad. esp. Buenos Aires, 1953, pp. 99 e 104 (ed. original italiana, Roma, 1942).

17. Idem, ibidem, p. 104; Cf. a respeito A. Biscardi, *Il Dogma della Collusione alla Lace del Diritto Romano*, 1935, p. 159 e ss., apud L. Oñate, op. loco cit.

moderadora, coordenadora e retificadora do método jurídico.¹⁸ Noutras palavras, aquela evolução só emerge no mundo jurídico depois de transfigurada pela atividade jurídica do homem que – moldando, retificando e coordenando os “dados” sociais e econômicos – constrói um instrumento de ação social praticável: a regra jurídica (o Direito Positivo).¹⁹

No Brasil, desde 1926 até 1955, portanto em 29 anos, cerca de cem leis, decretos-leis e regulamentos alteraram a legislação do imposto de renda.²⁰ E depois de 1955, mais uma vintena de leis e decretos continuaram a alterar a referida legislação. Quando o Direito é modificado com freqüência “le juriste a le sentiment qu’on les livre alors à l’imprévu et au hasard. Il ne se trompe pas”.²¹

Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte.²² Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.²³

“En rigor”, diz FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, “no se acierta bien a comprender por qué la acción administrativa ha de ser

18. R. Savatier, *Les Métamorphoses Economiques et Sociales du Droit Civil d’Aujourd’hui*, 2ª ed. Paris, 1952, pp. 12-14; e na 2ª série das *Métamorphoses*, Paris, 1959, dedicada ao “L’universalisme renouvelé des disciplines juridiques”, pp. 71-73.

19. Ver ns. 21, 23, 26-28.

20. Aliomar Baleeiro, *Introdução à Ciência das Finanças*, 1ª ed. Rio de Janeiro, 1955, p. 431.

21. R. Savatier, op. loco cit.

22. R. Liguori, *La Riforma Tributaria*. Padova, 1951, p. 11.

23. Soares Martinez, *Estudos de Direito Financeiro – Da personalidade tributária*, vol. I. Lisboa, 1953, p. 35.

más rápida cuando se desenvuelve a espaldas de la ley que cuando se ajusta a sus mandatos – sin contar con que, en la práctica, la liberación de las trabas legales no se traduce casi nunca en una mayor rapidez de gestión –; no se adivina, tampoco, por qué una decisión ultrarrápida, pero mal orientada, há de ser mejor que otra revestida de mayores garantías de acierto, aunque hayá de adoptarse con algo más de parsimonia; no se concibe, por fin, cómo al considerar lo que conviene a la vida económica del país se prescindie de algo que es, sia duda, tanto o más importante que lá rapidez: la seguridad” (*Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, 1962, p. 166).

“A finalidade de um bom ordenamento tributário não é a de fazer pagar o imposto com o máximo rendimento para o Estado e com o mínimo incômodo para os contribuintes. Um imposto não é ‘moderno’, não participa dos tempos novos e nem da moda mundial, se não é engendrado de modo a fazer o contribuinte preencher grandes formulários; a fazê-lo correr, a cada momento, o risco de pagar alguma multa, tornando-lhe a vida infeliz com minuciosos aborrecimentos e com a privação da comodidade que não faz mal a ninguém e que ele procurou através de uma longa experiência.”

E conclui LUIGI EINAUDI: “A finalidade do imposto não é a de buscar fundos para o erário, mas a de provocar repugnância ao contribuinte”.²⁴

As leis devem ser modificadas a fim de que os novos problemas sociais e econômicos que proliferam vertiginosamente na aceleração da História recebam as respectivas soluções pela criação de novas leis. O instrumental jurídico que se toma antiquado deve ser imediatamente substituído e são as regras jurídicas tributárias as que mais rapidamente envelhecem, de tal modo que hoje se assiste à caducidade precoce de um Direito Tributário recém-nascido.²⁵

24. Luigi Einaudi, *Mito e Paradossi della Giustizia Tributaria*. Torino, 1959, p. 13.

25. Caducidade precoce do Direito Tributário e necessidade de sua metamorfose jurídica, ver nº 127.

A regra jurídica é um instrumento, e a sua criação, uma Arte.²⁶ Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tomou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada... O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos.

“La abundancia de las leyes... No es más que un alivio para la ignorancia de los ministros, quienes, no sabiendo penetrar en la razón íntima de las cosas, quisieran encontrar para cada caso una ley expresa, y son como un caminante que marcha en tinieblas y no teniendo ninguna idea del camino que recorre, mira a cada paso dónde debe poner el pie.”²⁷

Para consolo de todos é bom recordar uma confissão de F. CARNELUTTI: “la verdad que el número de las leyes ha llegado a ser tal, que no es posible siquiera a los expertos conocerlas todas. Los más consumados entre nosotros ignoran una gran parte de las disposiciones legislativas que nos gobiernan. Esto quiere decir que, en una buena parte, las máquinas legislativas no actúan o actúan mal”.²⁸

26. Ver ns. 19-20.

27. P. M. Daria, apud, L. Oñate, *La Certeza del Derecho*, trad. esp. Buenos Aires, 1953, p. 103. Em sentido análogo: J. G. Añoveros, “Desarrollo económico y ordenamiento jurídico”, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XI, Madrid, dezembro 1961, nº 44, pp. 1.223-26, 1.231-33.

28. F. Carnelutti, apud, L. Oñate, *La Certeza del Derecho*, trad. esp., Buenos Aires, 1953, p. 103. Em sentido análogo: R. Savatier, *Les Métamorphoses Économiques et Sociales du Droit Privé d’Aujourd’hui*, 2ª série, Paris, 1959, dedicada a “L’universalisme renauvelé des disciplines juridiques”, pp. 63-64.

3. Sistema dos fundamentos óbvios

O Direito Tributário está em desgraça²⁹ e a razão deve buscar-se não na superestrutura – mas precisamente naqueles seus fundamentos que costumam ser aceitos como demasiado “óbvios” para merecerem a análise crítica.³⁰

Esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões diferentes porque cada contendedor atribuiu um diferente conceito às premissas “óbvias”. Esta dualidade de conclusões deixa ambos os contendedores surpresos e perplexos (pois partiram das “mesmas” premissas “óbvias”), sem que um possa convencer o outro da veracidade de sua respectiva conclusão.³¹

29. Na verdade, o jurista ou o financista que, atualmente, analisar o sistema do Direito Tributário de qualquer país, sentirá a esquisita impressão de ingressar num Manicômio Tributário; ver ns. 1-2.

30. O que em 1936, J. M. Keynes escreveu no prefácio de seu célebre livro: *The General Theory of Employment, Interest and Money*, sobre as doutrinas ortodoxas em Economia Política e Finanças Públicas, aplica-se, hoje, às doutrinas do Direito Tributário: “(...) porque si la economía ortodoxa está en desgracia, la razón debe buscarse no en la superestructura, que ha sido elaborada con gran cuidado por lo que respecta a su consistencia lógica, sino en la falta de claridad y generalidad de sus premisas. Por tal motivo no podré cumplir mi deseo de persuadir a los economistas que estudien otra vez, con intención crítica, algunos de los supuestos básicos de la teoría, más que, por medio de argumentos sumamente abstractos, así como valiéndome a menudo de la controversia. Quisiera abreviar ésta; pero he creído importante no sólo explicar mi propio punto de vista, sino también mostrar en que aspectos se aparta de la teoría habitual.

Supongo que quienes se aferran demasiado a lo que llamaré ‘la teoría clásica’, vacilarán entre la creencia de que estoy completamente equivocado y la de que no estoy diciendo nada nuevo” (México, 1958, *Fondo de Cultura Económica*, p. 7).

31. Ver, a este respeito, as agudas e interessantes observações de N. Bobbio, *Teoria della Scienza Giuridica*, Torino, 1950, pp. 200-36, principalmente

Nesta perigosa atitude mental, incorrem muitos daqueles que põem o fundamento do tributo (e conseqüentemente do Direito Tributário) na soberania do Estado e cujo raciocínio em síntese é este: o Estado tem necessidade de meios financeiros para custear suas atividades e com tal finalidade (aí surge o problema da natureza da tributação extrafiscal) tributa e tributa (inclusive extra-fiscalmente) porque é soberano; destas premissas se conclui, obviamente, que o tributo é uma obrigação *ex-lege*.

Nesta inadvertência esterelizante incorreu, infelizmente, A. D. GIANNINI, desde 1937 até 1956³² e muitos dos autores por ele ali referidos.

Diz A. D. GIANNINI: “L’idea fondamentale, espressa nel la definizione, che l’imposta ha per *unico* fundamento giuridico il potere dello Stato, fu posta piú specialmente in evidenza, come carattere *distintivo* dell’istituto (la generica affermazione che l’obbligo dell’imposta ha la sua base nella soggezione allo Stato é un antico assioma della dottrina del diritto pubblico”.³³

Note-se que o grifo em “único” e “distintivo” é do próprio A. D. GIANNINI que, lamentavelmente, em 1937 incorreu na inadvertência de aceitar como coisa óbvia aquele único fundamento e que ainda em 1956 não achou necessário o reexame das premissas.

A atitude mental de A. D. GIANNINI em aceitar o referido fundamento como coisa óbvia, transparece na sua exposição:

pp. 220-30. Compare-se em sentido análogo, porém dirigido às Finanças Públicas, Earl R. Rolph, *Teoria de economia fiscal*, Madrid, 1958 (trad. do *The Theory of Fiscal Economies*, California, 1954), pp. 7-12.

32. A. D. Giannini, *Il Rapporto Giuridico d’imposta*. Milano, 1937, n.º 1, especialmente nota 1, à p. 1; *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, n.º 27.

33. A. D. Giannini, *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, p. 71, nota 1; exatamente igual em 1937, *Il Rapporto Giuridico d’imposta*, Milano, 1937, p. 1, nota 1.

“antico assioma”; “senza dubbio la ragione prima dell'imposizione”; “queste premesse, della cui esatezza nessun giurista potrebbe dubitare, pongono in evidenza come gli elementi indicati nella definizione siano i soli rilevanti per la determinazione del concetto giuridico d'imposta”.³⁴

Ora, partindo daquele “único fundamento giuridico” aceito como óbvio, A. D. GIANNINI fatalmente acabaria incorrendo em conclusões dogmáticas como esta “perché anche al piú iniquo o antieconomico del tributi non si potrebbe negare il carattere giuridico d'imposta, quando avesse la sua base nella potestà d'impero dello Stato e lo scopo di procurare ad esso um'entrata”.³⁵

Com efeito, a primeira parte desta conclusão de A. D. GIANNINI é insustentável perante a Constituição italiana de 1947 que dispõe em seu “Art. 53: *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”. E a última parte da conclusão daquele autor (“*lo scopo di procurare ad esso um'entrata*”) é incapaz de explicar a natureza jurídica tributária do tributo extra-fiscal.

Aqueles que fundamentam o tributo na soberania do Estado estão certos, mas (embora o fundamento não seja errado) eles constroem a teoria jurídica do tributo apenas sobre um fragmento das bases jurídicas integrais (note-se que não se está fazendo referência à *causa-impositionis* ética ou ao Direito Tributário natural); eles edificam todo o Direito Tributário sobre um fundamento considerado óbvio que, como será demonstrado, nada tem de óbvio.

Construir o Direito Tributário sobre a obviedade deste fundamento fatalmente levará o artífice à perplexidade de

34. Idem, *Il Rapporto Giuridico d'imposta*, Milano, 1937, nº 1 e *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, nº 27.

35. Idem, *ibidem*, p. 4, e repetido sem modificações em *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, p. 73.

muros intransponíveis ou a levitações místicas; ultrapassáveis aqueles e atingíveis estas, somente graças à onipotência de afirmações dogmáticas ou mediante explicações que se fundam numa misteriosa e sacrossanta *autonomia* do Direito Tributário; (“autonomia” que, ou é lançada como coisa óbvia, ou é explicada confusa e supersticiosamente).³⁶

Certas teorias mostram-se facilmente inteligíveis e simples precisamente porque são edificadas sobre apenas um fragmento das bases integrais; e, quando destruídas pela análise, resta sempre um truncamento de coluna indestrutível (aquele fragmento) a lançar entre as ruínas a sua sombra enigmática de meia-verdade.

“En matière de théorie juridique, il n'est pas de Roma locuta est. Les Romains n'ont pas tout découvert, et ce qu'ils ont découvert n'est pas toujours la vérité pure et parfaite, même si l'on tient compte du monde limité, techniquement primitif, dont ils avaient l'expérience. Après eux, comme après leurs successeurs du moyen âge et des temps modernes, il reste place pour un effort critique personnel d'élucidation de points obscurs ou même de remise en question de concepts reçus.”³⁷

Com profunda gratidão, temos sempre presente o inestimável auxílio dos mestres. Se, por desventura, parecermos originais, isto sucedeu – não visando a glória de contradizê-los – mas por simples decorrência daquele mesmo princípio de absoluta honestidade intelectual que também aos mestres conferiu originalidade e que no-lo transmitiram, ensinando-nos a evitar a cômoda docilidade servil.

“El que descubre una nueva verdad científica tuvo antes que triturar casi todo lo que habia aprendido y llega a esa nueva

36. Ortega y Gasset, “Los lugares comunes son los tranvias del transporte intelectual”, *La Rebelión de las Masas*, in *Obras Completas*, 4ª ed., vol. IV. Madrid, 1957, p. 237.

37. Jean Dabin, “Une Nouvelle Définition du Droit Réel”, Paris, 1961 (separata do nº 1 de 1962 da *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, Paris, Sirey), p. 43.

verdad con las manos sangrientas por haber yugulado innumerables lugares comunes.”³⁸

4. Objetivo do livro

Como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental³⁹ e manejá-lo é Ciência⁴⁰ que requer sensibilidade específica: atitude mental *jurídica*.

Este livro tem por finalidade desenvolver os dotes jurídicos do leitor, de modo a conferir-lhe aquela sensibilidade específica: a *atitude mental jurídica tributária* que lhe será útil para manejar – em qualquer tempo e lugar – o Direito Tributário.

Por isso, esta Teoria Geral do Direito Tributário não se refere a um ordenamento jurídico determinado (ex.: brasileiro ou italiano ou hispânico), mas estuda o fenômeno jurídico tributário “en soi, degagé des contingences de temps et de lieu”.⁴¹

A falta da supra indicada sensibilidade específica (atitude mental jurídica) em manejar o instrumento delicado que é Direito Positivo, em especial o Direito Tributário, tem – no passado e no presente – produzido cacofonias doutrinárias que dilaceram os tímpanos do jurista.

No passado, chegou-se ao extremo de considerar o Direito Tributário como um Direito “excepcional”,⁴² e, não faz muito

38. Ortega y Gasset, “La Rebelión de las Masas”, in *Obras Completas*, 4ª ed., vol. IV. Madrid, 1957, p. 255.

39. Ver nº 19.

40. Ver ns. 16, 20.

41. J. Haesaert, *Théorie Générale du Droit*. Bruxelles, 1948, p. 19; F. Somló, *juristische Grundlehre*, 1927, p. 8.

42. As teses hermenêuticas *in dubio contra fisco* ou *in dubio pro fisco* e a da interpretação rígida ou restritiva das leis tributárias, originam-se do pressuposto (consciente ou não) de que as leis tributárias são leis de natureza “excepcional”. Para a exposição e crítica destas teses, vide E. Vanoni, *Natureza e interpretação das leis tributárias*, Rio de Janeiro, 1952 (trad. de Rubens Gomes de Sousa, do original italiano, ed. Padova, 1932), §§ 2-7.

tempo, consideraram-no um aparato de leis de natureza apenas “formal”.⁴³ É tranqüilizante sabermos que estes dois equívocos já foram esclarecidos.⁴⁴ Hoje, aquelas teses ecoam esquisitamente com a sonoridade bárbara e rudimentar de cantos guerreiros predatórios.

No presente, a ausência da indicada sensibilidade específica continua a engendrar, com catedrática gravidade, teses tributárias pseudojurídicas cujo empirismo larvar confrange o jurista.

Exemplo de carência de atitude mental jurídica é a divulgadíssima tese (aceita como coisa óbvia) que afirma ser a hipótese de incidência (“fato gerador”, “fato imponible”, “supor-te factício”) sempre um fato *econômico*. Outro exemplo atual é a muito propagada doutrina da interpretação e aplicação do Direito Tributário segundo a “realidade *econômica* do fenômeno social”. Como se demonstrará, ambas teorias têm como resultado a demolição da *juridicidade* do Direito Tributário e a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado.⁴⁵

Outro exemplo atualíssimo e da mais fundamental importância, que desde há muito tempo continua, cada vez mais, a

43. V. E. Orlando, “Studi giuridici sul governo parlamentario”, in *Archivio Giuridico*, vol. XXXVI, 1986, p. 553 e ss.; E. Lolini, “La norma di Diritto Tributario nello Stato Moderno”, *Rivista di Diritto Pubblico*, 1912, I, p. 466 e ss., e, *L'Attività Finanziaria nella Dottrina e nella Realtà*, Roma, 1920, p. 427 e ss.; Otto Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, 3ª ed., vol. I, München, 1924, vol. I, p. 104 e ss.

44. E. Vanoni, *Natureza e interpretação das leis tributárias*, Rio de Janeiro, 1952 (trad. de Rubens Gomes de Sousa, do original italiano, ed. Padova, 1932), §§ 20-22; Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro, 1959, pp. 47-52.

45. Para a refutação da doutrina que afirma ser a hipótese de incidência sempre um fato econômico, ver ns. 87, 89, 184.

Para a refutação da doutrina da interpretação e aplicação das leis tributárias segundo a “realidade econômica do fenômeno social”, ver ns. 32-36.

merecer especial atenção dos estudiosos de todos os países, é o problema da natureza *jurídica* do orçamento público.⁴⁶

Como se verá, a lei orçamentária é justamente aquela lei que apresenta “o maior grau de positividade”,⁴⁷ pois mediante a incidência da regra jurídica específica (a lei que aprova o orçamento), juridiciza-se o orçamento, transfigurando-se na própria *relação jurídica constitucional* do Estado que é uma perpétua (continuada) reafirmação da própria existência.⁴⁸

“Creio de acertar no ponto certo”, diz A. D. GIANNINI, “observando que aquela *faixa de mistério* que tem circundado até agora o Tributário, pela escassa consideração a ela dedicada pelos juristas, induziu a fantasiá-lo de uma particular natureza, que o colocaria em uma zona apartada, quase que inacessível aos princípios gerais e à comum dogmática jurídica. Não será fácil alcançar progressos na elaboração do Direito Tributário, se primeiro não se desentulhar o terreno destas tenazes *superstições*.”⁴⁹

Escrevendo em 1959, o Professor da Universidade de Bari, BENEDETTO COCIVERA, lamenta que o Direito Tributário ainda pareça uma Cinderela.⁵⁰

Realmente, sempre que a juridicidade do Direito Tributário é desvirtuada, ele veste-se de andrajos jurídicos e como

46. Sobre o problema na Espanha, vide o excelente e judicioso estudo de F. Sáinz de Bujanda, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, 1958, nº 29, pp. 235-66, publicado também no seu *Hacienda y Derecho*, vol. II. Madrid, 1962, p. 141 e ss.

Para a análise deste interessante caso espanhol e do brasileiro, sob o ângulo da Teoria Geral do Direito Tributário, ver nossos ns. 61-63, 28.

Sobre a natureza jurídica do orçamento público, ver nossos ns. 64-68.

47. A expressão é de Giorgio Del Vecchio que a usou, não para definir a lei orçamentária, mas para definir o Estado; in *Teoria do Estado*, São Paulo, 1951, trad., p. 160.

48. Ver ns. 64-68.

49. A. D. Giannini, *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, p. 18 (grifou-se).

50. B. Cocivera, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I. Milano, 1959, p. 13.

Cinderela – envolta num halo de mistério e superstição – foge ao Palácio da Justiça, quando a despesa ultrapassa a Receita, na meia-noite dos orçamentos deficitários.

Não se condena o *deficit* no orçamento público. Ele é excelente terapêutica quando provocado, consciente e inteligentemente, pela Política Fiscal, em determinadas conjunturas econômicas e mediante a utilização de *instrumental jurídico adequado*.

Entretanto, o *deficit* orçamentário ainda costuma surgir – não por obra de instrumental jurídico apropriado – mas como acidente ou calamidade pública destruidora do instrumental jurídico clássico, porém obsoleto. Por isto o orçamento deficitário estabelece uma escuridão pânica dentro da qual a Cinderela do Direito Positivo sente desnudar-se do Jurídico.⁵¹

5. Plano do livro

Para atingir o já apontado objetivo deste livro,⁵² adotou-se o plano adiante indicado e que resultou da seguinte experiência:

Para se compreender integralmente o Direito Tributário é indispensável que antes se tenha analisado a natureza jurídica do orçamento público. Por sua vez, o estudo da natureza jurídica do orçamento público pressupõe a investigação da embriogenia do Estado.

“Il faut admettre, en effet, que l’effort en vue de définir l’Etat n’a pas sa fin en lui-même, car sa définition, loin d’être un fin, est un point de départ. C’est elle que est à la base de l’agencement juridique à l’emprise duquel est soumise toute

51. Sobre o princípio do equilíbrio econômico-social do orçamento público (em substituição ao do equilíbrio financeiro-contábil) e o da periodicidade cíclica (em lugar da anual) e a conseqüente metamorfose jurídica do orçamento público, ver ns. 61-63.

52. Ver nº 4.

notre vie sociale. Or, nous ne comprendrons ni le pourquoi, ni le comment de ce formidable appareil régulateur de la vie commune, ni son objet, ni sa iégitimité, *si nous ignorons ce qu'est l'Etat*.”⁵³

Pretender falar cientificamente sobre a Teoria Geral do Direito Tributário, sem o acurado e refletido exame da embriogenia do Estado e da natureza jurídica do orçamento público, é enveredar pelo cômodo sistema dos fundamentos óbvios, com a conseqüente esteira de erros, contradições e ambigüidades.⁵⁴ “Los hombres propenden a descubrir lo que llaman el ‘lado práctico’ de las cuestiones y no aciertan, por lo general, a comprender *que lo más práctico, en materia de impuestos, consiste precisamente en elaborar una teoría jurídica de la imposición*.”⁵⁵

Porém, como no prefácio de seu célebre livro, J. M. KEYNES concluiu – com toda a razão – que *a dificuldade não reside no compreender as idéias novas, mas no abandonar as antigas*,⁵⁶ adotou-se o seguinte plano para a investigação e análise da Teoria Geral do Direito Tributário:

Primeira Parte – Introduz o leitor no mundo jurídico-tributário.

Segunda Parte – Reeduca a atitude mental jurídica tributária.

Terceira Parte – Estuda os fundamentos jurídicos do Direito Tributário, mediante a investigação e análise da embriogenia do Estado e da natureza do orçamento público.

53. G. Burdeau, *Traité de Science Politique*, vol. II. Paris, 1949, “L’Etat”, p. 130 (grifou-se).

54. Ver nº 3.

55. Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, 1962, p. 477 (grifou-se).

56. J. M. Keynes, *The General Theory of Employment Interest, and Money*, ed. 1936, parte final do prefácio; no mesmo sentido, A. Angelopoulos *Planisme et Progrès Social*, Paris, 1953, pp. 36-37.

Quarta Parte – Investiga e analisa a estrutura lógica e a atuação dinâmica da regra jurídica tributária.

Quinta Parte – Investiga e analisa a metamorfose jurídica do Direito Tributário.

6. Conceituação do Direito

A Justiça nada tem de haver com a Teoria Geral do Direito, mas é precisamente o objeto da Filosofia do Direito.⁵⁷ Cada Estado professa uma diferente Filosofia do Direito; entretanto, embora a respectiva organização seja “estatal ou de ladrões, ou seja, como tem acontecido em todos os tempos, um organismo estatal governado por ladrões”, o instrumento que eles criarem será sempre *jurídico*: a regra jurídica.⁵⁸

Antes de o leitor iniciar a sua própria crítica sobre a conceituação do Direito feita no final desta exposição, será útil que reflita na sábia observação de GILBERTO DE ULHOA CANTO sobre o calvário das definições: “Logo que ouvimos uma definição procuramos ver no que é deficiente, no que é incompleta e entramos numa ginástica dialética, que não constrói, não produz os resultados que corresponderiam logicamente ao esforço despendido”.⁵⁹

57. N. Bobbio, *Studi sulla Teoria Generale del Diritto*, Torino, 1955, pp. 8, 79-85; para um maior desenvolvimento da distinção entre *Filosofia do Direito* e *Teoria Geral do Direito*, ver seus referidos *Studi* pp. 27-52 e sua *Teoria della Scienza Giuridica*, Torino, 1950, pp. 341. Também no sentido de que a Justiça nada tem de haver com a *Teoria Geral do Direito*, ver: E. Weil, *Philosophie Politique*, Paris, 1956, pp. 84-85; Henri de Page, *L’Obligation Abstraite en Droit Interne et en Droit Comparé*, Bruxelles, 1957, pp. 229, 236-37.

Validade e justiça da regra jurídica, ver nosso nº 25.

58. N. Bobbio, *Studi sulla Teoria Generale del Diritto*, Torino, 1955, pp. 8, 79-85.

59. Gilberto de Ulhoa Canto, *Curso de Direito Financeiro*, Rio de Janeiro, 1958 (obra coletiva publicada pelo “Instituto Brasileiro de Direito Financeiro”), p. 99.

“A atitude do crítico que tem interesse no progresso da Ciência do Direito”, pondera N. BOBBIO, “não é a de buscar apoio para o triunfo das próprias idéias e ideologias, mas o crítico deve, antes de tudo, compreender a obra e depois livrá-la dos erros a fim de purificá-la e, com isto, continuar a tarefa de purificação da Ciência Jurídica. Caso contrário a anarquia das doutrinas jurídicas aumentará e tais críticos serão simples ‘tirantes prepotentes e faciosos, cada um dos quais predica e impõe a três ou quatro ouvintes as suas próprias e pequenas descobertas.’”⁶⁰

Finalmente, não deve o leitor estranhar que esta Teoria Geral do Direito Tributário estruture suas conclusões, fazendo-as decorrer de premissas fornecidas por múltiplos autores das mais diversas ideologias. “É incrível quão difícil é convencer um estudioso, seguidor de um determinado método de trabalho, que outros estudiosos, seguidores de outros métodos, não são inimigos para exterminar, mas quase sempre aliados com os quais seria muito vantajoso procurar um acordo para se auxiliarem reciprocamente.”⁶¹

Tendo-se sempre presente o que acima foi dito, a conceituação do direito é a seguinte:

Momento pré-jurídico: O fim do Direito não é atingir a verdade (a realidade); a busca da verdade (a realidade) é o objeto das ciências. A Ciência faz a *colheita* e a *análise* dos fatos (a realidade) físicos, biológicos, psicológicos, econômicos, financeiros, sociais e morais.⁶²

Momento jurídico: Com o auxílio ou contra aqueles fatos colhidos e analisados pelas ciências pré-jurídicas,⁶³ o Estado age, utilizando como instrumento o Direito.⁶⁴

60. N. Bobbio, *Studi sulla Teoria Generale del Diritto*, Torino, 1955, p. 106.

61. Idem, *ibidem*, p. 131.

62. Ver nº 17.

63. Ver ns. 22-23.

64. Ver nº 19.

O Estado age a fim de *proteger e desenvolver* o bem comum (*autêntico ou falso*).⁶⁵

O ordenamento jurídico (as regras jurídicas) é um instrumento *criado pelo Estado*.⁶⁶ O Estado é a *única fonte* do Direito.⁶⁷

Criar este instrumento (as regras jurídicas) é genuína *Arte*⁶⁸ e utilizá-lo é verdadeira *Ciência*.⁶⁹

A *atividade do jurista* consiste precisamente:

- a) em analisar o fenômeno da *criação* do instrumento (regra jurídica), a fim de orientar o criador (Estado) sobre a arte de construí-lo e torná-lo praticável.⁷⁰
- b) em analisar a consistência do instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua *atuação*. Isto significa: investigar a estrutura lógica da regra jurídica; constatar a sua *atuação dinâmica* e esclarecer os *efeitos jurídicos* resultantes desta atuação.⁷¹

A Ciência do momento jurídico é a *Teoria Geral do Direito*.⁷²

Momento post-jurídico: A atividade desenvolvida neste terceiro momento é de natureza essencialmente *filosófica* e consiste no trabalho desenvolvido pelo *filósofo* para responder as seguintes perguntas:

O bem comum de um determinado Estado é autêntico ou falso?

O que é a Justiça?

65. Ver nº 49.

66. Ao se utilizar a expressão “Estado”, não há referência exclusiva ao tipo de sociedade chamada “Estado de Direito”, ver ns. 46-48.

67. Ver nº 59.

68. Ver nº 20.

69. Ver nº 20.

70. Ver ns. 16, 20, 21, 22, 46-60.

71. Ver ns. 16, 81-100.

72. Ver nº 16.

O instrumento (determinada regra jurídica) é justo ou injusto?⁷³

A Ciência do momento post-jurídico (que procura responder estas perguntas) é a *Filosofia do Direito*.⁷⁴

7. Ciência das Finanças Públicas e Direito Tributário

Alguns poucos doutrinadores ainda continuam a negar a possibilidade lógica ou a oportunidade prática de separar o Direito Tributário da Ciência das Finanças Públicas.⁷⁵ Entretanto, hoje, tanto juristas quanto financistas estão de pleno acordo em recomendar a rigorosa e nítida separação entre a agência das Finanças Públicas e o Direito Tributário, quer no estudo científico, quer na exposição didática.⁷⁶

73. Não confundir a validade e a justiça da regra jurídica, ver nº 25.

74. Ver a bibliografia citada na nota 1, supra.

75. B. Griziotti, "Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario", vol. II, Milano, 1956, p. 123; *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1954, nº 2, parte primeira, p. 134 e ss.; *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1942, parte primeira, p. 201 e ss.; M. Pugliese, "Presupposti teorici e metodologici di un corso di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", *Studi Senesi*, 1936, p. 1; G. Zingali, "L'insegnamento universitario della Scienza delle Finanze", *Rivista Pubblica Contemporanea*, Bari, 1950, p. 425 e ss.

76. Ver principalmente: Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, 1962, pp. 47-137; Rubens Gomes de Sousa, *Revista Forense*, Rio de Janeiro, 1956, vol. 165, pp. 401-06; e Romanelli-Grimaldi "Metodología del Derecho Financiero", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, junho de 1961, vol. XI, fasc. 42, pp. 731-80.

É importante lembrar que a separação didática entre Direito Tributário e Ciência das Finanças foi uma das recomendações aprovadas nas *Primeiras Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário*, realizadas em Montevideo, 1956; os signatários desta recomendação foram: Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão, Giuliani Fonrouge, Peirano Facio, García Belsunce, E. F. Zavala, Giampietro Borrás (Ver: Aliomar Baleeiro, *Introdução à Ciência das Finanças*, 2ª ed., vol. I, Rio de Janeiro, 1958, nota 4ª, pp. 56-57).

Também no mesmo sentido da referida separação entre Direito Tributário e Ciência das Finanças, ver: Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao*

O ensino da Ciência das Finanças Públicas e do Direito Tributário reunidos em única cátedra é uma situação empírica que perdura há quase um século – ressalta ROMANELLI-GRIMALDI – pois se originou no ano acadêmico de 1886-1887 quando a lei de organização universitária criou a cátedra "Ciência das Finanças e Direito Financeiro". O Professor Catedrático da Universidade de Nápoles demonstra que esta união didática "representa uma cristalização injustificada de posições científicas definitivamente superadas" e que provocou uma irracional deformação nos

Direito Tributário, Rio de Janeiro, 1959, p. 15, nº 5; Ruy Barbosa Nogueira, "Problemática do Direito Tributário no Brasil", *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, Rio de Janeiro, 1961, nº 1, pp. 1-2; Soares Martinez, *Estudos de Direito Financeiro – Da personalidade tributária*, vol. I, Lisboa, 1953, p. 114. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol. I, Buenos Aires, 1957, pp. 5-6. A. D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 7ª ed., vol. I, Milano, 1956, nº 5, pp. 68; e *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, nº 4, pp. 7-15; A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Milano, 1952, pp. 15-16; G. Zanobini, *Corso di Diritto Administrativo*, 4ª ed., vol. IV, Milano, 1955, p. 334; B. Cocivera, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Milano, 1959, p. 8 e ss.; D'Amati, *Il Discorso sul Metodo nel Diritto Finanziario*, separata de JUS, Milano, 1958; Udina, *Il Diritto Internazionale Tributario*, Padova, 1949, p. 33; Luigi Einaudi, "In difesa della Scienza delle Finanze", in *La Riforma Sociale*, 1934; D'Alessio, *Corso di Diritto Finanziario*, Napoli, 1938, p. 8; G. Tesoro, *Principi di Diritto Tributario*, Bari, 1938, pp. 8 e 9; A. D'Angelillo, *Le Frodi Fiscali*, vol. II, Milano, 1952, pp. 350-3; Victor Ueckmar, *La Tassazione degli Stranieri in Italia*, Padova, 1955, p. 9; Aster Rotondi, *Archivio Finanziario*, vol. II, 1951, pp. 465-66; L. Gangemi, *Elementi di Scienza delle Finanze*, vol. I, Napoli, 1948, p. 8, nota 1ª; E. D'Albergo, *Economia della Finanza Pubblica*, vol. I, Bologna, 1952, pp. 19-46; C. Cosciani, *Principi di Scienza delle Finanze*, Torino, 1953, pp. 6-11; C. Arena, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1940, nº 1, primeira parte, p. 3 e ss. e p. 142 e ss.; Gustavo Del Vecchio, *Lezioni di Economia Política – Introduzione alla Finanza*, Padova, 1954, p. 10; G. Ingresso, *Diritto Finanziario*, Napoli, 1956, pp. 10-16; J. M. de Jaime Rodriguez, *Revista de Economia Política*, Madrid, 1959, X (1), pp. 122-29, resumo in *Cuadernos Bibliográficos de Hacienda Pública*, Bilbao, 1959, nº 6, p. 323; Fritz Neumark (Professor da Universidade de Frankfurt) e Günther Schmolders (Professor da Universidade de Colônia), apud Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1962, vol. II, p. 84.

métodos de trabalho de cada Ciência, cujo resultado foi a confusão e o retrocesso nas investigações de ambas ciências.⁷⁷

“El Derecho Tributario”, observa DINO JARACH, “se enseña en las Facultades de Derecho y de Ciencias Económicas, pero en ambas de manera distinta y en forma que podríamos considerar casi *paradógica*. En las Facultades de Derecho, que por su destino natural deberian formar juristas, la materia financiera se ha enseñado, tradicionalmente, en un curso de Finanzas donde, por la particular formación mental de los docentes, se aprendia todo, *menos el aspecto jurídico de las finanzas públicas*.”⁷⁸

FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Madrid, denuncia esta híbrida e irracional mancebia didática:

“A lo largo de muchos decenios, ha debido conformarse con ser un apéndice, a veces incómodo, y casi siempre incomprendido, de cátedras consagradas e la exposición de materias fronterizas. En los años en que la savia universitaria robustecia el cuerpo científico del Derecho Civil y del Mercantil, del Penal y del Procesal, del Administrativo y del Político, la pobre legislación de Hacienda fue objeto de exposiciones jurídicas superficiales, y siempre fragmentarias, por parte de quienes, por vocación y temperamento, dedicaban su esfuerzo a otro género de investigaciones, y alcanzaban en ellas, en no pocas ocasiones, amplia y merecida gloria.

La vitalidad creciente de la legislación financiera y tributaria demanda ya, sin embargo, com fuerza incontenible, una renovación profunda en los métodos universitarios de investigación y de exposición de las materias hacendísticas.”⁷⁹

77. Romanelli-Grimaldi, *Metodología del Derecho Financiero*, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, junho de 1961, vol. XI, fasc. 42, especialmente pp. 736-737, 774, 780.

78. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol. I, Buenos Aires, 1957, p. 5 (grifou-se).

79. Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, 1962, p. 28, 47-137

E conclui:

“La enseñanza seguirá adoleciendo inevitablemente de la misma laguna si el profesorado universitario no se decide definitivamente a reconocer sus limitaciones y a confesar su incapacidad para ahondar simultáneamente en el estudio de la Economía financiera y del Derecho financiero. Si ese reconocimiento se produce, se habrá dado un paso importante para que el Poder público se decida a organizar sobre nuevas bases las cátedras de Hacienda pública”.⁸⁰

Várias universidades da Alemanha, há quinze anos, compreenderam a necessidade da separação didática e científica entre o Direito Tributário e a Ciência das Finanças Públicas e, em consequência, já criaram cátedras consagradas exclusivamente ao ensino do Direito Tributário.⁸¹

O problema da separação rigorosa entre a Ciência das Finanças e o Direito Tributário é de importância vital, pois o conúbio do Direito Tributário com a Ciência das Finanças (como o festejado por BENVENUTO GRIZIOTTI e seus discípulos), provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado.⁸²

Exatamente observa A. D. GIANNINI que os filiados à doutrina de GRIZIOTTI partem de uma premissa exata: a Ciência das Finanças, a Política e o Direito Tributário trabalham sobre a mesma matéria; entretanto o erro está em que eles, partindo de uma premissa exata, deduzem uma conclusão arbitrária porque não se pode e nem jamais se pensou numa classificação das ciências, segundo o objeto material ao qual se referem.⁸³

Por um princípio de “estrema coerenza” – como gostam de dizer os discípulos de GRIZIOTTI – eles deveriam lutar para

80. Idem, *ibidem*, pp. 130-31.

81. Idem, *ibidem*, pp. 86-90.

82. Ver ns. 26, 29.

83. A. D. Giannini, *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, p. 11.

reunirem numa única Ciência (caso fossem médicos) a anatomia, a fisiologia, a patologia, a psicologia e a ética, porque todas elas têm o mesmo objeto: o homem. Ou, ficando dentro do Direito, deveriam reunir a Economia com o Direito Agrário; a Merceologia com a Economia Política e com o Direito Comercial; a Hidráulica com o Direito das Águas, etc.⁸⁴

A fim de que o Estado tenha um instrumento (o Direito Tributário) eficiente de ação, é importantíssimo e indispensável do auxílio da Ciência das Finanças Públicas para se conhecerem (ela dá a *Ciência* – conhecimento – dos fatos sociais) os fenômenos financeiros.⁸⁵ Aliás, os conceitos e princípios que estruturam a Ciência das Finanças Públicas nem poderiam jamais serem concebidos se eles não fornecessem indicações para uma ação política. Toda a Ciência Social propõe, ainda que inconscientemente, uma ação política; as ciências sociais trabalham na investigação e análise dos “dados” sociais com o auxílio dos quais ou *contra* os quais o Estado age.⁸⁶

Entretanto, a *atividade do jurista* consiste precisamente:

- a) em analisar o fenômeno da *criação* de um instrumento (ex.: regra jurídica tributária) de ação social, a fim de orientar o criador (o Estado) sobre a Arte de moldar aquele “dado” constatado ou previsto pelas ciências sociais, ao melhor rendimento humano, porque a regra jurídica somente existe (como *jurídica*) na medida de sua praticabilidade;⁸⁷
- b) em analisar a *consistência* daquele instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua atuação, isto é, investigar a estrutura

84. Idem, *ibidem*, p. 12.

85. Ver ns. 6, 23.

86. E. Weil, *Philosophie Politique*, Paris, 1956, p. 13; Fernando Sáinz de Buja, *Hacienda y Derecho*, vol. II. Madrid, 1962, “En torno a la naturaleza de la actividad financiera”, pp. 5-24; *Derecho Financiero y Política Fiscal*, pp. 27-44.

87. Ver ns. 16, 20, 21, 22, 46-60.

lógica da regra jurídica, constatar a sua atuação dinâmica e esclarecer os efeitos jurídicos resultantes desta atuação.⁸⁸

Na análise da metamorfose do orçamento público e do Direito Tributário encontram-se os melhores exemplos do oferecimento pela Economia Política, Ciência das Finanças Públicas e Política Fiscal, dos “dados” indispensáveis ao trabalho construtivo do jurista.⁸⁹ Porém, na tremenda balbúrdia, ambigüidade e contradição do Direito Tributário,⁹⁰ encontra-se o melhor exemplo dos malefícios resultantes da falta de uma nítida e radical distinção entre a Ciência das Finanças Públicas e o Direito Tributário. É precisamente esta falta de distinção científica e didática que provoca a perda da fundamentalíssima *atitude mental jurídica*, sem a qual não há Direito, nem há jurista.⁹¹

Testemunhando a necessidade de haver, nas Faculdades de Direito, a separação didática e o ensino muito mais desenvolvido do Direito Tributário, o preclaro mestre e experiente advogado Rubens Gomes de Sousa presta magnífico depoimento no seu estudo “O Ensino do Direito Tributário nos cursos jurídicos”, do qual transcrevem-se estas sugestivas observações: “A verdadeira missão do advogado, a que lhe permite contribuir para uma sociedade mais pacífica, onde as atividades produtivas melhor se desenvolvam e frutifiquem, é muito mais de orientação e prevenção que de defesa ou ataque. A barra do tribunal deve ser para o advogado o que a sala de operações é para o médico: o último reduto de seus esforços, não o panorama normal de suas atividades”.

Entretanto, chamado a exercer em matéria fiscal essa atividade construtiva e, de certa forma, bem mais difícil que

88. Ver ns. 16, 81-100.

89. Ver ns. 61-63, 127.

90. Ver ns. 1-2.

91. Ver ns. 10-15.

a simples técnica forense, o advogado, que não possui aquela familiaridade do assunto, aquela espécie de sexto sentido que só se adquire vivendo com a matéria desde os bancos da escola, sentir-se-á postergado a um segundo plano, vegetando na sombra dos “especialistas” e dos “técnicos” que proliferam à margem do regulamento da ordem, restrito à prática forense, e que se arrogam às funções de orientadores e de consultores. Confrontando com esses “peritos”, as mais das vezes improvisados, sem competência técnica ou responsabilidade profissional, o advogado, hesitante em face de questões para ele estranhas e misteriosas, tolhido pela consciência da inadequação do seu preparo e da honorabilidade do seu título, resigna-se à abstenção e ao silêncio; e muitas vezes recebe afinal, das mãos do “perito”, o caso irremediavelmente comprometido, para então arcar sozinho com o peso do fracasso.

Deste libelo contra os que fazem ao advogado concorrência desleal no campo tributário, cumpre excluir, para colocá-los em posição honrosa, os bacharéis em ciências econômicas e contábeis. A estes toca, por força do atual estado de coisas, uma responsabilidade mais pesada que a que lhes compete. Também eles fazem concorrência profissional ao advogado, mas não deslealmente, nem por vontade própria, senão pela deficiência em que se encontram os próprios advogados para tomarem a sua parte do encargo comum e com eles trabalharem em colaboração, cada qual no seu campo próprio de atribuições e de responsabilidade.⁹²

8. Direito Financeiro e Direito Administrativo

O Direito Tributário é disciplina com “autonomia” didática,⁹³ porém não o Direito Financeiro, porque os ins-

92. Rubens Gomes de Sousa, *Revista Forense*, Rio de Janeiro, 1956, pp. 405-6.

93. A expressão “autonomia” é equívoca e perturbadora como se demonstra no nº 9; onde também se dá o conceito de “autonomia didática”.

titutos, categorias e regras jurídicas que comporiam o Direito Financeiro continuam conservando, cada uma delas, a sua própria natureza jurídica original, *verbi gratia*: de Direito Administrativo, de Direito Constitucional, etc. As regras jurídicas que, no suposto Direito Financeiro revestem-se de uma especificidade que permite reuni-las em um grupo ou concatenação lógica, são justamente aquelas que estruturam o Direito Tributário como disciplina com “autonomia didática”.⁹⁴

O Direito Financeiro, como ramo de Direito com natureza específica, não existe e sua “autonomia”, ainda que para fins didáticos, é sumamente prejudicial, pois confundirá o estudo científico das regras jurídicas que o comporiam, convertendo-o num *cocktail*.

Por outro lado, alguns – como A. D. GIANNINI e G. ZANOBINI – ressaltando a “autonomia” apenas didática do Direito Tributário, para considerá-la um ramo do Direito Administrativo do qual deve ser destacado, para fins didáticos e de trabalho científico,⁹⁵ esquecem-se que também o Direito Administrativo goza de uma “autonomia” apenas didática.⁹⁶

94. Muitos autores entendem que a autonomia do Direito Tributário seria também jurídica. Entretanto não oferecem uma explicação convincente do que seria esta “autonomia jurídica”. Aliás, tal explicação jamais poderia ser convincente, pelas razões expostas em nosso nº 9.

No sentido da “autonomia jurídica”: Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro, 1959, p. 17 e ss., principalmente p. 20, nº 13; H. García Belsunce, *La Autonomia de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1957, principalmente p. 8, *infine*; D. Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol. I, Buenos Aires, 1957, p. 7 e ss., especialmente pp. 11 e 12; B. Cocivera, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Milano, 1959, p. 6; A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Milano, 1952, p. 3 e ss., especialmente p. 6.

95. A. D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 7ª ed., Milano, 1956, p. 5, e, principalmente, *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, pp. 15-20; no mesmo sentido, G. Zanobini, *Corso di Diritto Amministrativo*, 4ª ed., vol. IV, Milano, 1955, pp. 333-335.

96. Ver nº 9.

9. Autonomia de qualquer ramo do Direito é problema falso

A autonomia do Direito Tributário é um problema falso⁹⁷ e falsa é a autonomia de qualquer outro ramo do Direito Positivo.

O vocábulo *autonomia* não é próprio do mundo jurídico. O jurista moderno usa e abusa da palavra “autonomia”, empregando-a nos significados mais disparatados, de modo que ela se converteu numa expressão equívoca e perturbadora, sugerindo zonas apartadas e inacessíveis à Teoria Geral do Direito e atribuindo virtualidades misteriosas àquilo que é considerado “autônomo”.⁹⁸

Muitos estudiosos do Direito Tributário utilizam a palavra “autonomia” como fundamento e explicação óbvia de toda e qualquer doutrina tributária pseudojurídica; e assim fazendo, propagam a demência tributária e cometem, com catedrática gravidade, erros jurídicos de um empirismo larvar.⁹⁹

Na moderna Teoria Geral do Direito, a expressão “autonomia” é uma daquelas que exige prévia análise etimológica. Como vocábulo de origem filosófica, transitado na Ciência e doutrina política, e depois introduzido na doutrina jurídica, assumiu, nesta última, inúmeras significações, muitas das quais contraditórias.¹⁰⁰

“Autonomia” é palavra gasta pela erosão das ciências sociais, que deverá ser evitada, pois em lugar de conferir limpidez

97. Rubens Gomes de Sousa, *Curso de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro, 1958 (obra coletiva publicada pelo “Instituto Brasileiro de Direito Financeiro”), pp. 64-65, 69.

98. Francesco Calasso, *Enciclopedia del Diritto*, vol. IV, Milano, 1959, verbete “autonomia”, pp. 349, 354, nº 7, 335, nº 8 *in fine*; Massimo Severo Giannini, *Enciclopedia del Diritto*, vol. cit., p. 356, nº 1; Achille Donato Giannini, *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, pp. 15-20.

99. Sobre o manicômio jurídico tributário, ver ns. 1-2. Sobre o sistema dos fundamentos “óbvios”, ver nº 3.

100. Massimo Severo Giannini, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. IV, Milano, 1959, verbete “autonomia”, p. 356, nº 1.

e pureza à idéia, veste-a com andrajos dissimuladores. O jurista só ficará imune às contaminações quando tiver bem nítida a história da penetração do vocábulo “autonomia” no mundo jurídico, porque este é o único modo de reduzir “os abusos e riscos de uma expressão que não tendo nascido no mundo jurídico, todavia foi incumbida de vestir um dos mais altos princípios da fenomenologia jurídica.”¹⁰¹

O verdadeiro e genuíno sentido da expressão “autonomia” é o poder (capacidade de agir) de o ser social impor uma disciplina aos indivíduos (que o estão, continuamente, criando) e a si próprio numa auto limitação. Este é o genuíno conteúdo *jurídico* da expressão “autonomia” conforme demonstra FRANCESCO CALASSO, Professor de História do Direito na Universidade de Roma, em belíssima exposição, concluindo que a expressão “autonomia” concebida no seu verdadeiro sentido jurídico é o mais fundamental princípio da fenomenologia do Direito porque designa a capacidade de criar o Direito Positivo.¹⁰²

Por isso o Direito Tributário pode ou não pode fazer certas coisas (não porque é um ramo “autônomo” do Direito), mas, pura e simplesmente, porque é Direito Positivo. Para que o Direito Tributário possa criar princípios e conceitos próprios e específicos, não é necessário recorrer a uma “autonomia”, basta continuar a ser o que sempre foi: *jurídico*, pois a criação e incidência de toda e qualquer regra jurídica necessariamente deforma a realidade (esta realidade pode ser fato econômico ou fato jurídico) e impõe um determinismo artificial à conduta humana.¹⁰³ Talvez fosse melhor dizer “o que deveria ter sido”, pois uma forte corrente doutrinária

101. Francesco Calasso, *Enciclopedia del Diritto*, vol. IV, Milano, 1959, verbete “autonomia”, p. 355, nº 8 *in fine*.

102. Francesco Calasso, *Enciclopedia del Diritto*, vol. IV, Milano, 1959, verbete “autonomia”, p. 355, nº 8 *in fine*, combinado com o nº 7, pp. 353-54. Poder (capacidade de agir) do Estado, ver nosso nº 54. Fenomenologia da criação do Direito Positivo, ver nosso nº 59.

Subordinação do Estado às regras jurídicas por ele mesmo criadas, ver nosso nº 69.

103. Ver nº 22.

moderna – sob a ilusão de defender e contribuir para o progresso do Direito Tributário – insiste, precisamente, em destruir o que nele há de jurídico. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o “Direito” e ficam apenas com o “Tributário”.¹⁰⁴

Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico,¹⁰⁵ a *autonomia* (no sentido de independência relativa) *de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.*

“Autonomia didática” pode ter até uma *única* regra jurídica, se e enquanto são investigados os efeitos jurídicos decorrentes de sua incidência, para encontrar o fundamento lógico que revelará estar a regra jurídica ligada a este ou aquele grupo de regras jurídicas.

Com a evolução do Direito e o aperfeiçoamento da Ciência jurídica, torna-se cada vez mais difícil apontar um fundamento seguro que ainda possa sustentar a sacrossanta divisão do Direito Positivo em: público e privado.¹⁰⁶ Os modernos juristas

104. Ver nº 36.

105. Ver nº 31.

106. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, 1954, vol. I, § 21, nº 1; R. Savatier, *Les Métamorphoses Economiques et Sociales du Droit Privé d'Aujourd'hui*, 2ª série, Paris, 1959 – “L'universalisme renouvelé des disciplines juridiques”, p. 43, nº 25 e pp. 62-65; ver também do mesmo autor: *Du Droit Privé du Droit Public*, 2ª ed., 1950; G. Scelle, “Le droit public et la théorie de l'Etat”, na obra coletiva *Introduction à l'Etude du Droit*, vol. I, Paris, 1951, pp. 23-28; N. Bobbio, *Diritto e Stato nel Pensiero di Emanuele Kant*, Torino, 1957, pp. 137-38; Kelsen, *Teoria General del Estado*, Madrid, 1934, pp. 105-6 e também posteriormente, *Teoria General del Derecho y del Estado*, 2ª ed. da tradução, México, 1958 (ed. original Berkeley, 1944), pp. 239-46; Rivero, “Droit public et droit privé: conquête ou *statu quo*”, in *Chroniques Dalloz*, 1947, p. 45; Eisenman, “Droit public, droit privé”, in *Revue du Droit Public*, 1952, p. 903; Chevrier, “Remarques sur l'introduction et les vicissitudes de la distinction du *jus privatum* et du *jus publicum* dans les oeuvres des anciens juristes français”, in *Archives de la Philosophie du Droit*, 1952.

estão chegando à conclusão de que até a clássica distinção entre *Direito Público* e *Direito Privado* repousa numa simples “autonomia” para fins meramente didáticos *baseada em critério meramente histórico cujo artificialismo e falta de lógica são denunciados pelo progresso da Ciência jurídica.*¹⁰⁷

Já em 1925, KELSEN demonstrara o artificialismo e o subjetivismo da divisão do Direito em público e privado:

“Esta irrupción de la Política en la Teoría del Derecho, hállase favorecida por una *funestísima* distinción que constituye ya hoy uno de los principios más fundamentales de la moderna ciencia jurídica. Se trata de la distinción entre Derecho público y privado. Si bien esta antítesis constituye la médula de toda la sistemática teórico-jurídica, es sencillamente *imposible* determinar con cierta fijeza lo que quiere decirse en concreto cuando se distingue entre el Derecho público y el privado. Ciertamente, cabe señalar determinados dominios jurídicos, cualificados por su especial contenido, que se contraponen convencionalmente en calidad de ‘Derecho público’ al ‘Derecho privado’. Así, en el Derecho público se incluyen el Derecho político, el administrativo, el procesal, el penal, el internacional y el canónico (este último sólo en tanto que se refiere predominantemente a los anteriores dominios); todo el restante Derecho es Derecho privado. *Pero si se pregunta por el fundamento de esta división, se entra de lleno en un caos de opiniones contradictorias.*”

Por de pronto, no hay seguridad en el objeto de la división: la cualidad de público y privado se atribuye indistintamente al

107. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, 1954, vol. I, § 21, nº 1; N. Bobbio, *Diritto e Stato nel Pensiero di Emanuele Kant*, Torino, 1957, pp. 137-138; Kelsen, *Teoría General del Estado*, Madrid, 1934, pp. 105-106 e também posteriormente em *Teoría General del Derecho y del Estado*, 2ª ed. da tradução, México, 1958 (ed. original Berkeley, 1944), pp. 239-246; R. Savatier, *Les Métamorphoses Economiques et sociales du Droit Privé d'Aujourd'hui*, 2ª série, Paris, 1959 – “L'universalisme renouvelé des disciplines juridiques”, pp. 63-64; G. Scelle, “Le droit public et la théorie de l'Etat”, na obra coletiva *Introduction à l'Etude du Droit*, Paris, 1951, vol. I, pp. 23-28.

Derecho objetivo, a las normas, al derecho subjetivo, a las facultades y deberes que constituyen la relación jurídica. Si se reduce el derecho subjetivo al objetivo, una división del primero tiene que ser, al propio tiempo, una división del último. Añádase a esto que, con la dualidad del objeto de la división, va unida una antítesis de los criterios con arreglo a los cuales se lleva a cabo. De éstos podríamos escoger más de una docena. Para dividir el Derecho en público y privado se recurre por los diversos tratadistas a los criterios más variados y aun opuestos; no es raro encontrar en un mismo escritor esta diversidad u oposición de criterios”.¹⁰⁸

E em 1944, KELSEN novamente faz a análise crítica das teorias que ainda pretendem sustentar aquela divisão, e conclui:

“Consecuentemente, la distinción entre derecho privado y derecho público, cambia de significado según que lo que se pretenda distinguir del derecho privado sea el derecho penal o el derecho administrativo. La distinción es *inutilizable* como fundamento común para una sistematización general del derecho”.¹⁰⁹

“Tanto é relativa e mutável a distinção entre direito privado e público”, conclui em 1957 NORBERTO BOBBIO, “que, em última análise, se nós adotamos em lugar dos referidos critérios (*ratione personae e ratione materiae*) um terceiro critério de distinção, como o *da fonte*, a distinção entre direito privado e direito público, assim como é elaborado pelo jurista moderno que se baseia sobre um ordenamento positivo, não há mais alguma razão de subsistir.”¹¹⁰

“Portanto, pode-se bem compreender quão pouca importância deve-se atribuir a uma distinção como aquela entre

108. Kelsen, *Teoría General del Estado*, Madrid, 1934, pp. 105-6 (grifou-se).

109. Kelsen, *Teoría General del Derecho y del Estado*, 2ª ed. da tradução, México, 1958 (ed. original Berkeley, 1944), p. 246 (grifou-se). Para a análise dos diversos critérios, ver pp. 239-46.

110. N. Bobbio, *Diritto e Stato nel Pensiero di Emanuele Kant*, Torino, 1957, pp. 137-38.

direito privado e público, a qual, adotando-se pontos de vista diversos, não apenas se modifica, mas pode até diretamente se desvanecer.”¹¹¹

“Il est, en effet”, reconhece R. SAVATIER, “dans la nature du progrès des techniques de tendre à une spécialisation de plus en plus poussée, en vertu de laquelle l’honnête homme d’autrefois, qui réunissait en lui l’ensemble des connaissances, humaines, appartient à un type aujourd’hui disparu.

Car la masse des connaissances et des moyens de les mettre en oeuvre est aujourd’hui trop grande pour pouvoir, dans son ensemble, être assimilée par un seul homme. Les techniques se spécialisent donc. Et le droit, parce qu’il se sert de techniques spécialisées pour l’exécution de chacune des tâches que le monde social d’aujourd’hui lui assigne, est obligé de se spécialiser lui-même.

Dans le droit antique, les juristes étaient universels. Et l’on peut presque en dire autant soit des juristes du Moyen Âge, soit des juristes humanistes de la Renaissance. Cependant, avec l’apparition des sociétés modernes s’esquissait déjà la distinction générale du droit public et du droit privé. Tandis que Bodin, dans son ‘Traité de la République’, se consacrait au premier, le grand ouvrage de Domat sur les ‘Lois civiles’ formulait systématiquement, dès ses premières pages, la distinction, déjà classique, du droit public et du droit privé, auquel il s’attachait principalement.

Mais qu’était cette première et élémentaire spécialisation suprà de celles que le progrès des techniques impose du Droit d’aujourd’hui?”¹¹²

Depois daquela primeira “autonomia didática” que dividiu o Direito em Público e Privado, surgiram e continuam a se

111. Idem, *ibidem*, p. 138.

112. R. Savatier, “L’universalisme renouvelé des disciplines juridiques”, *Les Métamorphoses Économiques et Sociales du Droit Privé d’Aujourd’hui*, 2ª série, Paris, 1959, pp. 63-64.

impor outras e novas divisões com finalidade dedicada: Direito Comercial, Processual, Penal, Constitucional, Internacional, Administrativo, Marítimo, Industrial, Societário, Trabalhista, Rural, Tributário, etc.

De tal modo é sentida a necessidade racional destes novos ramos do Direito que “c’est à un véritable éclatement de l’enseignement du droit que nous assistons maintenant. La spécialisation des techniques s’y multiplie depuis l’aurore du XX Siècle. Des chaires nouvelles s’imposent sous l’empire de cette spécialisation. Des livres nouveaux et spécialisés accompagnent, suivent ou devancent la création de ces chaires”.¹¹³

A evolução econômica e social da humanidade dentro do ritmo vertiginoso da aceleração da História, quebrou todos os ramos clássicos do Direito, de modo que uma das grandes tarefas do jurista contemporâneo é estabelecer a nova e racional divisão (“autonomia”) didática do Direito.¹¹⁴

113. R. Savatier, op. cit., p. 64; G. Scelle, “Le droit public et la théorie de l’Etat”, na obra coletiva *Introduction à l’Etude du Droit*, vol. I, Paris, 1951, p. 28.

114. Para o exame da aceleração da História e seu reflexo nas metamorfoses do Direito Positivo, ver R. Savatier, *Les Métamorphoses Economiques et Sociales du Droit Civil d’Aujourd’hui*, 2ª ed., Paris, 1952, especialmente pp. 5-18; a segunda série das *Métamorphoses*, Paris, 1959, dedicada ao “Universalisme renouvelé des disciplines juridiques” e a terceira série das *Métamorphoses*, Paris, 1959, consagrada ao “Approfondissement d’un droit renouvelé”; A. Marchal, “Les rapports du droit et de l’économie politique”, na obra coletiva *Introduction à l’Etude du Droit*, vol. II, Paris, 1953, pp. 236-37.

Sobre o reflexo da aceleração da História na economia, ver A. Angelopoulos, *Planisme et Progres Social*, Paris, 1953, pp. 28-31.

SEGUNDA PARTE

REEDUCAÇÃO DA ATITUDE MENTAL JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Capítulo I

DIAGNÓSTICO DA DEMÊNCIA

10. O maior equívoco

Há juristas – adverte F. CARNELUTTI – que quase sempre cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico. Este mau costume – lamenta F. CARNELUTTI – tem gerado dentro do Direito dificuldades numerosas e graves.¹¹⁵

Ora, em nenhum outro ramo do Direito estas dificuldades são tão numerosas e tão graves quanto as que este mau hábito

115. F. Carnelutti, *Teoría General del Derecho*, Madrid, 1955 (trad. da 3ª ed. italiana, Roma, 1951), nº 80, p. 245. No mesmo sentido: N. Bobbio, *Teoria della Scienza Giuridica*, Torino, 1950, pp. 221-22, 225. E. Betti, *Teoría Generale della Interpretazione*, vol. II, Milano, 1955, pp. 812-13; Aster Rotondi, *Introduzione alla Técnica Tributaria*, Padova, 1957, pp. 67-68; T. Ascarelli, *Saggi Giuridici*, Milano, 1949, p. 73, nota 126; e mais recentemente nos seus *Problemi Giuridici*, vol. I, Milano, 1959, p. 63, nota 4; C. Cosciani, *Principi di Scienza delle Finanze*, Torino, 1953, p. 9; Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, 1962, pp. 49, 76; A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. II (tomo I), Milano, 1957, pp. 116, 118; Francesco Calasso, *Enciclopedia del Diritto*, vol. IV, Milano, 1959, p. 349, nº 1, p. 354, nº 7 *in fine*, p. 355, nº 8 *in fine*; Romanelli-Grimaldi, “Metodología del Derecho Financiero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XI, Madrid, junho de 1961, fasc. 42, p. 774.

tem gerado dentro do Direito Tributário. O maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos *jurídicos* e princípios e conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.).

Esta contaminação prostitui a *atitude mental jurídica*, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o jurista, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio pseudojurídico. Deste raciocínio pseudojurídico resulta, fatalmente, a conclusão invertebrada e de borracha que se molda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbítrio) do intérprete do Direito Positivo (regra jurídica). Em síntese: aquele tipo de raciocínio introduz clandestinamente a *incerteza* e a *contradição* para dentro do mundo jurídico; incertezas e contradições que conduzem todos ao manicômio jurídico tributário e à terapêutica e à cirurgia do desespero.¹¹⁶

O rigoroso cuidado na terminologia não é exigência dita pela gramática para a beleza do estilo, *mas é uma exigência fundamental* – como aguda e exaustivamente demonstrou NORBERTO BOBBIO – *para se construir qualquer Ciência*. Deve-se distinguir entre Veracidade e Cientificidade. Veracidade é o objetivo. Cientificidade é o meio para alcançar aquele objetivo. A natureza essencial de toda e qualquer Ciência é a natureza *instrumental*. Ciência é um instrumento mediante o qual se apreende a veracidade.

Construir uma Ciência – demonstra NORBERTO BOBBIO – significa construir uma *linguagem rigorosa*, de tal modo que será “*cientificamente*” verdadeira não já qualquer proposição adequada a uma verdade objetiva, mas, antes de tudo, a proposição que estiver expressa com uma terminologia que respeite as regras válidas no âmbito do sistema dentro do qual é emitida aquela proposição. Não se trata de reduzir a Ciência a um puro e simples fato lingüístico – adverte NORBERTO BOBBIO

116. Ver ns. 1-2.

– porém trata-se de reconhecer que aquela mais alta forma de conhecimento objetivo na qual consiste a Ciência, somente se realiza quando a minha observação (que é um fato preceptivo) for expressa com sinais (convencionais) que possam comunicar a minha observação a *outros* sujeitos, com o menor número possível, de desentendimentos. Toda e qualquer Ciência inicia-se com a formação de sua própria linguagem científica, isto é, com aquela linguagem que faz de um conhecimento puramente subjetivo (a minha percepção) um conhecimento de máximo grau inter-subjetivo (a percepção pelos outros).¹¹⁷

11. Diagnóstico da demência e a terapêutica

O processo gerador da demência no Direito Tributário é o seguinte: os atuais reflexos condicionados na atitude mental jurídica (da autoridade pública, do juiz, do advogado e do contribuinte), embora provocados por estimulantes *jurídicos* (princípios e conceitos jurídicos), *continuam a ser os mesmos reflexos* condicionados aos estimulantes *econômicos* (princípios e conceitos da Ciência das Finanças Públicas e demais ciências pré-jurídicas) que ofereceram o “*dado*” (matéria-prima) para a elaboração da regra jurídica tributária.

Ora, os estimulantes jurídicos (princípios e conceitos jurídicos) devem necessariamente provocar, na atitude mental jurídica, um outro (diferente) reflexo e não o mesmo reflexo que era provocado quando aquele princípio ou conceito era da Ciência das Finanças Públicas, portanto, de natureza apenas econômica, em síntese: quando era pré-jurídico.

Portanto, o único remédio – para curar a atual demência jurídica tributária e sair do manicômio onde todos se encontram – é sujeitar-se ao trabalho de *reeducação dos reflexos condicionados*, na *atitude mental jurídica tributária*.

117. N. Bobbio, *Teori della Scienza Giuridica*, Torino, 1950, especialmente pp. 200-36.

Esta reeducação só será possível, sujeitando-se ao incômodo de *dissecar* e *reexaminar*, sistematicamente, todos os conceitos e princípios de Direito Tributário, principalmente aqueles considerados “óbvios”.

O diagnóstico que se acabou de fazer poderá parecer outra loucura e o remédio receitado significar convite para sair de um manicômio e entrar noutro. Entretanto, tudo ficará esclarecido e demonstrado se o leitor tiver um pouco de paciência e ler os parágrafos seguintes.¹¹⁸

12. A doutrina do Direito Tributário a *des raisons que la raison ne connaît pas*

As mesmas palavras ou fórmulas (frases) da Ciência das Finanças Públicas e demais ciências pré-jurídicas que costumam originalmente – dentro de seus respectivos campos – provocar nos hemisférios cerebrais o reflexo condicionado específico e correto, são utilizadas para expressar uma idéia *diferente*: princípio ou conceito *jurídico* tributário.

Por este motivo, elas (palavras ou fórmulas) muito facilmente continuam a provocar aquele *mesmo* reflexo condicionado à idéia original (princípio ou conceito da Ciência das Finanças Públicas e demais ciências pré-jurídicas) em lugar do *diferente* reflexo que deveria ser condicionado à diferente idéia (princípio ou conceito *jurídico* tributário). Exemplos de tais palavras ou fórmulas: incidência, fato gerador, contribuinte, tributo, imposto, taxa, contribuição, capacidade contributiva, responsável do imposto, obrigação tributária, base imponible, lançamento, causa do tributo, autonomia, imposto de consumo, imposto de produção, imposto de vendas, etc.¹¹⁹

118. Ver ns. 12-45.

119. Para maior esclarecimento deste fenômeno psico-jurídico tributário, ver ns. 13-15.

Esta é a verdadeira e principal razão porque com tanta freqüência, no Direito Tributário, surgem doutrinas cujas razões “*la raison ne connaît pas*”. A mais nociva destas doutrinas é a da interpretação do Direito Tributário “segundo a realidade econômica dos fenômenos sociais”.¹²⁰

Com efeito, os atuais reflexos na atitude mental jurídica do estudioso do Direito Tributário, embora provocados por estimulantes condicionados *jurídicos* (princípios e conceitos jurídicos) *continuam a ser os mesmos* reflexos condicionados aos estimulantes condicionadores *econômicos* (princípios e conceitos da Ciência das Finanças Públicas e demais ciências pré-jurídicas) que ofereceram o “dado” (matéria-prima) para a elaboração da regra jurídica do Direito Tributário.

Ora, o estimulante condicionador *jurídico* (a regra jurídica) deve, necessariamente, provocar, na atitude mental jurídica, um *diferente* reflexo condicionado e não o mesmo reflexo condicionado ao princípio ou conceito *econômico*. Infelizmente, em muitíssimos casos, continuam a surgir (sem que o jurista estudioso do Direito Tributário tenha consciência de tal fenômeno) o *mesmo* e *antigo* reflexo condicionado ao princípio ou conceito *econômico* de modo que, em última análise, o problema jurídico foi resolvido por uma “lei” da Ciência das Finanças Públicas (ou de outra Ciência pré-jurídica)¹²¹ cuja escolha depende da cultura e preferência pessoal (arbítrio) do

120. Para a análise crítica desta doutrina, ver nº 36.

121. As chamadas “leis” sociológicas, científicas e naturais são leis de *comprovação* de fatos sociais, econômicos, psicológicos, morais, jurídicos (o fato jurídico como fato histórico); ditas “leis” não devem ser confundidas com as leis do Direito que são leis de direção (regras de conduta obrigatória), vide J. Dabin, *Théorie Générale du Droit*, 2ª ed., Bruxelles, 1953, nº 43. As leis do Direito outorgam um direito e impõem um dever e isto significa disciplinar; conseqüentemente, não tem natureza jurídica a “lei” que é simples afirmação ou constatação de um fato ou recomendação de uma diretriz, vide G. Del Vecchio, *Philosophie du Droit*, Paris, 1953, p. 285.

Para maior clareza da distinção entre lei científica e lei jurídica, entre *causação* e *normatividade*, ver nosso nº 17.

intérprete da lei positiva (que ele erroneamente imagina estar aplicando)¹²² e não pela lei do Direito Tributário (a *regra jurídica* contida na fórmula legislativa) que é a *única solução admissível e obrigatória* para aquele problema jurídico porque imposta pela fonte constitucional do Direito Positivo.¹²³

Portanto, a terapêutica é sujeitar-se ao trabalho de *reeducar* os reflexos condicionados em nossa atitude mental jurídica tributária.

Esta reeducação só será possível dando-se ao incômodo de, sistematicamente, dissecar e reexaminar todos os conceitos e princípios do Direito Tributário, principalmente aqueles considerados “óbvios” e que costumam não ser analisados ou apenas analisados superficialmente, no pressuposto de serem coisas demasiado evidentes para merecerem uma análise crítica profunda.¹²⁴

13. Reflexo condicionado e estimulante condicionador

A atitude mental jurídica é, exatamente, um reflexo condicionado à incidência da regra jurídica.¹²⁵ A regra jurídica (transmitida pela linguagem oral ou escrita) é o *estimulante*

122. As valorações dos interesses em conflito num problema prático e o critério de preferência que inspiraram a *solução* legislativa (a regra jurídica positiva) participam da *objetividade* desta e não podem ser *reexaminados* pelo jurista intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade histórica; ver nosso nº 139.

123. Miguel Reale, *Filosofia do Direito*, 2ª ed., vol. II, São Paulo, 1957, p. 312; E. Betti, *Interpretazione della Legge e degli Atti Giuridici*, Milano, 1949, § 52, p. 186; e sua *Teoria Generale delle Interpretazione*, vol. II, Milano, 1955, pp. 812-816; J. Dabin, *Théorie Générale du Droit*, 2ª ed., Bruxelles, 1953, ns. 42, 43, 45,52; C. du Pasquier, *Introduction à la Théorie Generale et à la Philosophie du Droit*, 3ª ed., Neuchâtel, 1948, ns. 112, 116; G. Del Vecchio, *Philosophie du Droit*, Paris, 1953, p. 285.

124. Sobre o sistema dos fundamentos “óbvios”, ver nº 3.

125. Ver ns. 14-15.

condicionador. Por sua vez o *reflexo condicionado* é a *atitude mental* condicionada à *incidência* daquela regra jurídica, isto é, a *atitude mental* do sujeito ativo e do sujeito passivo da relação jurídica, *em se sujeitarem aos efeitos jurídicos* resultantes da incidência daquela regra jurídica sobre sua hipótese de incidência (“fato gerador”).

Entretanto, o que vem a ser exatamente um reflexo condicionado a estimulante condicionador?

Cada indivíduo humano possui dezenas de *mecanismos nervosos* sempre prontos a se destravarem sob a ação de seus respectivos excitantes naturais. Por exemplo: aproximando-se a mão do fogo, destrava-se um mecanismo nervoso específico provocando o retraimento da mão (temos aqui um reflexo motor defensivo; reflexo este condicionado a seu excitante natural, a saber, o fogo). Outro exemplo: a introdução do alimento na boca provoca a salivagem e isto é um reflexo secretor. E assim tantos outros exemplos. Mas o que no momento interessa fixar é o seguinte: depois de algumas experiências, basta que, *visão* do fogo (ou a *audição* da palavra “fogo”) provoque o retraimento da mão; e a *visão* do alimento (ou a *audição* da palavra “alimento”) desencadeie a secreção da saliva.¹²⁶

Verifica-se, pois, que se está obtendo o *mesmo* reflexo; porém, desta vez, condicionado a um *outro* excitante ou estimulante condicionador.

Ora, a *palavra* (a linguagem oral ou escrita), por sua natureza, entra em relação com todos aqueles estimulantes condicionadores. E esta relação da palavra com todos aqueles estimulantes condicionadores internos e externos é tão permanente e tão natural, que a linguagem oral ou escrita *terminará por substituir todos aqueles estimulantes condicionadores*.¹²⁷

126. Drabovitch, apud J. Haesaert, *Théorie Générale du Droit*, Bruxelles, 1948, p. 125.

127. J. Haesaert, *Théorie Générale du Droit*, Bruxelles, 1948, p. 125.

Desta substituição resulta o seguinte: a palavra chegando aos hemisférios cerebrais provocará *as mesmas reações*; isto é, *os mesmos reflexos* que eram provocados por aquele estimulante ou excitante que foi substituído pela palavra.¹²⁸

Pede-se a atenção para a aguda observação de J. HAESAERT a respeito do fenômeno comum da *substituição* de um estimulante condicionador (aquele excitante que provoca o reflexo condicionado) por *outro* estimulante que continuará a determinar o *mesmo* reflexo condicionado (isto é, que era provocado pelo antigo estimulante).

A aguda observação daquele jurista e professor belga é, em síntese, a seguinte:

- a) a palavra (a linguagem oral ou escrita) que, por sua natureza, entra em contato com todos os estimulantes (os provocadores de reflexos condicionados),
- b) poderá ela (a palavra) substituir todos aqueles estimulantes,
- c) e provocar as *mesmas reações*, isto é, os mesmos reflexos.

14. Reflexo condicionado à regra jurídica tributária

A atitude mental *jurídica* é um reflexo condicionado à regra jurídica. O *estimulante condicionador* é a regra jurídica transmitida pela linguagem (palavra oral ou escrita). O *reflexo condicionado* é a atitude mental condicionada à incidência da regra jurídica, isto é, a atitude mental do sujeito ativo e a do sujeito passivo em se sujeitarem aos efeitos jurídicos (relação jurídica e seu conteúdo de direito e dever, de pretensão e obrigação, de ação e sujeição) resultantes da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência (“fato gerador”).¹²⁹

128. J. Haesaert, *Théorie Générale du Droit*, Bruxelles, 1948, p. 125.

129. Ver ns. 13, 15.

Em determinadas circunstâncias favoráveis, a *palavra* (oral ou escrita) pode substituir todo e qualquer estimulante condicionador e, após a substituição, pode continuar a provocar o *mesmo* reflexo condicionado àquele estimulante condicionador que foi substituído.¹³⁰

E agora pede-se a atenção para este importantíssimo fenômeno psíquico: se as mesmas palavras ou frases (que continuavam originalmente a provocar um reflexo condicionado específico) são utilizadas para expressar uma idéia de *conteúdo diferente*, então, muito facilmente elas poderão continuar a provocar aquele *mesmo* reflexo condicionado (condicionado à idéia original) e não o *diferente* reflexo que deveria ser condicionado à *diferente* idéia.

“Quando se examinam os problemas dos juristas, é necessário que sejam examinados pelos juristas, com os seus respectivos métodos e princípios; quando os de economistas, deve-se fazê-lo com a mentalidade de economistas. Os instrumentos teóricos, o significado da palavra e o método de análise são profundamente diversos.”¹³¹

A atitude mental jurídica tributária é um reflexo condicionado à incidência da regra jurídica tributária (estimulante condicionador) transmitida pela linguagem (palavra oral ou escrita).

Quando a linguagem (palavras) transmite uma regra jurídica, utilizando as mesmas palavras de Ciência pré-jurídica (por exemplo: quando aparentemente aceita princípio ou conceito ou diretriz da Ciência das Finanças Públicas), todavia e sempre e necessariamente houve uma transfiguração naquele princípio (ou conceito ou categoria ou diretriz) que, ao entrar no mundo jurídico, passa a ter um *conteúdo* jurídico que não é e nem pode mais ser aquele

130. Ver nº 13.

131. C. Cosciani, *Principi di Scienza delle Finanze*, Torino, 1953, p. 9.

conteúdo original e peculiar à Ciência pré-jurídica (ex.: finanças públicas).¹³²

Ora, as circunstâncias foram favorabilíssimas, até inevitáveis, para a utilização, pelo Direito Tributário, das palavras (linguagem) da Economia Política e Ciência das Finanças Públicas.¹³³ Exemplos de tais palavras: incidência, contribuinte, tributo, fato gerador, taxa, imposto, contribuição, capacidade contributiva, responsável do imposto, obrigação tributária, base imponible, lançamento, e tantas outras. Infelizmente o Direito Tributário alimentou-se delas até à indigestão – disto não tem culpa sua natureza voraz – mas a circunstância favorabilíssima (uma espécie de permanente ocasião próxima de pecado de gula) que há vários séculos existe e que muitos doutrinadores do Direito Tributário insistem em manter e estimular.¹³⁴

Esta, precisamente esta, é a *causa* da contaminação da atitude mental jurídica que conduz ao manicômio jurídico-tributário.¹³⁵

Os riscos da contaminação aqui diagnosticada são inevitáveis.¹³⁶ Entretanto, o jurista, que deseja continuar jurista, deve e pode alcançar a imunização, procedendo a higienização de sua atitude mental jurídica tributária pela *reeducação* de seus reflexos condicionados.¹³⁷

132. N. Bobbio, *Teoria della Scienza Giuridica*, Torino, 1950, pp. 217-30; C. Cosciani, *Principi di Scienza delle Finanze*, Torino, 1953, p. 9; Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, 1962, p. 76; T. Ascarelli, *Saggi Giuridici*, Milano, 1949, p. 73, nota 126; e mais recentemente nos seus *Problemi Giuridici*, vol. I, Milano, 1959, p. 63, nota 4; F. Carnelutti, *Teoría General del Derecho*, Madrid, 1955 (trad. da 3ª ed. italiana, Roma, 1951), nº 80, p. 245; E. Betti, *Teoría Generale della Interpretazione*, vol. II, Milano, 1955, pp. 812-13.

133. Ver ns. 32-33; 1.

134. Ver nº 29.

135. Extensão e natureza dos efeitos desta contaminação, ver ns. 1-2.

136. Inevitabilidade do risco, ver ns. 32-33.

137. Método de reeducação dos reflexos condicionados jurídicos tributários, ver ns. 15-45.

15. Atitude mental no fenômeno jurídico

O Professor da Universidade belga de Gand, J. HAESAERT, publicou em 1948 sua *Théorie Générale du Droit* onde dedicou extensa parte ao estudo preciso do seguinte problema: a atitude mental no fenômeno jurídico.¹³⁸

Reconhecendo que a obra de J. HAESAERT é “merecedora da mais sincera admiração”,¹³⁹ NORBERTO BOBBIO, Professor de Filosofia do Direito na Universidade de Torino, dedica-lhe excelente crítica construtiva.¹⁴⁰

Refletindo-se sobre as investigações de J. HAESAERT e tendo-se presente a crítica construtiva de N. BOBBIO, chega-se às seguintes conclusões:

Primeira conclusão: O agir juridicamente (do sujeito ativo e do sujeito passivo da relação jurídica) consiste numa maneira (ou modo) de executar uma técnica predeterminada, obedecendo a uma disposição de espírito (a atitude mental jurídica) que a concebe ser incondicionalmente obrigatória e devendo ser executada naquela maneira (ou modo) específica.¹⁴¹

Segunda conclusão: E esta disposição para sujeitar-se a uma coação é reflexiva – não como jurídica – mas como disposição congênita. Tal disposição é um mecanismo nervoso inato e que está sempre pronto a se destravar e a pôr-se em funcionamento sob a ação de um estimulante (provocador) específico. Em cada homem existe esta disposição, este mecanismo nervoso congênito, mais ou menos inibido, mais ou menos marcante, e oferecendo uma graduação específica a cada indivíduo.¹⁴²

138. J. Haesaert, *Théorie Générale du Droit*, Bruxelles, 1948, pp. 121-95.

139. N. Bobbio, *Studi sulla Teoría Generale del Diritto*, Torino, 1955, p. 140, nº 10.

140. Idem, ibidem, pp. 127-44.

141. Compare-se J. Haesaert, op. cit., p. 121, combinado com N. Bobbio, op. cit., pp. 139-40.

142. J. Haesaert, op. cit., pp. 124-25 e apoiando-se em Pawlow, “Derniers résultats des recherches sur le travail des hémisphères cérébraux”, in *Journal*

Terceira conclusão: A atitude mental jurídica é exatamente um reflexo condicionado à incidência da regra jurídica.¹⁴³

Estimulante condicionador: a regra jurídica transmitida pela linguagem (palavra oral ou escrita).

Reflexo condicionado: a atitude mental condicionada à incidência daquela regra jurídica, isto é, a atitude mental do sujeito ativo e do sujeito passivo *em se sujeitarem aos efeitos jurídicos* (eficácia jurídica: relação jurídica e seu conteúdo de direito e dever; de pretensão e obrigação; de coação e sujeição) *resultantes da incidência daquela regra jurídica sobre sua hipótese de incidência* ("fato gerador").¹⁴⁴

Contra estas conclusões podem ser levantadas diversas objeções, à primeira vista, impressionantes, mas todas elas improcedentes, pois são frutos de visão superficial da experiência jurídica e da confusão dos fenômenos jurídicos seguintes: *validade* da regra jurídica; *infallibilidade* da incidência da regra jurídica; *respeitabilidade* da incidência; *coercibilidade*; *coação e sanção*.¹⁴⁵ Depois de se ter uma exata noção sobre a intimidade desta fenomenologia jurídica, pode-se compreender que a ausência da atitude mental jurídica (inexistência do reflexo condicionado no cérebro do sujeito passivo ou no do sujeito ativo) não significa inoocorrência da incidência de regra jurídica e nem enfraquece a coercibilidade da eficácia (efeitos) jurídica.

A) *Inexistência* de atitude mental jurídica. Esta inexistência pode resultar:

de Psychologie, 1926, citado por Drabovitch, *Fragilité de la Liberté et Séduction des Dictatures*, 1934, p. 42, nota 1; Piéron, *Revue de Paris*, 1932, p. 359 e ss.

143. Compare-se J. Haesaert, op. cit., pp. 124-26, 153 *in fine*; combinado com N. Bobbio, op. cit., pp. 139-140.

144. Sobre a relação jurídica e seu conteúdo como eficácia jurídica (efeitos jurídicos) resultantes depois da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência ("fato gerador"), ver ns. 81, 92, 95.

145. Ver ns. 25; 84-86.

- a) da ignorância *total* da regra jurídica ou da realização de sua hipótese de incidência;
- b) da ignorância *parcial* da regra jurídica ou da realização de sua hipótese de incidência. Noutras palavras, tem-se conhecimento da regra jurídica e de sua hipótese de incidência, mas é um conhecimento defeituoso. Há um *erro de interpretação* jurídica e este erro hermenêutico provoca na atitude mental do indivíduo um reflexo condicionado ao *erro* jurídico e não à regra jurídica.

B) *Não sujeição* à eficácia jurídica:

No caso *a* e *b* supra indicados, inexistente a atitude mental jurídica. Não ocorrendo nem o caso *a* nem o caso *b*, verifica-se, então, a *existência* de atitude mental jurídica, e, neste caso, o indivíduo só tem uma alternativa: ou se sujeita aos efeitos jurídicos; ou, por *um ato de vontade*, se recusa a tal sujeição.

Porém em todos os casos acima apontados a fenomenologia jurídica foi a mesma. A ausência da atitude mental jurídica (por ignorância total ou parcial) ou a não-sujeição aos efeitos jurídicos *não alteraram a validade da regra jurídica, nem a infalibilidade de sua incidência, nem a coercibilidade da eficácia jurídica.*

A ignorância total ou parcial do indivíduo quanto à existência de regra jurídica válida, ou no tocante à realização de sua hipótese de incidência, não é obstáculo à incidência da regra jurídica, nem dispensa a sujeição à eficácia jurídica. A regra jurídica (realizando-se sua hipótese de incidência) incide e a eficácia jurídica é coercível, ainda que os sujeitos (ativo e ou passivo) da relação jurídica permaneçam na referida ignorância ou insubordinação.

Se o sujeito da relação jurídica ignora a regra jurídica ou a conhece defeituosamente (ou ignora o acontecimento dos fatos que realizaram a hipótese de incidência), então, simplesmente não há atitude mental jurídica no cérebro daquele indivíduo. E justamente porque *houve* a incidência da regra

jurídica e a irradiação da eficácia jurídica (efeitos jurídicos), *sem que tenha havido* (no cérebro daquele indivíduo) a correspondente atitude mental jurídica, é que existe a doutrina jurídica, o advogado, o órgão judiciário e a intervenção do órgão executivo mediante regulamentos e portarias e coações. Tudo isto existe para provocar a atitude mental jurídica que não ocorreu, mas que deveria ter ocorrido pela simples incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência que se realizou.

A incidência é infalível, o que falha é a sujeição à eficácia jurídica. Entretanto, a não-sujeição não altera, nem enfraquece a *fenomenologia jurídica*: a infalibilidade da incidência da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência realizada e, em consequência, a irradiação da eficácia jurídica (efeitos jurídicos). Estes efeitos jurídicos são: relação jurídica e seu conteúdo jurídico que pode ser mínimo (direito e correlativo dever) ou médio (direito, pretensão e correlativos dever e obrigação) ou máximo (direito, pretensão, coação e correlativos dever, obrigação e sujeição).¹⁴⁶ Justamente porque houve a incidência da regra jurídica e porque na eficácia jurídica irradiada há o efeito jurídico da coação e correlativa sujeição (quando se trata relação jurídica de conteúdo máximo) é que, ocorrendo a não sujeição (por ignorância ou por ato de vontade contrário à existente atitude mental jurídica), torna-se necessário o *exercício* da coação, hoje monopólio do Estado, salvo raras exceções.

O órgão judiciário não “aplica” a lei; ele apenas investiga se houve (ou não) a incidência da regra jurídica e analisa (esclarece) os efeitos jurídicos (eficácia jurídica) dela decorrentes. E, se depois deste trabalho de prudente investigação e análise, o sujeito passivo (ou o sujeito ativo) ainda continuam a ignorar ou a não se sujeitar à eficácia jurídica, então intervém o órgão executivo agindo, física e psicologicamente, para obter a sujeição à eficácia jurídica, mediante o *exercício* da coação.¹⁴⁷

146. Relação jurídica de conteúdo mínimo ou médio ou máximo, ver ns. 95, 99.

147. Distinção entre o efeito jurídico denominado *coação* e o *exercício* da coação, ver nº 86.

Capítulo II

TERAPÊUTICA DA ATITUDE MENTAL JURÍDICA TRIBUTÁRIA

§ 1º JURIDICIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

16. Ciência do Direito

A elaboração do Direito Positivo é uma atividade *artística*¹⁴⁸ e a obra construída e manejada é um *instrumento* (a regra jurídica).¹⁴⁹ Ora, quando se trata de estudar a *consistência* e a *atuação* deste instrumento, surge a Ciência do Direito: a Teoria Geral do Direito.¹⁵⁰

O Direito converte-se em Ciência somente *depois* de elaborado, isto é, quando se trata de investigar sua consistência

148. Ver nº 20.

149. Ver nº 19.

150. Sobre a Teoria Geral do Direito como a *Ciência do Direito* perfeitamente distinta da Filosofia do Direito, veja-se N. Bobbio, *Studi sulla Teoria Generale del Diritto*, Torino, 1955, pp. 27-52, e sua *Teoria della Scienza Giuridica*, Torino, 1950, pp. 3-41.

Sobre a distinção entre aquela ciência e filosofia, ver também nosso nº 6.

Para ampla e minuciosa demonstração de que a atividade jurídica consiste numa genuína ciência, leia-se toda a monografia de N. Bobbio: *Teoria della Scienza Giuridica*, Torino, 1950.